

**VERGİ CEZALARININ TARHİYAT ÖNCESİ GENEL VERGİ
GÜVENLİK ÖNLEMLERİ ÇERÇEVESİNDE
DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Pamukkale Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Doktora Tezi
Maliye Anabilim Dalı
Maliye Doktora Programı**

Derya ŞENCAN

Danışman: Prof. Dr. İbrahim ORGAN

**Haziran 2024
DENİZLİ**

Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atıfta bulunulduğunu beyan ederim.

Derya ŞENCAN

ÖN SÖZ

Bu çalışmanın hazırlanmasında ilk günden bu yana desteğini esirgemeyen, bilgi ve tecrübesiyle çalışmanın tamamlanmasında büyük katkıları olan çok kıymetli danışman hocam Prof. Dr. İbrahim ORGAN'a teşekkürlerimi sunarım.

Tez İzleme Komitesi ve jürisinde yer alan ve değerli görüş, öneri ve eleştirileriyle çalışmaya katkıları için Prof. Dr. Ersan ÖZ ve Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN'a, değerli jüri üyeleri Prof. Dr. Engin HEPAKSAN ve Doç. Dr. Fatih AKÇAY'a teşekkür ederim.

Bu uzun ve zorlu süreçte her zaman yanımda olan aileme çok teşekkür ederim.

Derya ŞENCAN
Denizli, 2024

ÖZET

VERGİ CEZALARININ TARHİYAT ÖNCESİ GENEL VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

ŞENCAN, Derya

Doktora Tezi

Maliye ABD

Maliye Doktora Programı

Tez Yöneticisi: Prof. Dr. İbrahim ORGAN

Haziran 2024, xiii+419 sayfa

Devletlerin kamu hizmetlerini yürütebilmesi için ihtiyaç duyduğu gelir kaynaklarından en önemlisini vergi gelirleri oluşturmaktadır. Bu bağlamda verginin zamanında, tam ve doğru olarak toplanabilmesi büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle vergi sistemlerinde mükelleflerin doğru ve eksiksiz beyanda bulunmalarını sağlayacak vergi güvenlik önlemlerine yer verilmesi gerekmektedir.

Bir vergi sisteminde vergi güvenlik önlemlerinin bulunması tek başına yeterli değildir. Ayrıca mükelleflerin vergi kanunlarına uyma konusunda isteksizlik göstermesi durumunda onları vergi kanunlarına uymaya yöneltecek, uymayanlara da gerekli yaptırımların uygulanacağı bir sistemin uygulanması gerekir. Vergi cezaları ile amaçlanan vergi kanunlarına uyulmasını sağlayarak devletin vergi alacağını güvence altına almaktır.

Bu çalışmada, vergi cezaları tarhiyat öncesi genel vergi güvenlik önlemleri çerçevesinde değerlendirilmiştir. Çalışmada ilk olarak, vergi güvenliği ve vergi cezalarına ilişkin teorik temeller yer almıştır. Daha sonra, çeşitli ülkelerde vergi kabahat, suç ve cezaları ile tarhiyat öncesi genel vergi güvenlik önlemleri incelenmiştir. Son bölümde, Türkiye'deki vergi kabahat, suç ve cezaları ile tarhiyat öncesi genel vergi güvenlik önlemleri ele alınarak vergi cezaları bu önlemler çerçevesinde değerlendirilmiştir. Son olarak, vergi cezaları tarhiyat öncesi genel vergi güvenlik önlemleri çerçevesinde karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiş ve önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi Güvenlik Önlemleri, Vergi Kabahati, Vergi Suçu, Vergi Cezaları.

ABSTRACT

EVALUATION OF TAX PENALTIES WITHIN THE FRAMEWORK OF GENERAL TAX SECURITY MEASURES BEFORE TAX ASSESSMENT

ŞENCAN, Derya

Doctoral Thesis

Public Finance Department

Public Finance Doctorate Programme

Adviser of Thesis: Prof. Dr. İbrahim ORGAN

June 2024, xiii+419 pages

Tax revenues constitute the most important source of income that states need in order to carry out public services. In this context, timely, complete and accurate tax collection is of great importance. For this reason, tax systems should include tax security measures to ensure that taxpayers make accurate and complete declarations.

The existence of tax security measures in a tax system is not sufficient alone. In addition, if taxpayers show reluctance to comply with tax laws, a system that will direct them to comply with tax laws and impose the necessary sanctions on those who do not comply should be implemented. The purpose of tax penalties is to secure the tax receivables of the state by ensuring compliance with tax laws.

In this study, tax penalties are evaluated within the framework of general tax security measures general tax security measures before tax assessment. Firstly, the theoretical foundations of tax security and tax penalties are presented. Then, tax misdemeanors, offenses and penalties in various countries and general tax security measures before tax assessment are analyzed. In the last section, tax misdemeanors, offenses and penalties in Turkey and general tax security measures before tax assessment are discussed and tax penalties are evaluated within the framework of these measures. Finally, tax penalties are evaluated comparatively within the framework of general tax security measures before tax assessment and recommendations are made.

Keywords: Tax Security Measures, Tax Misdemeanor, Tax Crime, Tax Penalties.

İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER	iv
TABLolar DİZİNİ	xi
SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ	xii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ GÜVENLİĞİ VE VERGİ CEZASI KAVRAMLARI

1.1. Vergi Güvenliğine İlişkin Genel Bilgiler	4
1.1.1. Vergi Güvenliği Kavramı	4
1.1.2. Vergi Güvenliğinin Hukuki, İktisadi-Mali ve Sosyal Yönleri.....	6
1.1.2.1. Hukuki Yönüyle Vergi Güvenliği.....	6
1.1.2.2. İktisadi-Mali Yönüyle Vergi Güvenliği.....	9
1.1.2.3. Sosyal Yönüyle Vergi Güvenliği	11
1.1.3. Vergi Güvenliğini Belirleyen Faktörler	11
1.1.3.1. Verginin Konusu	11
1.1.3.2. Verginin Mükellefi.....	12
1.1.3.3. Vergiyi Doğuran Olay.....	14
1.1.3.4. Verginin Matrahı.....	14
1.1.3.5. Verginin Oranı	15
1.1.3.6. Verginin Tarhı.....	16
1.1.3.7. Verginin Tahsili	17
1.1.4. Vergi Güvenlik Önlemleri Kavramı	19
1.1.5. Vergi Güvenlik Önlemlerinin Sınıflandırılmasına İlişkin Bilgiler	21
1.1.6. Tarhiyat Öncesi Genel Vergi Güvenlik Önlemleri	24
1.1.6.1. Vergi Denetimi.....	24
1.1.6.1.1. Yoklama	27
1.1.6.1.2. İnceleme	29
1.1.6.1.3. Arama.....	30
1.1.6.1.4. Bilgi Toplama	33
1.1.6.2. Uluslararası İşbirliği.....	35
1.1.6.3. Vergi Kimlik Numarası Uygulaması	38
1.1.6.4. Nakit Ödemelerin Sınırlandırılması	40
1.1.6.5. İhbar İkramesi	41
1.1.6.6. Stopaj Uygulaması	42
1.1.6.7. Belge ve Kayıt Düzeni	44
1.2. Vergi Kabahat, Suç ve Ceza Kavramları	47
1.2.1. Kabahat Kavramı	47
1.2.2. Suç Kavramı.....	49
1.2.3. Kabahat ve Suç Ayrımı	52
1.2.4. Ceza Kavramı, Cezanın Amacı ve Nitelikleri.....	54
1.2.4.1. Ceza Kavramı.....	54
1.2.4.2. Cezanın Amacı.....	56
1.2.4.2.1. Mutlak Ceza Teorisi.....	56
1.2.4.2.2. Nispi Cezalandırma Teorisi (Faydacı Ceza Teorisi).....	58

1.2.4.2.2.1. Özel Önleme Teorisi	59
1.2.4.2.2.2. Genel Önleme Teorisi	60
1.2.4.2.3. Karma Teori (Uzlaştırıcı Teori)	61
1.2.4.3. Cezanın Nitelikleri	63
1.2.5. Vergi Kabahati	64
1.2.6. Vergi Suçu	67
1.2.7. Vergi Cezası Kavramı	72
1.2.8. Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği	74
1.2.8.1. Vergi Zammı Görüşü	75
1.2.8.2. Tazminat Görüşü	75
1.2.8.3. Para Cezası Olduğu Görüşü	76
1.2.8.4. İdari Ceza Görüşü	76

İKİNCİ BÖLÜM

ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ KABAHAHAT VE SUÇLARI VE TARHIYAT ÖNCESİ GENEL VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

2.1. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)	79
2.1.1. ABD’de Vergi Kabahatleri ve Cezaları	80
2.1.2. ABD’de Vergi Suçları ve Cezaları	85
2.1.2.1. Vergi Kaçakçılığına Teşebbüs Suçu (IRC 7201-Attempt to evade or defeat tax)	89
2.1.2.2. Verginin Kasıtlı Olarak Toplanmaması veya Ödenmemesi Suçu (IRC 7202-Willful failure to collect or pay over tax).....	91
2.1.2.3. Kasten Beyanname Vermeme, Kayıt Tutmama, Bilgi Vermeme ve Vergi Ödememe Suçu (IRC 7203-Willful failure to file return, supply information, or pay tax).....	92
2.1.2.4. Sahte Beyan veya Çalışanlara Beyanda Bulunulmaması (IRC 7204- Fraudulent statement or failure to make statement to employees)	93
2.1.2.5. Sahte Stopaj Muafiyet Belgesi veya Bilgi Verilmemesi (IRC 7205- Fraudulent withholding exemption certificate or failure to supply information)	94
2.1.2.6. Sahtecilik ve Yalan Beyan Suçu (IRC 7206-Fraud and false statements)..	94
2.1.2.7. Sahte Belge İbrazi Suçu (7207-Fraudulent returns, statements, or other documents)	96
2.1.3. ABD’de Tarhiyat Öncesi Genel Vergi Güvenlik Önlemleri.....	96
2.1.3.1. Vergi Denetimi.....	97
2.1.3.1.1. İnceleme	97
2.1.3.1.2. Arama.....	99
2.1.3.1.3. Bilgi Toplama	100
2.1.3.2. İhbar İkramiyesi	103
2.1.3.3. Stopaj Uygulaması	104
2.1.3.4. Belge ve Kayıt Düzeni	105
2.1.4. Vergi Kabahat ve Suçlarına Verilen Cezaların Vergi Güvenlik Önlemleri Açısından İrdelenmesi	107
2.2. Almanya	111
2.2.1. Almanya’da Vergi Kabahatleri ve Cezaları	111
2.2.1.1. Ağır Dikkatsizlikle İşlenen Vergi Kaybı Kabahati	112
2.2.1.2. Vergiyi Tehlikeye Atma Kabahati	113

2.2.1.3. Haksız Vergi İadesi ve İndirimi Kabahati.....	115
2.2.1.4. Vekâletname Bilgilerinin İletilmesi ile İlgili Yükümlülüklerin İhlali Kabahati.....	115
2.2.2. Almanya’da Vergi Suçları ve Cezaları	115
2.2.3. Almanya’da Tarhiyat Öncesi Genel Vergi Güvenlik Önlemleri	120
2.2.3.1. Vergi Denetimi.....	120
2.2.3.1.1. İnceleme	121
2.2.3.1.2. Arama.....	123
2.2.3.1.3. Yoklama	124
2.2.3.1.4. Bilgi Toplama	125
2.2.3.2. Stopaj Uygulaması	127
2.2.3.3. Belge ve Kayıt Düzeni	129
2.2.4. Vergi Kabahat ve Suçlarına Verilen Cezaların Tarhiyat Öncesi Genel Vergi Güvenlik Önlemleri Açısından İrdelenmesi	130
2.3. İtalya.....	132
2.3.1. İtalya’da Vergi Kabahatleri ve Cezaları.....	133
2.3.1.1. Vergi Kaybına İlişkin Kabahatler ve Cezaları	136
2.3.1.2. Usule İlişkin Kabahatler ve Cezaları	137
2.3.2. İtalya’da Vergi Suçları ve Cezaları	139
2.3.3. İtalya’da Tarhiyat Öncesi Genel Vergi Güvenlik Önlemleri	143
2.3.3.1. Vergi Denetimi.....	144
2.3.3.1.1. İnceleme	144
2.3.3.1.2. Arama.....	147
2.3.3.1.3. Bilgi Toplama	147
2.3.3.2. Nakit Ödemelerin Sınırlandırılması.....	148
2.3.3.3. Stopaj Uygulaması	149
2.3.3.4. Belge ve Kayıt Düzeni	150
2.3.4. Vergi Kabahat ve Suçlarına Verilen Cezaların Vergi Güvenlik Önlemleri Açısından İrdelenmesi	151
2.4. Rusya Federasyonu	154
2.4.1. Rusya Federasyonu’nda Vergi Kabahatleri ve Cezaları	155
2.4.2. Rusya Federasyonu’nda Vergi Suçları.....	162
2.4.3. Rusya Federasyonu’nda Tarhiyat Öncesi Genel Vergi Güvenlik Önlemleri	166
2.4.3.1. Vergi Denetimi.....	166
2.4.3.1.1. İnceleme	167
2.4.3.1.2. Arama.....	170
2.4.3.1.3. Yoklama	171
2.4.3.1.4. Bilgi Toplama	171
2.4.3.2. Stopaj Uygulaması	172
2.4.3.3. Belge ve Kayıt Düzeni	173
2.4.4. Vergi Kabahat ve Suçlarına Verilen Cezaların Tarhiyat Öncesi Genel Vergi Güvenlik Önlemleri Açısından İrdelenmesi	176
2.5. Hindistan	177
2.5.1. Hindistan’da Vergi Kabahatleri ve Cezaları	178
2.5.1.1. Gelir Vergisi Kanunu’nda Düzenlenen Vergi Kabahatleri ve Cezaları	178
2.5.1.2. Mal ve Hizmet Vergisi Kanunu’nda Düzenlenen Vergi Kabahatleri ve Cezaları.....	184
2.5.2. Hindistan’da Vergi Suçları ve Cezaları	187
2.5.2.1. Gelir Vergisi Kanunu’nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Cezaları	187

2.5.2.2. Mal ve Hizmet Vergisi Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Cezaları.....	193
2.5.3. Hindistan'da Tarhiyat Öncesi Genel Vergi Güvenlik Önlemleri.....	195
2.5.3.1. Vergi Denetimi.....	195
2.5.3.1.1. İnceleme	195
2.5.3.1.2.Yoklama	199
2.5.3.1.3.Arama.....	200
2.5.3.1.4. Bilgi Toplama	201
2.5.3.2. Nakit Ödemelerin Sınırlandırılması	203
2.5.3.3. İhbar İkramiyesi	204
2.5.3.4. Stopaj Uygulaması	205
2.5.3.5. Belge ve Kayıt Düzeni	207
2.5.4. Vergi Kabahat ve Suçlarına Verilen Cezaların Tarhiyat Öncesi Genel Vergi Güvenlik Önlemleri Açısından İrdelenmesi	209
2.6. İncelenen Ülkelerde Vergi Kabahat ve Suçlarına Verilen Cezaların Tarhiyat Öncesi Genel Vergi Güvenlik Önlemleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi.....	212
2.6.1. Vergi Denetimi Çerçevesinde Değerlendirilmesi	212
2.6.2. Stopaj Uygulaması Çerçevesinde Değerlendirilmesi.....	217
2.6.3. Belge ve Kayıt Düzeni Çerçevesinde Değerlendirilmesi	219

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ KABAHAHAT VE SUÇLARI VE TARHIYAT ÖNCESİ GENEL VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

3.1. Vergi Kabahatleri ve Cezaları.....	222
3.1.1. Vergi Ziyat Kabahati ve Cezası	222
3.1.2. Usulsüzlük Kabahati ve Cezası.....	225
3.1.2.1. Birinci Derece Usulsüzlükler.....	227
3.1.2.1.1. Vergi ve Harç Beyannamelerinin Süresinde Verilmemiş Olması	227
3.1.2.1.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre Tutulması Mecburi Olan Defterlerden Herhangi Birinin Tutulmamış Olması	228
3.1.2.1.3. Defter Kayıtları ve Bunlarla İlgili Vesikaların Doğru Bir Vergi İncelemesi Yapılmasına İmkân Vermeyecek Derecede Noksan, Usulsüz veya Karışık Olması	229
3.1.2.1.4. Çiftçiler Tarafından VUK'un 245'inci Madde Hükmüne Göre Muhtar Ve İhtiyar Heyetlerince Yapılan Davete İcabet Edilmemesi.....	229
3.1.2.1.5. VUK'un Kayıt Nizamına Ait Hükümlerine Uyulmamış Olması.....	230
3.1.2.1.6. İşe Başlamanın Zamanında Bildirilmemesi	230
3.1.2.1.7. Tasdiki Mecburi Olan Defterlerden Herhangi Birisinin Tasdik Muamelesinin Yaptırılmamış Olması.....	231
3.1.2.1.8. Diğer Ücretler Üzerinden Alınan Gelir Vergisinde, Tarh Zamanı Geçtiği Halde Verginin Tarh Ettirilmemiş Olması	232
3.1.2.1.9. Veraset Ve İntikal Vergisi Beyannamesinin VUK'un 342'inci Maddesinin İkinci Fıkrasında Belirtilen Süre İçerisinde Verilmiş Olması ..	232
3.1.2.1.10. Birinci Derece Usulsüzlükte Ceza	233
3.1.2.2. İkinci Derece Usulsüzlükler.....	234
3.1.2.2.1. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamelerinin Süresinin Sonundan Başlayarak 15 Gün İçinde Verilmiş Olması	234
3.1.2.2.2. Ekim ve Sayım Beyanlarının Süresi İçinde veya Kanunda İstenilen Bilgileri İhtiva Edecek Şekilde Yapılmaması	234

3.1.2.2.3. Vergi Kanunlarında Yazılı Bildirimlerin Zamanında Yapılmamış Olması.....	234
3.1.2.2.4. Vergi Karnesinin Süresinin Sonundan Başlayarak 15 Gün Geçtiği Halde Alınmamış Olması	235
3.1.2.2.5. Tasdiki Mecburi Olan Defterlerden Herhangi Birinin Tasdik Muamelesinin, Süresinin Sonundan Başlayarak Bir Ay İçinde Yapıtırılmış Olması.....	236
3.1.2.2.6. Vergi Beyannameleri, Bildirimler, Evrak Ve Vesikaların Kanunen Belli Şekil ve Muhteviyatı ve Ekleri ile Bunlarla İlgili Olarak Yapılan Diğer Düzenlemelere İlişkin Hükümlere Uyulmamış Olması.....	236
3.1.2.2.7. Hesap veya Muamelelerin Doğruluk veya Açıklığını Bozmamak Şartı ile Bazı Evrak ve Vesikaların Bulunmaması veya İbraz Edilmemesi	236
3.1.2.2.8. İkinci Derece Usulsüzlükte Ceza	237
3.1.3. Özel Usulsüzlük Kabahati ve Cezası	237
3.1.3.1. Belge Verme, Alma ve Diğer Zorunluluklara Uyulmaması (VUK md. 353/1).....	238
3.1.3.2. Belge Düzenleme, Kullanma, Bulundurma ve Diğer Zorunluluklara Uyulmaması (VUK md. 353/2)	244
3.1.3.3. Nihai Tüketicilerin Belge Almaması (VUK md.353/3).....	245
3.1.3.4. Günü Gününe Kayıt Zorunluluğu, İbraz Yükümlülüğü ve Levha Asma Zorunluluğuna Uyulmaması (VUK md.353/4)	246
3.1.3.5. Tek Düzen Hesap Planına ve Muhasebe Standartlarına Uyulmaması (VUK md. 353/6).....	247
3.1.3.6. Vergi Kimlik Numarasına İlişkin Düzenlemelere Uyulmaması (VUK md. 353/7).....	248
3.1.3.7. Belge Basımıyla İlgili Bildirim Görevinin Yerine Getirilmemesi (VUK md. 353/8).....	249
3.1.3.8. 4358 Sayılı Yasayla Getirilen Zorunluluğa Uymama (VUK md. 353/9) .	250
3.1.3.9. Maliye Bakanlığı'nın Özel İşaretli Görevlisinin Dur İkazına Uymama (VUK md. 353/10).....	250
3.1.3.10. Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu İbraz Yükümlülüğüne Uyulmaması (VUK md. 353/11)	251
3.1.3.11. Damga Vergisinde Özel Usulsüzlük Cezası (VUK md. 355).....	251
3.1.3.12. Bilgi Vermekten Çekinenler ile 107/A, Mükerrer 242, 256, 257 ve Mükerrer 257'nci Madde ve GVK'nın 98/A Maddesi Hükümüne Uymayanlar İçin Ceza (VUK mükerrer md. 355)	252
3.1.3.12.1. Bilgi Vermekten Çekinilmesi	252
3.1.3.12.2. E-Tebliğat İle İlgili Yükümlülüklerine Uyulmaması	253
3.1.3.12.3. Elektronik Ortamdaki Kayıtlar ve Elektronik Cihazla Belge Düzenleme Yükümlülüklerine Uyulmaması	254
3.1.3.12.4. İbraz Yükümlülüğüne Uyulmaması	254
3.1.3.12.5. İbraz Yükümlülüğü Dışındaki Diğer Ödevlere Uyulmaması	255
3.1.3.12.6. VUK'un Mükerrer 257'nci Maddesinde Yer Alan Yetkiye Dayalı Ödevlere Uyulmaması	256
3.1.3.12.6.1. Tahsilat ve Ödemelerin Banka Kanalıyla Yapılmaması	256
3.1.3.12.6.2. Elektronik Ortamda Beyanname ve Bildirim Gönderme Zorunluluğuna Uyulmaması	258
3.1.3.12.6.3. Akaryakıt ve LPG Lisansına Tabi Faaliyette Bulunanların Teminat Verme Yükümlülüğüne Uymaması	258

3.1.3.12.6.4. Motorlu Araç Ticareti Yapanların Teminat Verme Yükümlülüğüne Uymaması.....	259
3.1.3.12.6.5. Gerçek Faydalanıcı Bilgisi Bildirimi Verme Yükümlülüğüne Uymama	260
3.1.3.12.7. GVK'nın 98/A Maddesi Hükmüne Uymama	261
3.1.3.12.8. Ceza Uygulaması	262
3.2. Vergi Suçları ve Cezaları	264
3.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Cezaları.....	264
3.2.1.1. VUK'un 359. Maddesinin (a) Bendinde Düzenlenen Kaçakçılık Fiilleri.269	
3.2.1.1.1. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak.....	269
3.2.1.1.2. Defter ve Kayıtlarda Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak	271
3.2.1.1.3. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek	271
3.2.1.1.4. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek.....	273
3.2.1.1.5. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek	275
3.2.1.1.6. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Kullanmak...277	
3.2.1.2. VUK'un 359. Maddesinin (b) Bendinde Düzenlenen Kaçakçılık Fiilleri 279	
3.2.1.2.1. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek veya Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak.....	279
3.2.1.2.2. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak	280
3.2.1.3. VUK'un 359. Maddesinin (c) Bendinde Düzenlenen Kaçakçılık Fiilleri.282	
3.2.1.4. VUK'un 359. Maddesinin (ç) Bendinde Düzenlenen Kaçakçılık Fiilleri.283	
3.2.1.5. VUK'un 359. Maddesinin (d) Bendinde Düzenlenen Kaçakçılık Fiili.....	284
3.2.2. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Cezası	285
3.2.3. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezası	288
3.3. Türkiye'de Tarhiyat Öncesi Genel Vergi Güvenlik Önlemleri.....	290
3.3.1. Vergi Denetimi	290
3.3.1.1. Yoklama	290
3.3.1.2. İnceleme	293
3.3.1.2.1. Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlar.....	294
3.3.1.2.2. İncelemeye Tabi Olanlar	295
3.3.1.2.3. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Zaman.....	296
3.3.1.2.4. İncelemenin Yapılacağı Yer.....	298
3.3.1.2.5. Vergi İncelemesinde Süreler	299
3.3.1.2.6. Vergi İncelemesinin Tamamlanması ve Raporlanması	300
3.3.1.3. Arama.....	301
3.3.1.3.1. Arama Yapılabilecek Haller	302
3.3.1.3.2. Aramada Bulunan Defter ve Belgelerin İncelenmesi	304
3.3.1.4. Bilgi Toplama	304
3.3.1.4.1. Münferit Bilgi Verme	305
3.3.1.4.2. Devamlı Bilgi Verme	305
3.3.1.4.2.1. Genel Düzenleyici İşlemler Gereği Devamlı Bilgi Verme	306
3.3.1.4.2.2. Protokoller Vasıtasıyla Devamlı Bilgi Verme	309
3.3.1.4.2.3. Ölüm Vakalarını ve İntikallerini Bildirme.....	309
3.3.1.4.3. Bilgi Verme Zorunluluğunun İstisnaları	309
3.3.1.4.4. Vergi İstihbarat Arşivi	310
3.3.1.4.5. Uluslararası Anlaşmalar Gereğince Bilgi Değişimi.....	310

3.3.2. Nakit Ödemelerin Sınırlandırılması	313
3.3.3. İhbar İkramesi	316
3.3.4. Stopaj Uygulaması	320
3.3.5. Belge ve Kayıt Düzeni	325
3.3.5.1. Türk Vergi Hukukunda Defter Tutma ve Kayıt Düzeni	325
3.3.5.1.1. Defter Tutmada Tasdik Düzeni.....	327
3.3.5.1.2. Türk Vergi Hukukunda Elektronik Defter	329
3.3.5.1.3. Türk Vergi Hukukunda Defter-Beyan Sistemi	331
3.3.5.2. Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni	334
3.3.5.2.1. Fatura	335
3.3.5.2.2. Sevk İrsaliyesi	336
3.3.5.2.3. Perakende Satış Vesikaları.....	337
3.3.5.2.4. Gider Pusulası	340
3.3.5.2.5. Müstahsil Makbuzu.....	341
3.3.5.2.6. Serbest Meslek Makbuzu	341
3.3.5.2.7. Ücret Bordrosu	342
3.3.5.2.8. Taşıma İrsaliyesi	342
3.3.5.2.9. Yolcu Listeleri	343
3.3.5.2.10. Günlük Müşteri Listesi	343
3.3.5.2.11. Muhabere Evrakı.....	343
3.3.5.2.12. Diğer Belgeler	344
3.3.5.2.13. Türk Vergi Hukukunda Elektronik Belge.....	344
3.3.5.3. Defter ve Belgeleri Muhafaza ve İbraz Ödevi	348
3.3.6. Tarhiyat Öncesi Genel Vergi Güvenlik Önlemlerine İlişkin E-Maliye Uygulamaları	350
3.4. Türkiye’de Vergi Kabahat ve Suçlarına Verilen Cezaların Tarhiyat Öncesi Genel Vergi Güvenlik Önlemleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi.....	354
3.4.1. Vergi Denetimi Çerçevesinde Değerlendirilmesi	354
3.4.2. Nakit Ödemelerin Sınırlandırılması Çerçevesinde Değerlendirilmesi.....	361
3.4.3. Stopaj Uygulaması Çerçevesinde Değerlendirilmesi	362
3.4.4. Belge ve Kayıt Düzeni Çerçevesinde Değerlendirilmesi	364
3.4.4.1. Usulsüzlük Cezası Öngörülen Belge ve Kayıt Düzenine Aykırı Fiiller ...	366
3.4.4.2. Özel Usulsüzlük Cezası Öngörülen Belge ve Kayıt Düzenine Aykırı Fiiller	368
3.4.4.3. Belge ve Kayıt Düzeninde Vergi Ziyat Cezası	369
3.4.4.4. Kaçakçılık Suçu Cezasını Gerektiren Belge ve Kayıt Düzenine Aykırı Fiiller	371
SONUÇ	373
KAYNAKLAR	398
ÖZ GEÇMİŞ	419

TABLOLAR DİZİNİ

	Sayfa
Tablo 1. Vergi Danışmanlarının Görevi ile İlgili Vergi Kabahatleri ve Cezaları	84
Tablo 2. IRC'nin 7201-7217 Maddeleri Arasında Düzenlenen Vergi Suçları ve Cezaları	86
Tablo 3. ABD'de Uygulanan Stopaj Oranları	105
Tablo 4. Almanya'da Uygulanan Stopaj Oranları	128
Tablo 5. İtalya'da Uygulanan Stopaj Oranları	149
Tablo 6. RFVK 16. Bölümünde Düzenlenen Vergi Kabahatleri ve Cezaları	157
Tablo 7. ITA'da Düzenlenen Vergi Kabahatleri ve Cezaları	179
Tablo 8. ITA'da Hapis Cezası Öngörülen Vergi Suçları ve Cezaları	191
Tablo 9. CGSTA'da Düzenlenen Vergi Suçlarına Uygulanacak Cezalar	194
Tablo 10. Hindistan'da Uygulanan Stopaj Oranları	206
Tablo 11. CGSTA'nın 73 ve 74. Madde Kapsamında Ödenecek Cezaların Karşılaştırmalı Özeti	210
Tablo 12. Birinci Derece Usulsüzlük Cezaları	234
Tablo 13. İkinci Derece Usulsüzlük Cezaları	237
Tablo 14. İkramiye Ödenebilecek/Ödenemeyecek Kamu Gelirleri	317
Tablo 15. Gelir Vergisi Tahsilatı (2021-2023)	321
Tablo 16. E-Fatura Kullanım Zorunluluğu ve Geçiş Tarihleri	345
Tablo 17. E-Arşiv Fatura, e-İrsaliye, e-Serbest Meslek Makbuzu Kullanım Zorunluluğu ve Geçiş Tarihleri	346
Tablo 18. VUK Md. 359 Kapsamında Kaçakçılık Suçu Cezasını Gerektiren Belge ve Kayıt Düzenine Aykırı Fiiller	371

SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ

\$	Amerikan doları
AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AdE	İtalya Gelir İdaresi Başkanlığı
age.	Adı geçen eser
agm.	Adı geçen makale
AİHM	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AO	Alman Mali Kanunu
ATO	Avustralya Gelir İdaresi
AYM	Anayasa Mahkemesi
BGH	Almanya Federal Adalet Mahkemesi
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
Bkz.	Bakınız
BM	Birleşmiş Milletler
BMF	Almanya Federal Maliye Bakanlığı
BSMV	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
CGSTA	Hindistan Merkezi Mal ve Hizmet Vergisi Kanunu
CGTİHK	5275 Sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkındaki Kanun
CMK	5271 Sayılı Ceza Muhakemeleri Kanunu
CRS	Ortak Raporlama Standardı
ÇVÖA	Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları
DL 471/1997	471 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname-İtalya
DL 472/1997	472 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname-İtalya
DL 473/1997	473 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname-İtalya
DL 74/2000	74 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname-İtalya
DV	Damga Vergisi
e-VDO	İnternet Tabanlı Vergi Dairesi Otomasyonu
EVK	Emlak Vergisi Kanunu
FATCA	Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Yasası
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GV	Gelir Vergisi
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HAGB	Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması
HMRC	Kraliyet Gelir ve Gümrükler İdaresi
HUD	Hesap Uzmanları Derneği
IRC	Amerika Birleşik Devletleri İç Gelir Kanunu
IRM	Amerika Birleşik Devletleri İç Gelir Kılavuzu
IRS	Amerika Birleşik Devletleri İç Gelir İdaresi
ITA	Hindistan Gelir Vergisi Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVİRA	KDV İadesi Risk Analiz Sistemi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KK	5326 Sayılı Kabahatler Kanunu
KMBS	Kısa Mesaj Bilgilendirme Servisi
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu

md.	Madde
MEF	İtalya Ekonomi ve Maliye Bakanlığı
MERAK	Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma
MEVA	Mekânsal Veri Analiz Sistemi Projesi
M.Ö.	Milattan önce
M.S.	Milattan sonra
MTV	Motorlu Taşıt Vergisi
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
ÖKC	Ödeme Kaydedici Cihaz
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
ÖTVİRA	ÖTV İadesi Risk Analiz Sistemi
PAN	Hindistan Daimi Hesap Numarası
PTT	Posta Telefon Telgraf
RFCK	Rusya Federasyonu Ceza Kanunu
RFCMK	Rusya Federasyonu Ceza Muhakemesi Kanunu
RFVK	Rusya Federasyonu Vergi Kanunu
RG	Resmî Gazete
RİTAP	Riskli İade Takip Analiz Programı
S.	Sayı
s.	Sayfa
SARP	Sahte Belge Risk Analiz Programı
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu
USC	Birleşik Devletler Kanunu
USD	Amerikan Doları
UStG	Almanya Satış Vergisi Kanunu
vb.	Ve benzeri
vd.	Ve diğerleri
VEDOP	Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
VEGAS	Veri Erişim ve Görsel Analiz Sistemi
VERİA	Veri Ambarı
VİV	Veraset ve İntikal Vergisi
VİVK	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir
YN ÖKC	Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz

GİRİŞ

Vergi, devletlerin varoluşundan beri en önemli gelir kaynağı olmuştur. Çağdaş vergileme sistemlerinde, beyana dayalı vergilendirmenin benimsenmesi ile birlikte vergilendirme sürecinin vergi kanunlarına uygun biçimde yürütülebilmesi, ilk olarak, vergi yükümlülerinin doğru beyanda bulunmasına bağlıdır. Bunun yanı sıra vergi idaresince tarh işleminin doğru biçimde gerçekleştirilmesi ve vergi alacağının doğru biçimde tahsil edilmesi de o derece önemlidir.

Vergilendirme süreci, kişileri devlete karşı borçlu duruma getiren ekonomik olay veya hukuki durumun tekemmülü ile doğmakta ve tarh, tebliğ, tahakkuk aşamalarından sonra borcun ödenmesi ile sona ermektedir. Tarh işlemi, Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesinde "vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Bu hükümden anlaşılacağı üzere, tarh işlemi vergi borcunun miktar olarak belirlenmesine yönelik idari bir işlemdir. Bu idari işlemin yapılabilmesi için matrah ve oranın bilinmesi gereklidir. Vergi oranları, kanunilik ilkesinin bir gereği olarak yasama organınca belirlenmekte ve önceden idare tarafından bilinmektedir. Burada bilinmeyen unsurun matrah olması nedeniyle, vergi alacağının tam olarak belirlenmesi matrahın ya mükellef tarafından doğru ve tam olarak beyan edilmesiyle ya da idare tarafından tek taraflı belirlenmesiyle mümkün olmaktadır. Vergi gelirinin tam ve doğru olarak tahsilinin yolu tarh aşaması öncesi vergi matrahının tam ve doğru olarak tespit edilmesinden geçtiğine göre, devletin matrahın doğruluğunu sağlamaya yönelik güvence önlemleri alması kaçınılmazdır.

Tarh edilecek vergilerin kanunlara uygun olarak optimal ölçüde gerçekleşmesini sağlamaya yönelik alınan tarhiyat öncesi genel vergi güvenlik önlemleri; vergi denetimi (yoklama, inceleme, arama, bilgi toplama), uluslararası işbirliği, vergi kimlik numarası uygulaması, nakit ödemelerin sınırlandırılması, ihbar ikramiyesi, stopaj uygulaması, belge ve kayıt düzeninin işlenmesi vb. önlemlerdir.

Bir vergi sisteminde devletin mali yapısının temelini oluşturan vergilerin etkin bir şekilde toplanması için alınan güvenlik önlemlerinin yanında vergi gelirinin korunmasına yardımcı nitelikte başka mekanizmaların da olması gerekir. Bu mekanizmalardan en önemlisi vergi ceza sistemidir. Vergi mevzuatı hükümleri çerçevesinde konulan kurallara aykırılık halinde oluşan vergi kabahat ve suçlarını

önleyici ve caydırıcı nitelikte etkili tedbirlerin merkezinde, güvenilir ve adil bir vergi ceza sisteminin oluşturulması yatmaktadır. Bu sistem; caydırıcılık, adalet, etkinlik ve sağlam bir hukuki dayanak gibi temel unsurları barındırmalıdır. Vergi cezaları, ödevlilerin vergi kanunlarına uygun davranmalarını sağlayarak devletin vergi alacağını güvence altına almaktadır.

Tarhiyat öncesi vergi güvenlik önlemleri sayesinde vergi kaçakçılığı veya diğer vergi kayıplarının önlenmesi ya da en aza indirilmesi sağlanmakta ve vergi cezalarının uygulanma ihtiyacı azalmaktadır. Adil ve caydırıcı bir vergi ceza sistemi ise, vergi mükelleflerinin ve sorumlularının vergi sistemine olan güvenini artırarak tarhiyat öncesi vergi güvenlik önlemlerinin daha etkin olmasına katkıda bulunmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, vergi cezaları ile tarhiyat öncesi genel vergi güvenlik önlemleri konularının birlikte ele alınarak Türkiye’de ve çeşitli ülkelerdeki durumunun araştırılmasıdır. Bu kapsamda tarhiyat öncesinde vergi güvenliğini sağlamaya yönelik alınan önlemler, vergi kabahat ve suçları ile bunlara uygulanan cezalar mukayeseli hukuk açısından ele alınmıştır. Çalışmada esas olarak hukuki düzenlemeler ele alınmış, niceliksel karşılaştırma ve analizlere yer verilmemiştir. Çalışma ile vergi cezalarının tarhiyat öncesi genel vergi güvenlik önlemleri açısından yeri ve işlevinin ortaya konmasına ve çeşitli ülkelerle karşılaştırma yapılarak vergi cezaları ve tarhiyat öncesi genel vergi güvenlik önlemlerine ilişkin yeni düzenlemelere katkı sunacak bulgulara ve değerlendirmelere ulaşılmaya çalışılmıştır.

Tez çalışması üç bölümden oluşmaktadır:

Birinci bölümde, vergi güvenliği ve vergi cezasına ilişkin kavramsal çerçeve çizilmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda, öncelikle vergi güvenliği kavramı çeşitli yönlerden ve belirleyici faktörlerle birlikte ele alınmıştır. Vergi güvenlik önlemlerinin sınıflandırılması ile tarhiyat öncesi genel vergi güvenlik önlemleri arasında yer alan vergi denetimi (yoklama, inceleme, arama, bilgi toplama), uluslararası işbirliği, vergi kimlik numarası uygulaması, nakit ödemelerin sınırlandırılması, ihbar ikramiyesi, stopaj uygulaması, belge ve kayıt düzenine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Daha sonra ise kabahat, suç ve ceza kavramlarından yola çıkarak vergi kabahati, vergi suçu ve vergi cezası kavramları ele alınmıştır.

İkinci bölümde, konuya farklı bir perspektiften bakılması ve ülkemiz ile bir karşılaştırma yapılabilmesi amacıyla seçilmiş ülkelerin vergi kabahat, suç ve cezalarına

ilişkin hukuki düzenlemeleri ve tarhiyat öncesi genel vergi güvenlik önlemleri araştırılmıştır. Bu doğrultuda Kıta Avrupası hukuk sistemini benimseyen ülkelerden Almanya ve İtalya; Anglosakson hukuk sistemini benimseyen ülkelerden ABD ve Hindistan; kendine özgü hukuk sistemi olan Rusya'nın ilgili mevzuatları incelenmiştir.

Üçüncü bölümde, Türkiye'de Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi kabahat ve suçları ile bunlara öngörülen cezalar incelenmiştir. Daha sonra, tarhiyat öncesi genel vergi güvenlik önlemlerinden vergi denetimi (yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama), nakit ödemelerin sınırlandırılması, ihbar ikramiyesi, stopaj uygulaması, belge ve kayıt düzenine ilişkin düzenlemeler ele alınarak vergi cezalarının bu önlemler açısından değerlendirmesi yapılmıştır. Son olarak, çalışma kapsamında ele alınan konular ve çalışma sonucunda elde edilen bulgular bir araya getirilerek değerlendirilmiştir. Ülkeler arasındaki farklar ve benzerlikler analiz edilmiş, konulara ilişkin öneriler ortaya konulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ GÜVENLİĞİ VE VERGİ CEZASI KAVRAMLARI

Kişiler yük olarak algıladıkları vergiden kurtulmak için yasal olmayan yollara başvurabilmektedir. Günümüzde uluslararası şirketlerin ulusal ekonomi üzerindeki etkisi, sınır ötesi işlemlerin artması, vergi mükelleflerinin artan hareketliliği ve finansal araçların entegrasyonu nedeniyle vergi gelirlerini olumsuz etkileyen vergiden kaçınmanın yanı sıra vergi kaçakçılığı gibi yasa dışı davranışların ortaya çıkma olasılığı daha da artmaktadır. Bu tehditlere karşı devletin vergi gelirlerinin maksimum seviyeye ulaşması, vergi güvenliğinin sağlanması ile mümkündür.

Vergi sisteminin güvenliğinin ve istikrarının sağlanmasında hukuk kurallarının etkisi yadsınamaz. Bu bağlamda, vergi kabahat ve suçlarını önleme ya da en aza indirmeye yönelik etkili tedbirlerin özünde güvenilir bir vergi ceza sisteminin oluşturulması bulunmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde, vergi güvenliği ve vergi cezalarına ilişkin temel bilgiler yer almaktadır. Bu kapsamda; öncelikle vergi güvenliği kavramına, vergi güvenliğini belirleyen faktörlere, vergi güvenlik önlemlerine, daha sonra ise kabahat, suç ve ceza kavramlarından yola çıkarak vergi kabahat, suç ve cezalarına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

1.1. Vergi Güvenliğine İlişkin Genel Bilgiler

1.1.1. Vergi Güvenliği Kavramı

Güvenlik, sözlük anlamıyla, “toplum yaşamında yasal düzenin aksamadan yürütülmesi, kişilerin korkusuzca yaşayabilmesi durumu ile emniyet” anlamlarına gelmektedir¹. “Güvenlik” kelimesi, yanında kullanılan sözcüğe ilişkin yasal düzenin aksamadan işlemesi anlamını katmaktadır. Bu doğrultuda vergi güvenliği, “vergilere ilişkin yasal düzenin aksamaması” anlamını içermektedir².

Vergi ilişkisinde devlet ile kişiler karşı karşıya gelmektedir. Vergi, devlet açısından kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak için gerekli vazgeçilmez bir gelir kaynağıdır. Kişiler açısından ise kamu giderlerini karşılamak üzere ödemek zorunda

¹ Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/> (03.12.2021).

² Sibel Bilgin, Arzu Yılmaz, “Vergi Güvenliği Açısından Otomatik Bilgi Değişimi”, *ASSAM Uluslararası Hakemli Dergi*, 13. Uluslararası Kamu Yönetimi Sempozyumu Bildirileri Özel Sayısı, 358-375. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/assam/issue/48907/585752> (03.12.2021).

oldukları parasal bir yükümlülüktür. Verginin kişilerin gelir, harcama ve servetlerinde azalmaya yol açması vergiye karşı tepki göstermelerine neden olabilmektedir.

Devlet kendisinden beklenen görevleri yerine getirebilmek adına mükelleflerle olan ilişkisini olumsuz etkileyen, vergi ihlalleri ve vergi kaçırma gibi vergi sisteminde istikrar bozucu etki yaratan durumları ortadan kaldırmak için gereken önlemleri almak zorundadır. Dolayısıyla vergi güvenliği, vergi risk ve tehditlerinin etkin bir şekilde yönetilmesi koşuluyla vergilendirme süreçlerinin uyumlu hale getirilmesine izin veren bir vergi sistemi anlamına gelmektedir. Vergi güvenliği, vergi sisteminin işlevini yerine getirebilmesini ve kendisine yönelik risk ve tehlikeleri ortadan kaldırma ya da en aza indirme yeteneğini ve kapasitesini ifade etmektedir³.

Vergi güvenliği kavramı, maliye literatüründe farklı şekillerde tanımlanmıştır. Yenal Öncel, vergi güvenliğini dar ve geniş çerçevede ele almıştır. Dar anlamdaki vergi güvenliğini “*vergi yasalarının konulmasındaki amaca uygun olarak öngördüğü hasılatı sağlayacak koşulların gerçekleşmesidir*”⁴ şeklinde tanımlayarak bu kavrama vergi gelirlerinin belirli bir sınırın altına düşmemesinin sağlanması hususunu da dâhil etmektedir. Geniş anlamdaki vergi güvenliği kavramı ise iki açıdan ele alınmaktadır. Bir boyutunun vergi hasılatı ile ilgili olduğu vergi güvenliği kavramının diğer boyutunu vergi idaresi maliyetleri oluşturmaktadır. İdari maliyetlerin kapsamına sadece vergi yönetiminin değil mükelleflerin vergilerini ödemek için katlandıkları maliyetler de girmektedir. Vergi idaresinin etkinliği olarak vergi yasalarının öngördüğü veya vergi kapasitesine göre optimum vergi gelirine yaklaşıldığı ölçüde geniş anlamdaki vergi güvenliğinden söz edilmektedir⁵.

Batirel’e göre ise güvenli bir vergi sistemi, “*yasalarda öngörülen biçimde uygulanabilen ve karşılıklı ilişkiler aracılığı ile özdenetim sağlayan vergiler topluluğudur*”⁶.

³ Sergiy Golikov, “Basic Concepts of Tax Security As Part Of The Financial Security of Ukraine”, *Baltic Journal of Economic Studies*, Vol.2, No.1, 2016, s. 26-27.

⁴ S. Yenal Öncel, “Gelir Vergisinin Vergi Güvenliği Açısından Değerlendirilmesi”, *İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 39. Seri, 2001, s. 39.

⁵ S. Y. Öncel, agm., s. 39-43.

⁶ Ömer Faruk Batirel, “Semineri Değerlendirme”, Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri, İ.İ.T.İ.A., Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları, İstanbul, 1980, s. 172’den aktaran Harun Yeniçeri, *Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri*, (Basılmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2005, s. 22.

Yeniçeri'ye göre vergi güvenliği, “bir ülkede var olan mali kanunlar çerçevesinde uygun olarak gerçekleşmesi beklenen ya da gerçekleşmiş vergi alacağının hazineye vadesinde aktarılmasını sağlayacak koşulların gerçekleştirilmesidir”⁷.

Vergi güvenliği kavramını sadece devlet açısından değerlendirmek eksik bir yaklaşım olacaktır. Zira vergileme ilişkisinin diğer süjesi olan vergi yükümlülerinin haklarının güvence altına alınması vergi güvenliğinin diğer bir yönünü oluşturmaktadır⁸. Vergi güvenliği, açıklanan ekonomik politikaların gereklilikleri ile uyum içerisinde optimal vergi gelirini sağlayan veya kendisinin ve bireylerin mali çıkarlarını optimal şekilde birleştirmesi gereken devletin vergi politikasının etkinliği ile belirlenmektedir⁹. Sarısu Kanmaz da bu hususu göz önünde tutarak vergi güvenliğini, “vergilendirme sürecinde, mükellefler ve vergi idaresinin, amaçlarına ulaşmaları için, vergide istikrarı sağlamaya yönelik olarak sahip oldukları haklar” olarak tanımlamaktadır¹⁰.

1.1.2. Vergi Güvenliğinin Hukuki, İktisadi-Mali ve Sosyal Yönleri

Vergi güvenliğini hukuki, iktisadi-mali ve sosyal yönleriyle incelemek kavramın daha iyi anlaşılması açısından faydalı olacaktır.

1.1.2.1. Hukuki Yönüyle Vergi Güvenliği

Hukuki yönüyle vergi güvenliği, vergi sisteminin kontrolü, adil bir vergilendirme ve bütçe dağılımındaki suiistimallerin de en aza indirilmesi için gerekli koşulların yasal olarak oluşturulmasını ifade etmektedir¹¹. Vergi güvenliği; kişilerin yasalar ile kendi hak ve yükümlülüklerini bilmesi, vergi yasalarına ve diğer yasal düzenlemelere uyması, vergi ödemelerinin zamanında ve doğru yapılması, toplanan vergilerin etkin bir şekilde dağıtılması ve devlete güven ile yakından bağlantılıdır.

Hukuk devleti kavramı, devlet ve insan faaliyetlerini yönlendiren ve yönetilenlere hukuksal güvenceler sağlayan bir takım ilkeleri içinde barındırmaktadır. Devletin organ ve kurumları açısından sınırlayıcı nitelik taşıyan bu ilkeler, yönetilenler

⁷ H. Yeniçeri, *age.*, s. 23.

⁸ S. Golikov, *agm.*, s. 26.

⁹ Shevchenko Yevhenii, Nosan Nataliia, Zachosova Nataliia, “Formation of Conceptual Bases for State Financial Security Supply: Strategic and Tactical Actions”, *Modern Economics*, (15), 2019, s. 227.

¹⁰ Gökçe Sarısu Kanmaz, *Vergi Güvenliği ve Türkiye İçin Uygulama Önerileri*, (Basılmamış Doktora Tezi), Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale, 2018, s. 5.

¹¹ S. Golikov, *agm.*, s. 26.

için hukuki güvenlik içinde yaşamalarının bir teminatı olarak işlev görmektedir¹². Hukuk güvenliği ilkesinin hayata geçirilmesi, ilk olarak, bir düzen oluşturan hukuk kurallarının varlığını gerektirmektedir¹³.

Devlet ile bireyin karşı karşıya geldiği alanlardan biri olan vergi ilişkisinde “alacaklı” sıfatında olan devletin kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için gerekli olan geliri elde etmesini güvence altına almanın yanı sıra, “borçlu” konumundaki yükümlülere devlet karşısında belli güvencelerin sağlanması da hukuki düzenlemeler ile gerçekleştirilmektedir¹⁴. Bu hukuki düzenlemelerin en başında yasa gelmektedir. Tarihsel süreç içerisinde vergi ve diğer mali yükümlülüklerin kanunla düzenlenmesi yönündeki eğilim anayasal hareketlerin başlamasına neden olmuştur. “*Temsilsiz vergi olmaz/Yasasız vergi olmaz*” anlayışının ortaya çıkardığı “*vergilerin yasallığı ilkesi*” anayasalarda düzenlenen temel ilkelerden biridir. Bu ilke vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisinin yasama organında olmasını ifade etmektedir¹⁵.

Anayasamızın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır*” şeklinde ifade edilen vergilerin yasallığı ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin hem şekli hem de maddi anlamda kanunla kullanılmasını emretmektedir. Devletin vergilendirme yetkisini genel, soyut, kişisel olmayan, vergiye ilişkin esaslı unsurları içeren ve yasama organınca anayasal usullere göre çıkarılan kanunlarla kullanması hukuk devletinin bir gereğidir. Bu bakımdan vergi kanunları keyfi ve belirsiz ifadeler içermemeli ve konu, mükellef, oran, istisna ve muafiyetler, tarh ve tahsil yöntemleri gibi asli unsurlar vergi kanununda açıkça belirtilmiş olmalıdır. Aksinin yapılması vergi idaresine ve bağlı yetkiye sahip olan yürütme organına gayri yasal düzenlemeler için fırsat vermiş olacaktır¹⁶.

Günümüzde teknolojik gelişmeler, ekonomik koşullardaki değişim ve buna istinaden hızlı bir şekilde karar alma ihtiyacı, vergilendirme alanında yürütme organına

¹² Selda Çağlar, “Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik-Hukuk Güvenliği İlişkisi”, *Hukuk Güvenliği*, TBB Yayınları:277, Ankara, 2015, s. 49.

¹³ Funda Başaran Yavaşlar, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, *Hukuk Güvenliği*, TBB Yayınları:277, Ankara, 2015, s. 190.

¹⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2020, s. 4.

¹⁵ Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 15, Özel S., 2013, s. 1264-1265.

¹⁶ Ersan Öz, *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, s. 72.

bazı yetkiler tanınmasına ve dolayısıyla bu ilkedен sapmaya yol açsa da vergilendirme yetkisinin kural olarak yasama organına ait olduğu tartışmasızdır¹⁷.

Bir hukuk devletinde devletin vergileme gücü ve yetkisini “hukuki güvenlik” ilkesini ihlal etmeyecek şekilde kullanması gerekir. Kişiler, devletin vergilendirme yoluyla hak ve özgürlükler alanına yönelttiği müdahaleleri önceden tahmin edebilmeli ve geleceğe yönelik planlarını buna göre yapmalıdırlar. Hukuk normlarının istikrarlı ve birbiriyle uyumlu olması ile önceden tahmin edilebilir (*öngörülebilirlik ilkesi*) uygulamalara dayanması vergilendirmede keyfiliği önemli ölçüde önler¹⁸. Bir vergi sisteminde vergi kanunlarında sıklıkla yapılan değişiklikler devlete ve vergi sistemine olan güveni zedelemektedir.

Yasa ve diğer yasal düzenlemelerden kamunun bilgi sahibi olması (*ulaşılabilirlik ilkesi*) ve bu düzenlemelerin ilgilileri tarafından anlaşılabilir açık ifadeler içermesi (*belirlilik ve açıklık ilkeleri*) hukuka güvenin diğer unsurlarındandır. Kanun koyucunun zaman içerisinde yasalarda değişiklik yapma yetkisi bulunmaktadır. Ancak bir hukuk devletinde, bireylerin bir hukuki iş veya işlemde bulunurken yasal düzenlemelerin ve bu düzenlemelerin kendilerine sağladığı olanakların değişmeyeceğine güvenme hakları da bulunmaktadır. Kamu düzeni ve bireylerin huzur ve güvenliği için, devletin vergilendirme yetkisi ile kişilerin işlem yaptıkları tarihte geçerli mevzuatın aleyhlerine durum yaratacak şekilde değişmeyeceğine olan güvenleri arasında bir denge kurulması şarttır. Bu dengenin sağlanması, kamu yararı gerekçe gösterilerek yapılabilecek haksız, ölçüsüz ve keyfi müdahalelere karşı bireyin hak ve özgürlüklerinin korunmasıyla gerçekleşir¹⁹. Genel hukuk kuralı olarak kabul gören ve “hukuki düzenlemelerin yürürlüğe girdikten sonraki olaylara uygulanması” olarak ifade edilen “*geriye yürümezlik ilkesi*” nin vergi kanunları açısından uygulanabilirliğine ilişkin bir hüküm Anayasa’da bulunmamaktadır. Ancak konu ile ilgili Anayasa Mahkemesinin (AYM) bir kararında²⁰ belirtildiği üzere bu kuralın vergi yasaları için de

¹⁷ A. Bumin Doğrusöz, “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirmesi”, *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No:12, İstanbul, 2000, s. 136.

¹⁸ M. Öncel vd., *age.*, s. 50.

¹⁹ Nurettin Bilici, Turgut Candan, “Vergi Hukukunda Geriye Yürüme Sorunu”, *30. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 20-24 Mayıs 2015, Antalya, s. 875, http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye_Sempozyumu_30_871_908.pdf (07.03.2022).

²⁰ “Hukuk devletinin sağlamakta yükümlü olduğu hukuk güvenliği, ilke olarak kanunların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. Bu ilke uyarınca, kamu yararı, kamu düzeni, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayrıksı durumlar dışında sonradan çıkan bir kanun yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaz. Vergi alanındaki düzenlemeler de kanunlarla

geçerli olduğu kabul edilmektedir²¹. Vergilendirme alanında bir hukuki düzenlemenin mükellefin aleyhine sonuçlar doğuracak şekilde geriye yürütülmesi mükelleflerin vergi sistemine ve devlete güvenini azaltacaktır.

Hukuka olan güvenin temini için idarenin vergilendirme işlemlerini yasalara uygun olarak yerine getirmesi gerekir (*yasal idare ilkesi*). Kişiler için hukuka aykırı durumlarda başvurabileceği idari ve yargısal yolların açık tutulması da hukuka güvenin teminatını oluşturmaktadır. Bir vergi yükümlüsünün vergilendirme işlemlerinde hukuka aykırı bir durumla karşılaşması durumunda idari ve yargısal yollara başvurma imkânına ve bu başvuru yolları hakkında yeterli bilgiye sahip olması gerekir (*hukuki başvuru yollarının mevcudiyeti ve açıklığı ilkeleri*).

1.1.2.2. İktisadi-Mali Yönüyle Vergi Güvenliği

İktisadi yönüyle vergi güvenliği; ekonomik gelişme düzeyi, gayri safi yurtiçi hâsıla, enflasyon, üretim faktörleri üzerindeki vergi yükü gibi unsurlardan etkilenen vergi gelirlerinin yüksek seviyede olmasını ifade etmektedir. Vergi güvenliğinin iktisadi yönünün daha iyi anlaşılması için vergi verimliliğinin ne anlama geldiğini ve nasıl belirlendiğini anlamak gerekir²².

Verginin ekonomik bir olgu olması nedeniyle sermaye birikimi, kaynak dağılımı, gelir dağılımı, ekonomik kalkınma, yükümlülerin üretim ve tüketim gibi konulardaki davranışları üzerinde etkiler meydana getirmesi kaçınılmazdır. Vergilemede ekonomik etkinliğin sağlanabilmesi vergilerin; üretimde kullanılan girdileri israf etmeden ve malların en düşük maliyetle üretilmesini teşvik etmesine, üretimin verimliliğini artırmasına ve bu sayede büyümeye katkı sağlamasına, en az masrafla hazineye girmesine, ekonomik kararlarda ve gelir dağılımı üzerinde bozucu etki yapmamasına bağlıdır²³.

gerçekleştirildiğinden, geriye yürümezlik vergi kanunları için de doğal bir zorunluluktur” (AYM (26.01.2012), E.2011/74, K.2012/15 sayılı kararı, RG: 21.07.2012/28360).

²¹ Ülkemizde, geriye yürümenin varlığını tespit bakımından Alman Hukuku’nun etkisiyle vergiyi doğuran olay esas alınmakta; vergiyi doğuran olayın başından itibaren uygulanması öngörülen hukuki düzenleme vergiyi doğuran olay bittikten sonra yürürlüğe girmişse “gerçek geriye yürüme”, vergiyi doğuran olay devam ederken yürürlüğe girmişse “gerçek olmayan geriye yürüme” nin varlığını kabul etmektedir. Geriye yürüme yasağını “kazanılmış hak” doktrininden hareketle açıklayan Anayasa Mahkemesi, kazanılmış hakkın ancak vergiyi doğuran olay bittiğinde ortaya çıktığı gerekçesiyle, sadece gerçek geriye yürümeyi Anayasa’ya aykırı kabul etmektedir. F. Başaran Yavaşlar, agm., s. 195-196.

²² S. Golikov, agm., s. 26.

²³ Yunus Demirli, *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2011/412, Ankara, 2011, s. 22-23.

Vergi sistemi, insanların zamanlarını ve kaynaklarını kendilerine en fazla faydayı sağlayacak şekilde tahsis etmelerini engellememelidir. Vergilerin mükellefler üzerinde aşırı bir yük oluşturmaması, tüketici harcamalarının yapısını ve firmaların üretimini engellememesi, bireyleri ve şirketleri vergi ödemekten kaçınmaya zorlamaması gerekir. Aşırı vergi alınması, girişimcilerin ve yatırımcıların faaliyetlerinin azalmasına ya da işletmelerin kayıt dışına çıkarak vergi gelirlerinde azalmaya neden olabilir. Bu bağlamda vergi politikalarının ekonomideki dengeleri ve istikrarı bozmayacak ve ihtiyaçlara karşılık verebilecek şekilde oluşturulması vergi güvenliği açısından önemlidir²⁴.

Vergilemenin en temel fonksiyonu olan mali amacın gerçekleştirilebilmesi için (özellikle kamu giderlerinin artış hızının daha fazla olduğu gelişmekte olan ülkelerde), yeterli ölçüde gelir temin edebilecek bir vergisel yapının, millî gelirdeki artışın vergi gelirlerine de yansımaları sağlayabilecek pozitif bir gelir esnekliğine sahip olması gerekmektedir²⁵. Devletin vergileme kapasitesinin bu uyumun sağlanmasıyla yakından ilgisi bulunmaktadır. Vergileme kapasitesi iktisadi, toplumsal ve siyasal koşullara bağlı olarak ülkeden ülkeye ya da aynı ülkede zaman içinde değişiklikler gösterebilmektedir. Vergileme kapasitesini belirleyen iktisadi unsurlar olarak kişi başı milli gelir düzeyi, gelir dağılımı, ekonominin monetizasyonu (parasallaşması) belirtilebilir. Bu iktisadi etkenlerin yanında bazı toplumsal etkenler de vergileme kapasitesini belirlemede rol oynar. Örneğin; mükelleflerin vergi ödemedeki dürüst davranma alışkanlıkları, vergi yönetiminin ahlaki ve teknik yeterliği devletçe alınabilecek vergi tutarını önemli ölçüde etkilemektedir²⁶.

Ödeme gücü olan herkesin vergi yükümlülüğü kapsamına alınması, vergi güvenliği açısından önemlidir. Bir vergi sistemi millî gelir tabanını, vergileme kapasitesine rağmen sınırlı ölçekte yapılandırır ve vergi hasılatı ve vergi güvenliği olumsuz etkilenir. Çünkü sistemin daraltılması gelir ve harcama akımları ile mal ve hizmet akımları arasındaki organik bağlantının kurulmasını engellemekte sistem boşluğu oluşturarak vergi güvenliğini azaltmaktadır²⁷.

²⁴ Sema Tolgun, *Türk Vergi Sisteminde Dijital Dönüşüm ve Vergi Güvenliğinin Etkinliği Üzerindeki Rolü: Ampirik Bir Araştırma*, (Basılmamış Doktora Tezi), Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2021, s. 23.

²⁵ Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 32-33.

²⁶ Özhan Uluatam, *Kamu Maliyesi*, İmaj Yayınevi, Ankara, 2014, s. 352-353.

²⁷ S. Y. Öncel, agm., s. 44.

1.1.2.3. Sosyal Yönüyle Vergi Güvenliği

Sosyal yönüyle vergi güvenliği, ödeme gücüne göre vergilendirme ve finansal sistemin öznelere arasında vergi yükü ve gelir dağılımının adil olmasını ifade etmektedir²⁸. Vergi güvenliğinin sosyal yönü, bir vergi sistemindeki dolaysız ve dolaylı vergilerin oranı ile kendini gösterir. Zira mükellefin ödeme gücünü kavrayabilmesi açısından dolaysız vergiler, vergi adaletini gerçekleştirme amacına daha çok hizmet etmektedir. Ayrıca etkin vergi oranları ile uygulanacak doğrudan vergilendirme, ekonomide üretimi harekete geçirecek bir etki meydana getirebilmektedir. Bir vergi sistemi içerisinde dolaylı vergilerin yüksekliği ise vergilemede ve gelir dağılımında adaletin bozulmasına yol açmaktadır. Dolaylı vergilerin ödeme gücüne göre alınmaması, gelir düzeyi farklı olan kişilerin aynı oranda vergilendirilmesine ve sonuç olarak gelir düzeyi düşük olanların daha fazla vergi yüküyle karşı karşıya kalmalarına neden olmaktadır.

Ayrıca sosyo-ekonomik sorunların çözümü için, toplanan vergilerin her iki tarafın, yani devletin ve halkın çıkarlarını tatmin edecek şekilde etkin bir şekilde kullanılması gerekmektedir²⁹. Böylece ekonomi ile toplumun sürdürülebilir gelişimi ve bütçe gelirlerinin rasyonel kullanımı yoluyla tüm ekonomik aktörlerin çıkarlarını tatmin edecek gerekli vergi güvenliği düzeyine ulaşılabilir. Bu ise ancak etkin, verimli ve rasyonel bir vergi sistemi ile mümkündür.

1.1.3. Vergi Güvenliğini Belirleyen Faktörler

Vergi uygulamasına yön veren temel müesseselerin sağlıklı ve başarılı bir şekilde belirlenmesi, iyi bir vergilendirmenin şartıdır. Bir verginin konulması ve uygulanması bakımından; verginin konusu, mükellefi, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh ve tahsili vergi güvenliğini olumlu ya da olumsuz anlamda etkileyebilecek faktörlerdir. Aşağıda kısaca bu unsurlara yer verilecektir.

1.1.3.1. Verginin Konusu

Verginin konusu; üzerine vergi konulan ve bu nedenle doğrudan ya da dolaylı olarak verginin kaynağını oluşturan iktisadi veya hukuki unsurdur. Verginin konusu bir mal, bir hizmet, bir gelir, bir sermaye, bir hukuki muamele, bir fiil veya bir olay

²⁸ S. Golikov, agm., s. 27.

²⁹ S. Golikov, agm., s. 27.

olabilmektedir³⁰. Verginin ne üzerinden alınacağını belirleme yetkisi kanun koyucuya aittir. Kanun koyucu bu yetkisini kullanırken, birtakım sosyal dengesizlik ve bunalımlara yol açmaması için ülkenin iktisadi ve sosyal gerçeklerine uygun davranmak durumundadır³¹.

Diğer şartlar veri iken kural olarak bir verginin konusunun genişliği ile vergi güvenliği arasında pozitif bir ilişki vardır³². Vergi sistemlerinde vergi konularının tüm iktisadi unsurları kapsamaması vergi tabanının genişletilmesi ve vergi ödeme gücünün tam olarak kavranması açısından önemlidir. Tek bir vergi konusunu esas alan vergi sistemlerinin iktisaden rasyonel olmaması, vergi yükünün tek bir konu üzerine yığılmasının vergi konusu işlemi yok edecek bir etki göstermesi nedeniyle uygulamada tercih edilmemektedir³³. Günümüz vergi sistemleri, vergi konusu itibariyle gelir, servet ve harcamaların tümünü esas alan bir yapıya sahiptir. Ülkeler gelişmişlik seviyelerine, oluşturmayı hedefledikleri mali, ekonomik ve sosyal etkilere, sahip oldukları imkânlar ve bunları kullanım kapasitelerine bağlı olarak, bu unsurlara farklı ağırlıklarda yer vermek suretiyle çoklu vergi sistemini benimsemişlerdir³⁴.

Siyasal, iktisadi, sosyal, teknik vb. sebeplere dayanarak vergi kanunlarında esasen vergilendirilmesi gereken belirli bir takım vergi konuları kısmen veya tamamen vergi dışında bırakılmaktadır. Vergi istisnalarının geniş tutulması, bir yandan vergi matrahının aşınmasına ve vergi sisteminin kendi içindeki uyumunun bozulmasına diğer yandan da vergilemede eşitlik ilkesinin uygulanma imkânının azalmasına yol açabilmektedir³⁵.

1.1.3.2. Verginin Mükellefi

Vergi tekniği bakımından sübjektif vergi yükümlülüğüne ilişkin kavramların tanımlanması ve belirlenmesi önemlidir. Vergiye tabi kişi veya kurumları ifade eden “vergi süjesi” kavramının hukuki ve iktisadi iki yönü bulunmaktadır. Hukuki açıdan vergi süjesinin açıklanması ve belirlenmesinde “vergi mükellefi” ve “vergi sorumlusu” olmak üzere iki kavram bulunmaktadır³⁶.

³⁰ Hüseyin Şen, İsa Sağbaş, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Barış Arıkan Yayınları, Ankara, 2017, s. 120.

³¹ Şerafettin Aksoy, *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1994, s. 210.

³² S. Y. Öncel, agm., s. 45.

³³ Hilmi Ünsal, Fevzi Rifat Ortaç, *Genel Vergi Hukuku*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019, s. 98.

³⁴ Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019, s. 43-44.

³⁵ S. Turhan, age., s. 44-46.

³⁶ S. Turhan, age., s. 48.

Vergi mükellefi, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 8. maddesinde “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir*” şeklinde tanımlanmıştır. Vergi sorumlusunun tanımı ise, yine aynı maddenin ikinci fıkrasında “*verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir*” şeklinde yapılmıştır. Mükellef, kanunun vergi yükümlülüğünü bağladığı olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirmesi ve vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek zorunda olması yönüyle vergi sorumluluğu kavramından ayrılır³⁷. Vergi borcunun zamanında tam olarak ödenmesini ifade eden maddi vergi ödevinin yanında mükelleflere, VUK'ta “Mükellefin Ödevleri” başlığı altında bildirimde bulunma (VUK md.153-170/A), defter tutma (VUK md.171-226/A), belge ve kayıt düzenine uyma (VUK md.227-242), ekim sayım beyanında bulunma (VUK md.243-246), vergi karnesi (VUK md.247-252), defter ve belgelerin saklanması (VUK md.253-257) gibi bazı şekli ödevler de yüklenmiştir.

İktisadi açıdan vergi süjesinde ise “kanuni vergi yüklenicisi” ile “gerçek vergi taşıyıcısı” olmak üzere iki kavram bulunmaktadır³⁸. Vergi kanunları gereğince kendisine vergi borcu yüklenen gerçek veya tüzel kişi “kanuni mükellef” olarak adlandırılır. Bazen vergi yükünü gerçekten taşıyan kimse ile kanuni mükellef aynı kişi olmayabilir. Bu durumda “fiili mükellef” söz konusu olmaktadır³⁹. Örneğin, başta Katma Değer Vergisi (KDV) olmak üzere harcama üzerinden alınan vergilerde durum böyledir. KDV'de fiili mükellef, vergiyi yansıtamayan ve en sonda yüklenen nihai tüketicidir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda nihai olarak verginin üzerinde kaldığı kişiye yönelik bir tanım ve açıklama yapılmaması, hukuki güvenlik ilkesi açısından sorun teşkil etmektedir. Zira her ne kadar mahkeme kararlarıyla telafi edilmeye çalışılsa da yasal zeminde nihai tüketicinin mükellef olarak değerlendirilmemesi ve üzerindeki vergi yüküne ilişkin kendisine dava açma hakkının tanınmamış olması hukuki güvenlik ilkesine zarar vermektedir⁴⁰. Bu nedenle vergi tekniği bakımından vergi mükellefleri hukuki yönüyle açık ve kesin şekilde sınırlandırılmak suretiyle “kanuni mükellef” ile “fiili mükellef”in aynı kişiler olması sağlanmalıdır⁴¹.

Vergi kanunlarına göre vergi ödeme gücü olmasına rağmen siyasi, mali, ekonomik ve sosyal nedenlerle bazı kişi ya da kişi grupları vergiden muaf tutulmaktadır.

³⁷ M. Öncel vd., *age.*, s. 76.

³⁸ S. Turhan, *age.*, s. 49.

³⁹ H. Şen, İ. Sağbaş, *age.*, s. 123.

⁴⁰ Doğan Bozdoğan, *Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından Katma Değer Vergisinin Değerlendirilmesi* (Basılmamış Doktora Tezi), Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, 2015, s. 135-136.

⁴¹ S. Turhan, *age.*, s. 50.

Bu düzenlemelerin aşırı ve gereksiz boyutlara ulaşması vergi güvenliğini olumsuz yönde etkileyebilecektir.

1.1.3.3. Vergiyi Doğuran Olay

Vergi borcu, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğduğundan “vergiyi doğuran olay” vergi hukukunun en temel kavramı olarak nitelendirilebilir⁴². Vergiyi doğuran olayın zamanında ve eksiksiz olarak tespit edilmesi, güvenli ve verimli bir vergileme için gereklidir⁴³. Vergi kanunlarında vergiyi doğuran olay ile ilgili düzenlemelere yeterince dikkat edilmemesi, uygulamada kuşkuların ya da sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır⁴⁴.

VUK’un 3/b-1 maddesinde “*vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm, vergi hukukunda vergiyi doğuran olayın saptanmasında, hukuki biçimin ötesinde iktisadi gerçeğin ön planda tutulmasını ifade etmektedir. Vergi mükellefleri ile vergi sorumluları, özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacıyla peçeleme işlemlerine başvurulabilmektedir. Peçelemenin tarafları kanuna uygun davranıyor görünmelerine rağmen, kanunun amacını ihlal etmektedir. Tarafların gerçekleştirdiği işlem yerine, olağan koşullarda yapılması gereken işlem esas alınarak gerçek mahiyet ile vergilendirme yapılması vergiyi doğuran olayın kendi gerçekliği ile kavranmasını sağlamaktadır⁴⁵.

1.1.3.4. Verginin Matrahı

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi verginin alınabilmesi için yeterli değildir. Ayrıca, verginin hesaplanabilmesi için vergi konusu üzerinden uygulanacak olan miktarın veya oranın da bilinmesi gerekir. Bu miktar ya da değer, vergi matrahı olarak adlandırılmaktadır⁴⁶. Vergi uygulamasında; matrah unsurlarının sağlıklı bir şekilde belirlenmesi, vergi matrahının ne olduğunun tayini ve bunun etkin bir şekilde kavranması vergi güvenliği açısından önemlidir. Vergi matrahının mükellefler ve vergi idaresi tarafından kuşkuya mahal vermeyecek nitelikte ölçü ve kriterlere bağlı olarak

⁴² Yıldırım Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, (Basılmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2013, s. 22.

⁴³ H. Yeniçeri, *age*, s.32.

⁴⁴ A. Akdoğan, *age.*, s. 44-45.

⁴⁵ Ercan Sarıcaoğlu, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017, s. 75.

⁴⁶ H. Şen, İ. Sağbaş, *age.*, s. 129.

belirlenmesi aynı zamanda vergi idaresinin ve vergi yargısının yükünü azaltıcı bir işlev görecektir⁴⁷.

Vergi matrahının ülkenin vergi kapasitesi ve optimum sınırları gözetilerek vergi yükümlülüğünü artıracak şekilde genişletilmesi vergi hasılatı ve güvenliğini olumlu yönde etkileyecektir. Ancak vergi optimumunu aşacak ölçüde genişletilmeye devam edilmesi vergi hasılatının azalma eğilimi göstermesine neden olur⁴⁸.

1.1.3.5. Verginin Oranı

Devlet, ihtiyacı olan geliri elde etmek amacıyla egemenlik gücüne dayanarak yeni vergiler getirme, halihazırda uygulanmakta olan vergilerin oranlarını artırma ya da muafiyet ve istisnaların kapsamını daraltma gibi düzenlemeleri yaparken vergilemenin mali sınırını dikkate almak durumundadır⁴⁹.

Yükümlülerin yeni bir vergi getirildiğinde veya bir verginin oranı artırıldığında tepkisi bazen o verginin konulduğu malın tüketiminden vazgeçme, bazen vergisi daha düşük ikame malın tüketimine yönelme, bazen de vergi kaçırma şeklinde olabilmektedir. Bu davranışlar vergilemenin mali sınırı ile açıklanmaktadır. Mali sınır, var olan bir verginin oranının artırılmasına rağmen vergi gelirlerinde ilave bir artışın görülmediği noktadır⁵⁰.

Vergi oranı ile vergi geliri arasındaki ilişkiyi ilk olarak 14. yüzyılda ele alan İbn-i Haldun'a göre, ilk zamanlarda vergilerin artırılmasına bireyler tepki göstermezken, bir noktadan sonra bu artışın devam ettirilmesi vergi gelirlerinde azalma meydana getirir⁵¹. Vergi oranı ile vergi hasılatı arasındaki ilişki arz yönlü iktisatçılardan Arthur Laffer tarafından da ele alınmıştır. Laffer Eğrisi ile açıklanan yaklaşıma göre, vergi oranları belirli bir düzeye kadar artırıldığında vergi hasılatı da artmakta, ancak bir noktadan sonra vergi oranlarını artırmak vergi hasılatında azalmaya neden olmaktadır. Ayrıca üretim faktörlerinin uluslararası alanda hareketlilik kazanmasıyla birlikte, diğer etkenlerin yanında, vergi oranlarını artırma eğilimi vergi güvenliği açısından daha sınırlı hale gelmektedir⁵².

⁴⁷ A. Akdoğan, *age.*, s. 47.

⁴⁸ S. Y. Öncel, *agm.*, s. 46.

⁴⁹ Halit Çiçek, *Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)*, İSMMMO Yayın No:65, İstanbul, 2006, s. 34.

⁵⁰ H. Şen, İ. Sağbaş, *age.*, s. 165.

⁵¹ Ertuğrul Yıldırım, *İbn-i Haldun'un İktisadi ve Mali Düşünceleri*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya, 2006, s. 80.

⁵² S. Y. Öncel, *agm.*, s. 47-48.

1.1.3.6. Verginin Tarhı

Vergileme tekniği açısından tarh, bir mükellefin ödemesi gereken vergi tutarının hesaplanması, Hazine adına bir vergi alacağının belirlenmesi için yapılan bir idari işlem niteliğindedir. Vergi kanunlarında verginin konusunun, mükelleflerinin, matrahının, oranının ve diğer vergilendirmeyi ilgilendiren konuların düzenlenmiş olması yeterli değildir. Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasından sonra, yasal süreler içerisinde ve yasalara göre belirlenmiş olan matrahlara vergi oranlarının ve ilgili ölçülerin uygulanması, yani vergi alacağının saptanması ve idareyi alacaklı, mükellefi borçlu kılan işlemlerin tamamlanması gerekir⁵³. VUK'ta (md.20) "*Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir*" şeklinde tanımlanmıştır. Türk vergi sisteminde verginin tarhına ilişkin çeşitli uygulamalar bulunmaktadır.

Günümüz vergileme sisteminde uygulanan en yaygın tarh usulü olan beyan esası; vergiye tabi unsurların ve verginin hesaplanması bakımından gerekli hususların en iyi mükellef tarafından bilinebileceği, bu nedenle mükellefin beyanının vergilendirmeye esas alınmasının daha uygun olacağı düşüncesine dayanmaktadır⁵⁴. Bu yöntemde, vergileme sürecine mükellefler aktif olarak katılmakta ve vergi idaresine beyan ettikleri bilgiler verginin tarhına dayanak oluşturmaktadır. Bu süreçte vergi idaresine beyanı inceleyerek eksik veya hatalı olup olmadığını kontrol etmek düşmektedir. Bu yöntemin başarıya ulaşması, iyi işleyen bir kayıt ve muhasebe düzeninin varlığı ile aynı zamanda mükelleflerin eğitim seviyesinin yüksek olması ile yakından ilişkilidir⁵⁵. Mükellefler ile vergi idaresinin karşılıklı işbirliği içinde olmaları ve etkin bir vergi idaresinin varlığı ile beyan usulünün vergi güvenliğine katkısı artacaktır.

Mükellefin kendi beyanı üzerinden gerekli tarhiyatın yapılması kural olmakla birlikte, beyan kuralının mükellefler tarafından yerine getirilmemesi ya da eksik yerine getirilmesi gibi durumlarda vergi idaresinin tek taraflı olarak yaptığı tarhiyatlar da bulunmaktadır. Bunlar, beyan dışı bırakılan matrahın, idarenin yetkili organları eliyle

⁵³ Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2020, s. 160.

⁵⁴ A. Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 68.

⁵⁵ H. Şen, İ. Sağbaş, *age.*, s. 146-147.

re'sen tespiti, eksik beyan edilen matrahın ikmal edilmesi ve matrahın bizzat idarece belirlenmesi usullerini kapsamaktadır.

Vergi hukukunda beyan usulünün aksadığı ya da yetersiz kaldığı durumlarda matrahın yükümlünün iradesi dışında kamu gücü kullanılarak tespitinde idarenin sınırsız bir yetkiye sahip olduğu düşünülemez. İdare takdir yetkisini kullanırken anayasal ilkeler, idare hukuku ve vergi hukukuna hâkim olan ilkelere uygun davranmak durumundadır. Aksi takdirde idare ve yükümlüler arasında ihtilafların oluşması ve dolayısıyla vergi güvenliğinin olumsuz etkilenmesi muhtemeldir.

1.1.3.7. Verginin Tahsili

İdarece yapılan vergilendirme işlemlerinin sonuncusunu tahsil işlemi oluşturmaktadır. VUK'un 23. maddesinde tahsil "*verginin kanuna uygun surette ödenmesidir*" şeklinde tanımlanmaktadır. Maddi vergi ödevinin yerine getirilmesinde verginin ödenmesi ve tahsili olarak kullanılan iki kavram çoğu zaman birbirinin yerine kullanılmaktadır. Vergi hukuku açısından vergi ödevinin maddi ediminin kanuni süresinde mükellefin kendi rızasıyla yerine getirilmesinin "ödeme", idarenin hukuki bir zorlamasıyla verginin hazineye intikalinin gerçekleştirilmesinin ise "verginin tahsili" kavramıyla açıklanması gerektiğini belirten görüşler bulunmaktadır⁵⁶. Buna karşın tahsil işleminin borcun mükellef tarafından rızaen ödenmesinin yanı sıra rızaen ödenmediği takdirde cebren tahsilini de kapsadığına yönelik görüşler de bulunmaktadır⁵⁷. Vergi borcunun borçlu tarafından ödenmesiyle borç sona ermekte ve vergi idaresi de alacağını tahsil etmiş olmaktadır.

Bir vergi sisteminde Adam Smith'in dört vergilendirme ilkesinden biri olan ve "*verginin mükellef ya da sorumlulardan en uygun zamanda ve en uygun şartlarla alınması*" olarak tanımlanan uygunluk ilkesinin dikkate alınmasının, mükelleflerin kendilerine sağlanan kolaylıklar nedeniyle vergiye uyumunu artıracığı ve vergi tahsilatını olumlu yönde etkileyeceği söylenebilir. Özellikle devlet ve vatandaşlar arasındaki ilişkilerin iyi olmadığı, vergi ahlakının ve vergi bilincinin yeterince oluşmadığı ülkelerde yardımcı nitelikte olan bu ilkenin mali psikoloji açısından oynadığı rol küçümsenemeyecek ölçüdedir. Bir vergi politikasının yükümlülerin vergi ödeme eğilimlerini olumlu yönde etkileme ve böylece vergi kaçırma davranışlarını mümkün olduğunca sınırlandırarak vergi gelirlerini artırma çabalarının başarısı, diğer

⁵⁶ H. Ünsal, F. R. Ortaç, *age.*, s. 130.

⁵⁷ Erdoğan Öner, *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s. 138.

etkenlerin yanında “vergilemede uygunluk” ilkesinin hangi ölçüde dikkate alındığına bağlıdır⁵⁸.

Verginin en ideal şekilde tahsil edilmesi, gelirin elde edilmesi ile verginin ödenmesi arasındaki sürenin çok uzun tutulmamasıyla gerçekleştirilebilir. Zira bu sürenin uzaması enflasyonist ortamda vergi hasılatının reel değerinde aşınmaya yol açabilmektedir. Bu bakımdan devlet, vergi tahsilatındaki gecikmenin olumsuz etkilerinin azaltılması için bazı yöntemlere başvurmaktadır. Bunlardan biri geçici vergi uygulamasıdır⁵⁹. Geçici vergi ile içinde bulunulan cari yıl gelirlerinin bir sonraki yıl beklenmeden daha erken tahsil edilmesi amaçlanmaktadır. Böylece devletin verginin geç tahsil edilmesinden doğan zararı hafifletilmekte aynı zamanda verginin ödeme zamanı bakımından yükümlüler arasında ortaya çıkan eşitsizliğin giderilmesi sağlanmaktadır⁶⁰.

Vergi sisteminde vergi borcunun ödenmesine ilişkin yaygın olarak kullanılan bir tahsil yöntemi de kaynakta kesinti usulüdür. Verginin gerçek mükellef nam ve hesabına vergi sorumlusu tarafından vergi dairesine beyan edilerek ödenmesini esas almaktadır. Vergi alacağının güvence altına alınması, alacağın gecikmeden tahsili ve verginin mükellef üzerinde yarattığı vergi baskısını en aza indirmek amacıyla geliştirilmiş bir yöntemdir⁶¹. Tahsil edilen vergilerin nihai olmaması ve beyan usulünü tamamlayıcı bir fonksiyon görmesi halinde bir tahsil yöntemi olarak kullanılan bu yöntem, kesinti yoluyla ödenen vergilerin nihai vergiye dönüşmesi durumunda bir vergilendirme yöntemi olarak da nitelendirilebilmektedir.

VUK’un 11. maddesi birinci fıkrası gereğince “*Yaptıkları ya da yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludur*”. Yine aynı maddenin üçüncü fıkrasında, kaynakta kesilmesi gereken verginin güvence altına alınması bakımından müteselsil (zincirleme) sorumluluk uygulamasına yer verilmektedir. Buna göre “*mal alım-satımı ve hizmet ifası nedeniyle vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde*

⁵⁸ S. Turhan, *age.*, s. 193.

⁵⁹ Geçici vergi, gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı ve kurumlar vergisi mükelleflerinin cari vergilendirme döneminin gelir ve kurumlar vergisine mahsuben ilk dokuz ayı için belirlenen üçer aylık dönem kazançları üzerinden hesaplanarak ödenen bir peşin vergi uygulamasıdır. Bu düzenleme, esas olarak Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) mükerrer 120. maddesinde yer almakta, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (KVK) 32. maddesi GVK’nın bu maddesine göndermede bulunmaktadır.

⁶⁰ M. Öncel vd., *age.*, s. 323.

⁶¹ H. Ünsal, F. R. Ortaç, *age.*, s. 130.

verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumlu” tutulmuşlardır.

Vergi borçlusu tarafından rızaen ödenmeyen vergi borcu, vergi idaresi tarafından sahip olduğu tahsil yetkisine dayanarak zorla tahsil edilmektedir. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da (AATUHK), vergi yönetiminin kesinleşmiş kamu alacaklarını cebri icra usulleriyle tahsil yetkisine yönelik düzenlemeler yer almaktadır⁶². Vergi idaresi anayasal ilkeler ve kanuni düzenlemelere bağlı kalarak tahsil yetkisini kullanmak durumundadır. Tahsil yetkisi kapsamında gerçekleştirilen idari işlemler kamu yararı amacı taşısa da, vergi yönetimi bu süreçte kişilerin başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve özgürlüklerini ölçülülük ve kanunilik gibi temel bazı ilkeler doğrultusunda gözetmek zorundadır. Vergi idaresinin tahsil yetkisini kullanırken meydana gelen hukuka aykırılıkların mükellef ve vergi idaresi açısından olumsuz sonuçlar doğuracağı ortadadır. Örneğin; mükelleflerin mali durumlarının etkilenerek vergi borcunu ödeyemeyecek duruma gelmesi, idarenin azalan gelir kaynakları ve yavaşlayan ekonomik faaliyetler neticesinde vergi gelirlerinin azalması, yaşanan ihtilafların yargıya taşınmasıyla vergi alacağının Hazineye geç intikal etmesi gibi sonuçlar ortaya çıkmaktadır⁶³. Tüm bu durumların da mükelleflerin vergiye uyumlarını ve vergi idaresine olan güvenlerini azaltması ve vergi güvenliğini olumsuz etkilemesi söz konusu olabilecektir.

1.1.4. Vergi Güvenlik Önlemleri Kavramı

Bir vergi sisteminin mali, ekonomik ve sosyal işleyişini gerektiği şekilde yerine getirebilmesi için, bu sistemi oluşturan unsurların birbirini tamamlaması ve bu uyumun kendi güvenlik önlemleriyle korunması gereklidir⁶⁴.

Doktrinde vergi güvenlik önlemleri kavramı, “vergi güvenlik müesseseleri”, “vergi güvenlik tedbirleri”, “otokontrol müesseseleri” gibi birçok değişik adlar altında

⁶² Cebren tahsil yöntemleri; teminatın paraya çevrilmesi, kefalet söz konusu ise kefilin takibi, haciz ve paraya çevirme, iflas yoluyla takiptir (6183 sayılı AATUHK md. 54).

⁶³ Betül Hayrulloğlu, “Türkiye’de Vergi İdaresinin Tahsil Yetkisini Kullanımında Sınırların Aşılmasından Kaynaklanan Sorunlar”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, C.15, S.3, Aralık 2020, s. 949.

⁶⁴ Arman Zafer Yalçın, *Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Analizi*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, 1999, s. 5.

kullanılmakta ve kavramın kapsam ve içeriği konusunda tam bir görüş birliği bulunmamaktadır⁶⁵.

Şerafettin Aksoy vergi güvenlik önlemlerini, “*vergilerin konulmasındaki amaca uygun olarak optimal verimi elde edebilecek şekilde uygulanmalarını sağlayan önlemlerin tümü*” olarak tanımlamıştır⁶⁶.

Benzer bir tanım da Talat Saral tarafından yapılmıştır. Saral’a göre vergi güvenlik önlemleri; “*vergilerin konuluşundaki amaca uygun olarak optimal geliri verecek biçimde uygulanmalarını sağlayacak önlemlerin tümü*” şeklindedir⁶⁷.

Solak’a göre vergi güvenlik önlemleri, “*vergi kanunlarında yer alan düzenlemelerin amaçlarına aykırı olarak hareket edilmesinin önüne geçilmesini ve bu yolla vergi ödevinin doğru bir biçimde yerine getirilmesini sağlamaya yönelik mekanizmalardır*”⁶⁸.

Gümüş ve Bilge’ye göre vergi güvenlik müesseseleri, “*Türk vergi sisteminde vergi kayıp ve kaçığına yol açan işlemleri ortadan kaldırmaya, gerçek vergi matrahlarının beyan edilmesini sağlamaya ve vergi rekabetini bozucu davranışları önlemeye yönelik olarak getirilmiş uygulamalardır*”⁶⁹.

Vergi güvenlik önlemleri, “*esas olarak beyan esasını desteklemek üzere; otokontrolü, verginin aşındırılmasını veya geciktirilmesini önlemeyi amaçlayan müesseselerdir*”⁷⁰.

Vergi güvenlik önlemleri kavramı, çoğunlukla vergi güvenliğini sağlamak amacıyla getirilmiş ve kurumlaşmış yapıları ifade eden vergi güvenlik müesseseleri ile özdeşleştirilmiştir. Ancak vergi güvenlik önlemleri kavramını sadece vergi güvenlik müesseselerini değil, vergi güvenliğinin sağlanmasında rol oynayan bütün mekanizmaları kapsayacak şekilde geniş anlamda ele almak mümkündür. Bu

⁶⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz. İnci Solak, *Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2004, s. 8-12.

⁶⁶ Şerafettin Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010, s. 274-275.

⁶⁷ Talat Saral, “Vergilerle İlgili Yasa Tasarısında Öngörülen Yeni Güvenlik Önlemleri”, *Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri*, İ.T.İ.A., Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları, İstanbul, 1980, s. 115’den aktaran H. Yeniçeri, *age.*, s. 22.

⁶⁸ İ. Solak, *age.*, s. 8.

⁶⁹ Erhan Gümüş, Semih Bilge, “5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Vergi Güvenlik Müesseseleri ve Gereklilikleri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:219, 2006’dan aktaran Mehmet Yücel, “Bir Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak Emsal Kira Bedeli Uygulaması”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 132, Kasım-Aralık 2015, s. 132.

⁷⁰ Recep Bıyık, “Vergi Güvenlik Önlemi mi, Ek Vergileme mi? (1)”, 23 Ağustos 2017. *Dünya Gazetesi*, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-guvenlik-onlemi-mi-ek-vergileme-mi-1/378734>, (22.05.2022).

mekanizmaların öngörüldüğü düzenlemeler sadece vergi güvenliğini sağlamak amacıyla getirilmiş olabileceği gibi başka amaçlarla da getirilmiş olabilirler. Burada önemli olan getirilen düzenlemenin asıl amacının yanı sıra vergi güvenliğinin sağlanması bakımından üstlendiği roldür⁷¹.

1.1.5. Vergi Güvenlik Önlemlerinin Sınıflandırılmasına İlişkin Bilgiler

Vergi güvenlik önlemlerinin tanımı üzerinde tam bir uzlaşa sağlanamaması, vergi güvenlik önlemlerinin farklı şekillerde sınıflandırılmasına neden olmaktadır. “Vergi güvenlik önlemleri” ifadesinden genellikle devletin vergi güvenliğini temin etmeye yönelik önlemler anlaşılmakta ise de, Sarısu Kanmaz bunun eksik bir yaklaşım olduğunu savunarak mükellefin vergi güvenliğine yönelik önlemler-devletin vergi güvenliğine yönelik önlemler şeklinde bir ayırım yapmaktadır. Mükellefin vergi güvenliğine ilişkin önlemleri düzenlendiği kaynaklara (anayasa, yasalar ve diğer kaynaklar) göre sınıflandırmıştır. Buna göre; vergilerin kanuniliği, vergilemede eşitlik, ödeme gücü ve adalet ilkeleri mükellefin vergi güvenliğine yönelik anayasal düzenlemelerdir. Mükellefin vergi güvenliğine ilişkin yasal düzenlemeler arasında vergi mahremiyeti ve zamanaşımı gibi düzenlemeler yer almaktadır. Devletin vergi güvenliğine ilişkin önlemleri de düzenlendikleri hukuki kaynaklara (VUK, GVK, KVK, AATUHK gibi) göre sınıflandırmıştır⁷². Buna göre; idarenin matrah takdirine ilişkin düzenlemeler, ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi denetimi, belge ve kayıt düzeni, ceza sistemi VUK’ta yer alan düzenlemelerdir. Emsal kira bedeli GVK’da; örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, kontrol edilen yabancı kurum kazancı KVK’da; haciz, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk AATUHK’da yer alan düzenlemelerdir.

Solak vergi güvenlik önlemlerini hukuki ve işlevsel açıdan olmak üzere iki şekilde ele almıştır. Hukuki açıdan yaptığı tasnifte, karine niteliği taşıyan vergi güvenlik önlemleri-karine niteliği taşımayan vergi güvenlik önlemleri şeklinde bir ayırımıda bulunmuştur. İşlevsel açıdan yaptığı diğer sınıflandırmada ise; tipik vergi güvenlik önlemleri-atipik vergi güvenlik önlemleri şeklinde bir ayırım yapmıştır. Buna göre, vergi kanunlarında yer alan bir düzenleme doğrudan ya da dolaylı olarak vergi güvenliğini sağlamada bir işleve sahip ise bunu tipik vergi güvenlik önlemi olarak adlandırmıştır. Vergi güvenliği ile net bir bağlantısı olmamakla birlikte verginin konusu, verginin

⁷¹ İ. Solak, *age.*, s. 12-14.

⁷² G. Sarısu Kanmaz, *age.* s. 66, 104.

mükellefi, vergiyi doğuran olay, vergi matrahı ve oranı gibi vergiye ilişkin temel unsurların kapsamının belirlenmesine ilişkin düzenlemeleri de atipik vergi güvenlik önlemleri olarak değerlendirmiştir⁷³.

Yeniçeri, vergi güvenlik önlemleri konusunda tarhiyat öncesi ve tahsilat aşamasındaki vergi güvenlik önlemleri şeklinde bir sınıflandırma yaparak tarhiyat öncesi vergi güvenlik önlemlerini genel vergi güvenlik önlemleri-özel vergi güvenlik önlemleri olarak ayırmıştır.

Düzenledikleri kanunların nitelikleri bakımından yapılan ayırmada, vergi hukukunun tümüne ilişkin ve bütün vergilerde uygulanacak temel ilke ve kuralların düzenlendiği VUK ile vergi alacağının tahsil usullerinin düzenlendiği AATUHK'ta yer alan vergi güvenliğini sağlamaya yönelik düzenlemeler genel vergi güvenlik önlemleri olarak adlandırılmaktadır. GVK, KVK, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK), Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (MTVK), Emlak Vergisi Kanunu (EVK), Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK), Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK), Gider Vergileri Kanunu, Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu gibi spesifik olarak bir veya birkaç vergiyi veya harcı düzenleyen kanunlarda vergi güvenliğini sağlamaya yönelik olarak getirilen düzenlemeler ise özel vergi güvenlik önlemleri olarak adlandırılmaktadır.

Gelir vergisi açısından şu an yürürlükte olan tarhiyat öncesi özel güvenlik önlemleri, “*asgari vergi*”⁷⁴ ve “*emsal kira bedeli*”⁷⁵ uygulamalarıdır. Hayat standardı esas, asgari gayrisafi hasılat esas, ortalama kar haddi, asgari zirai kazanç, asgari zirai vergi, servet beyanı, gider esas, ise geçmişte uygulanan ancak yürürlükten kaldırılmış

⁷³ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. İ. Solak, *age.*, s. 37-49.

⁷⁴ GVK mükerrer 111. maddesinde, “*Talih Oyunları Salonlarından Elde Edilen Kazançlarda Asgari Vergi*” başlığı altında düzenlenmiştir. Talih oyunları işletmelerinde; 4108 sayılı yasanın 24. maddesi ile GVK'na eklenen mükerrer 111. maddeye göre oyun salonlarından elde edilen kazançlara getirilmiştir. Bu alanda artış gösteren vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek amacıyla getirilmiş bir vergi güvenlik önlemi olmasına karşın talih oyunları salonlarının kapatılması nedeniyle fonksiyonel olarak işletilmeyen bir müessese haline gelmiştir.

⁷⁵ GVK'nın 73. maddesinde “*Emsal Kira Bedeli Esası*” düzenlenmiştir. Kanun bu maddesinde, kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin emsal kira bedelinden düşük olamayacağını, mal ve hakların başkalarının kullanımına bedelsiz olarak bırakılmaları durumunda dahi, emsal kira bedeli kadar gelir elde edilmiş sayılacağını öngörmektedir. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10'udur.

uygulamalardır. “Örtülü sermaye”⁷⁶, “transfer fiyatlamasıyla örtülü kazanç dağıtımı”⁷⁷, “kontrol edilen yabancı kurum kazancı”⁷⁸ ve “vergi cennetlerine yapılan ödemelerde vergi kesintisi”⁷⁹ uygulamaları 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda (KVK) düzenlenen özel vergi güvenlik önlemlerindedir. Yine Türk Vergi Sistemi içerisinde yer alan diğer vergi kanunlarında düzenlenmiş özel vergi güvenlik önlemleri⁸⁰ bulunmaktadır.

⁷⁶ Örtülü sermaye kavramı, işletme ortaklarınca sermaye adı altında konması gereken tutarların, onlardan alınan borç olarak nitelendirilerek bunlar üzerinden hesaplanan faizin vergi matrahının tespitinde gider olarak indirilmek suretiyle kârların bir bölümünün faiz adı altında ortağa verilme şeklidir. Selim Yüksel Pazarçeviren, Filiz Aygen, “Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması Manipülasyonları ve Konunun Türkiye Açısından İrdelenmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı.71, Nisan-Haziran 2005, s. 99. KVK’nın 12/1. maddesinde “Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.” hükmü ile düzenlenmektedir. Örtülü sermaye üzerinden ödenen giderler KVK’nın 11/1-b maddesine göre kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmeyerek verginin eksik gösterilmesinin önlenmesi amaçlanmaktadır.

⁷⁷ Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, bir sermaye şirketine ait vergilendirilmemiş gelirin, kârdan pay verme ya da sermayenin geri ödenmesi durumları dışında, ortaklara ya da onların yakınlarına aktararak kurumlar vergisi matrahından kaçırılmasıdır. KVK’nın 13/1. maddesi “Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır.” hükmüne yer vermektedir.

⁷⁸ Kontrol edilen yabancı kurum kazancı müessesesi; yurt dışındaki bağlı şirket kârının, fiilen dağıtılmadığı durumda da ortakların mukim olduğu ülkede, ortaklara dağıtılmış varsayılarak vergiye tabi tutulması olarak ifade edilebilir. Bu tür bir düzenleme, vergi ödemeyi ertelemek ya da vergi ödemededen kaçınmak amacıyla gelirin yurt dışındaki bu işletmelere aktarılmasını önlemeyi amaçlamaktadır. KVK’nın 7/1. maddesinde “Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50’sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılın veya dağıtılmısin....., Türkiye’de kurumlar vergisine tâbidir” hükmü ile yer almaktadır. N. Semih Öz, *Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre Türkiye’de Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulaması*, TÜRMOB Yayınları-299, Ankara, 2006, s. 7-8.

⁷⁹ KVK’nın “Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi” başlıklı 30. maddesinin 7. fıkrasında “Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır.” hükmü ile vergi cenneti ülkelere karşı vergi güvenliğini sağlama konusunda düzenleme yapılmıştır.

⁸⁰ KDVK’nın 27. maddesinde “emsal bedeli ve emsal ücreti”, katma değer vergisine ilişkin düzenlenen vergi güvenlik önlemdir. Emlak Vergisi Kanunu’nda zamanaşımı süresine ilişkin hüküm (EVK md. 40), bina ve arazinin devir ve ferağına ilişkin hüküm (EVK md. 30/7), emlak vergisi mükellefiyetliğine ilişkin hükümler (EVK md. 3, 13/2), yeni inşa edilen binanın vergisinin arsasının (veya arsa payının) vergisinden az olamayacağına ilişkin hüküm (EVK md. 8/3) vergi güvenlik önlemi olarak getirilen düzenlemelerdir. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nda tahakkuk eden verginin ödenmesine ilişkin olarak düzenlenen vergi güvenlik önlemleri; vergiye mukabil alınacak teminat (VİVK md. 17), şans oyunları düzenleyen kurum ve kuruluşlar ile yarışma ve çekiliş düzenleyen gerçek ve tüzel kişilere kazanılan ikramiyelerden vergi kesintisi yapma zorunluluğu getirilmesi (VİVK md. 7/1), intikal eden gayrimenkullere ilişkin vergisi ödenmeden devir ve ferağ edilmeyeceğine ilişkin hükümlerdir (VİVK md. 19). Matrahın doğru olarak tespitine yönelik önlemler ise VİVK’nın 18 ve 23. maddeleri ile düzenlenmiştir. M. Öncel vd., *age.*, s. 386-387. Dijital Hizmet Vergisi Kanunu’nun 7. maddesinde vergi güvenlik önlemi olarak, dijital

Yeniçeri, tarhiyat öncesi genel vergi güvenlik önlemlerini; vergi denetimi, yoklama, inceleme, arama, bilgi toplama, vergi kimlik numarası uygulaması, Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP), vergilerin açıklanması, vergi levhası, nakit ödemelerin sınırlandırılması, vergi istihbarat arşivi, veri tabanı oluşturulması, ihbar ikramiyesi, uluslararası işbirliği, stopaj, belge düzeninin işletilmesi olarak ele almıştır⁸¹.

Teminat uygulaması, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, rüçhan hakkı, sorumluluk uygulaması, vergi alacağının uluslararası alanda izlenmesi ve tahsilini ise tahsilat aşamasındaki vergi güvenlik önlemleri olarak değerlendirmiştir.

Çalışmada, vergi cezalarının devletin vergi güvenliğine ilişkin önlemler açısından değerlendirilmesinde tarhiyat öncesi genel vergi güvenlik önlemleri esas alınmıştır.

1.1.6. Tarhiyat Öncesi Genel Vergi Güvenlik Önlemleri

Beyan esasına dayalı modern vergi sistemleri, mükelleflerin dürüst davranarak gerçek gelirini beyan ettikleri varsayımına dayanmaktadır. Ancak bu sistemin sağlıklı bir şekilde işletilmesi aynı zamanda kişilerin, gelirini gizleme yönündeki eğilim ve tercihlerini yok edecek ve vergisel ödevlerini doğru bir şekilde yerine getirmesini sağlayacak mekanizmalara sahip olmasına bağlıdır. Bu tür mekanizmaların vergi sisteminde yer almamasının ya da etkin şekilde uygulanmamasının vergiye tabi olması gereken işlemlerin gizlenmesi eğilimlerini artıracak muhakkaktır.

Bu nedenle vergi sistemlerinde çeşitli vergi güvenlik önlemlerine başvurulmaktadır. Çalışmanın bu kısmında, tarhiyat öncesi genel vergi güvenlik önlemleri arasında yer alan vergi denetimi (yoklama, inceleme, arama, bilgi toplama), uluslararası işbirliği, vergi kimlik numarası uygulaması, nakit ödemelerin sınırlandırılması, ihbar ikramiyesi, stopaj uygulaması, belge ve kayıt düzenine ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.

1.1.6.1. Vergi Denetimi

Bugünkü terminolojide kullanılan “denetim” terimi, İngilizcede “audit” sözcüğü ile karşılanmaktadır. Latince “auditus” sözcüğünden gelen “audit” sözcüğü, 15. yüzyıl

hizmet vergisi beyannamesini verme ve ödeme yükümlülüklerini süresinde yerine getirmeyen dijital hizmet sağlayıcılarına veya Türkiye’deki temsilcilerine yönelik düzenleme yer almaktadır.

⁸¹ H. Yeniçeri, *age.*, s. 24-26.

başlarında hesapların resmî olarak incelenmesi sözlü bir prosedür şeklinde yerine getirildiğinden “duymak”, “dinlemek” anlamlarından gelmektedir⁸².

Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlüğünde “denetim”, “denetlemek işi” ile eş anlamda kullanılmakta ve “*bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek; murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek*” anlamına gelmektedir⁸³.

Denetim, yönetim biliminin temel işlevlerinden biri olup, bir örgütün amaçlarını ne kadar etkin bir şekilde gerçekleştirdiğini değerlendirmeyi amaçlayan kapsamlı bir faaliyetler bütünüdür. Denetim özü itibariyle, önceden belirlenmiş birtakım kurallara aykırılık teşkil edebilecek davranışlara karşı bir savunma mekanizması oluşturmaktadır. Denetim hataları ve/veya hileleri ortaya çıkarmayı, yapılan işlemlerin uygunluk kriterlerine uyup uymadığını tespit etmeyi ve aykırılıkların oluşmasını engellemek için gerekli önlemleri belirlemeyi amaçlar. Bu sayede örgütlerin amaçlarına daha etkin bir şekilde ulaşmaları ve kaynaklarını daha verimli kullanmaları sağlanır⁸⁴.

Kamu gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturan vergilerin; kişilerin gelirlerinde, servetlerinde ve harcamalarında azalmaya sebep olması kişilerin vergiyi külfet olarak görmelerine ve vergi yükünden kurtulmak için çeşitli olumsuz davranışlarda bulunmalarına yol açabilmektedir. Vergi idaresi, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini vergi denetimi aracılığıyla kontrol etmektedir.

Vergi mevzuatımızda vergi denetiminin tanımı yapılmamıştır. Bu nedenle literatürde vergi denetimi ile ilgili farklı tanımlamaların yapıldığı ve çoğu zaman da vergi denetiminin vergi incelemesi ile eş anlamlı olarak kullanıldığı görülmektedir⁸⁵. Oysaki “vergi denetimi”, vergisel yönüyle yoklama, inceleme, tetkik, teftiş, kontrol gibi kavramları içinde barındıran çatı bir kavram ve olgudur⁸⁶. Literatürde yer alan vergi denetimine ilişkin tanımlardan bazıları şu şekildedir:

⁸² Online Etymology Dictionary, <https://www.etymonline.com/search?q=audit>, (29.08.2023).

⁸³ Türk Dil Kurumu, *Güncel Türkçe Sözlük*, <https://sozluk.gov.tr/>, (29.08.2023).

⁸⁴ Erkan Çalgan, Erkan Mentese ve diğerleri, *Muhasebe Denetimi*, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) Yayını, Yayın No: 113, 2008, s. 33’den aktaran Başar Soydan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2015, s. 51.

⁸⁵ Yılmaz Özbalcı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 433.

⁸⁶ B. Soydan, *age.*, s. 70.

Vergi denetimi, “bir vergi mükellefinin vergi matrahını doğru şekilde beyan edip etmediğinin ve diğer vergi yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin incelenmesidir”⁸⁷.

Vergi denetimi, “devletin yetkili organları tarafından gerçekleştirilen, vergi güvenliğini sağlamaya yönelik çeşitli tedbirleri ve teknikleri kapsayan ve devamlılık özelliği olan bir kavramdır”⁸⁸.

Vergi denetimi “vergi kanunları ile vergiye tabi tutulan mükellef ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesine ve vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümüdür”⁸⁹.

Vergi denetimi ile vergi alacağının doğumuyla başlayıp tahsil ile sonuçlanan vergilendirme sürecinde mükelleflerin beyanlarının doğru olup olmadığının (dış denetim) yanında vergi idaresince gerçekleştirilen işlemlerin mevzuata uygun gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği (iç denetim) de incelenmektedir⁹⁰. Bu bakımdan, mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu araştırmaya yönelik olarak yapılan vergi denetimi “dar anlamda vergi denetimi” olarak adlandırılmakta, geniş anlamda vergi denetimi ise “vergi yükümlülerinin beyanlarının doğruluğunun incelenmesini ve vergi yönetiminin merkez ve taşra örgütünün iç denetime tabi tutulması ile vergi yönetimi personelinin gerektiğinde soruşturmalarının yapılmasını da kapsamaktadır”⁹¹.

Vergi kayıp ve kaçağı ile kayıt dışılık nedeniyle devletin vergi gelirinde meydana gelen azalmanın telafi edilerek olması gerekenin ortaya çıkarılmasını sağlayan vergi denetimi⁹², ekonomik istikrarın gerçekleştirilmesi ve gelir dağılımında adaletin sağlanması bakımından da önemli bir yere sahiptir. Bu durumda vergi denetimi, mali

⁸⁷ OECD, *Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches*, 2006, s. 9. <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/37589900.pdf> (06.09.2023).

⁸⁸ Hesap Uzmanları Kurulu (HUK), *Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu*, İstanbul, 1995, s. 214.

⁸⁹ Bekir Sami Oğuztürk, Ertuğrul Kutay Ünal, “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 2015, C.7, Sayı:13, s. 209.

⁹⁰ İbrahim Organ, *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s. 37.

⁹¹ H. Nezih Şeker, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, Beta Basım Yayım, İstanbul, 1994, s. 7.

⁹² Fatih Çavdar, *Seçilmiş Ülkeler ve Yeni Gelişmeler Işığında Türkiye’de Vergi Denetimi: Sorunlar, Çözümler ve Yaklaşımlar*, (Basılmamış Doktora Tezi), Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, 2016, s. 15.

amacının yanı sıra ekonomik ve sosyal amaçları olan geniş kapsamlı bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır⁹³.

Vergi denetimleri neticesinde, kendilerine düşen vergisel yükümlülükleri yerine getirmediği veya eksik yerine getirdiği tespit edilen yükümlülere söz konusu eylemlerin gerektirdiği mali nitelikli idari yaptırımlar ve/veya adli nitelikteki yaptırımlar uygulanmaktadır. Modern bir vergi sisteminde, vergi yükümlülerin kendilerinin ya da diğer yükümlülerin vergi ihlali yapmaları durumunda yakalanma ve cezalandırılma ihtimallerinin yüksek olduğuna inanmaları gerekir. Bunu sağlamak için vergi idaresi tarafından etkin bir vergi denetimi programı uygulanmalıdır. Etkin bir vergi denetiminin vergi ihlallerinin mutlaka cezalandırılacağı yönünde yükümlülerde adalet algısını güçlendirmesi ve bunun hem yükümlünün kendisinin hem de diğer yükümlülerin davranışları üzerinde önemli etkisi vardır⁹⁴. Vergi denetimi, vergi kaçakçılığı ile mücadele anlamında bir idari tedbir olmanın yanında mükellefle işbirliğine dayanan önleyici ve yapıcı bir güvenlik sistemi olma işlevi görmektedir⁹⁵. Bu doğrultuda, vergi denetim elemanlarının mükellefleri uyarması, vergi konusunda aydınlatması ve bilinçlendirmesi vergi gelirinde artışın yanında mükellefler ile idare arasındaki etkin iletişimin sağlanmasına da katkıda bulunacaktır⁹⁶.

Konumuz itibariyle ele alacağımız dar anlamda vergi denetimi, VUK'un "Vergilendirme" başlıklı birinci kitabının "Yoklama ve İnceleme" başlıklı yedinci kısmında "Yoklama", "İnceleme", "Arama" ve "Bilgi Toplama" gibi hukuki araçlarla işlevsellik kazanmaktadır.

1.1.6.1.1. Yoklama

Vergileme açısından önem arz eden hususların mükellefler tarafından hiç bildirilmemesi, eksik ya da geç bildirilmesi vergi güvenliğini tehlikeye düşürebileceğinden, bu tür davranışların ortaya çıkartılmasında yoklama müessesinden yararlanılmaktadır⁹⁷. Literatürde yoklamaya ilişkin çeşitli tanımlar yapılmıştır.

⁹³ Abdullah Karaboyacı, "Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri", *TBB Dergisi*, S.115, 2014, s. 213.

⁹⁴ Coşkun Can Aktan, *Vergi*, Cilt 2, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, s. 87.

⁹⁵ H. N. Şeker, *age.*, s. 8.

⁹⁶ Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s. 61.

⁹⁷ M. Kamil Mutluer, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 85.

A. Somuncu, yoklamayı “*vergi kanunlarının uygulanması için fiilen tespiti gereken durumların mahallinde araştırılması faaliyeti*”⁹⁸ olarak tanımlamıştır.

H. Yeniçeri’ye göre yoklama, “*vergilendirmeye ilişkin eksik bildirimlerin veya hiç bildirilmeyen mükellefiyetlerin, konuların, işlemlerin, maddi ve hukuki olayların gerçek durumlarının yerinde tespit edilmesidir*”⁹⁹.

A. Çavuş, yoklamayı “*vergi idaresinin yetkili elemanları tarafından vergilendirmeyi etkileyen, vergi dairesinin bilgisi dışında kalmış ya da kalabilecek yükümlülükleri ve yükümlülükle ilgili maddi olayları, kayıt ve konuları araştırma ve tespit etme faaliyeti*” şeklinde tanımlamıştır¹⁰⁰.

Yoklamanın yapıldığı andaki mevcut durumun araştırılmasına yönelik bir işlem olması nedeniyle, burada yapılacak tespitlerin tutanağa bağlanmasıyla birlikte vergi idaresince kesilecek muhtemel usulsüzlük cezalarına ya da ileride yapılacak tarh işlemine hazırlık oluşturan bir “ön işlem” mahiyetini almaktadır¹⁰¹.

Yoklama, vergi idaresinin mükelleflerin ticari ve mali durumlarını yerinde araştırmasına imkân tanıyan bir denetim yöntemidir. Mükelleflerin faaliyetlerinin doğrudan gözlemlenerek kayıtların ve belgelerin kontrol edilmesi, vergi idaresinin mükelleflerin vergiye uyum düzeyi ve genel eğilimleri hakkında bilgi edinmesine de fırsat vermektedir. Günümüzde vergi idaresinin karşı karşıya olduğu en önemli sorunlardan biri, gerçek bir ticari faaliyet olmaksızın sadece sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirilmesidir. Bu durum, vergi kaybına ve haksız rekabete yol açmaktadır. Yapılacağı öne sürülen ticari faaliyete nazaran; iş yeri olarak belirtilen yerin uygun olmaması, makine-teçhizatın veya işgücünün yetersiz olması gibi durumlar sahte belge düzenleme ihtimalini gösteren önemli işaretlerdir. Yoklama sırasında yapılan tespitler, söz konusu mükelleflerin yakından takip edilmesini ve vergi kanunlarına aykırı davranışlarının önceden engellenmesini sağlayabilmektedir¹⁰².

Birçok ülkede mükelleflerin ticari faaliyetleri ve mali durumları hakkında araştırma yapmak amacıyla yoklama müessesesinden yararlanılmaktadır. Örneğin;

⁹⁸ Ahmet Somuncu, “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 43, Ocak-Haziran 2014, s. 142.

⁹⁹ Harun Yeniçeri, *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa, 2014, s. 40.

¹⁰⁰ Adnan Çavuş, *Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları, (Basılmamış Doktora Tezi)*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s. 117.

¹⁰¹ M. Öncel vd., *age.*, s. 102-103.

¹⁰² A. Karaboyacı, *agm.*, s. 219.

Rusya’da vergi idaresi, mükellefin gelir elde etmek için faaliyet gösterdiği her türlü üretim, depo, perakende satış yerlerinde yoklama yapabilmektedir. Hindistan’da mükelleflerin ticari faaliyetleri ve varlıkları hakkında bilgi edinmek ya da vergisel konularda bazı şüphelerin ortadan kaldırılması amacıyla mükellefin iş yerinde yoklama yapılmaktadır. Bunun dışında, hareket halindeki malların ve belgelerin kontrol edilmesi amacıyla nakil vasıtaları durdurularak yoklama yapılabilmektedir.

1.1.6.1.2. İnceleme

Vergi denetimi yöntemleri içinde en kapsamlı ve etkili olanı vergi incelemesidir. VUK’un 134. maddesinde vergi incelemesinin amacının, “*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak*” olduğu belirtilmiştir. Bu maddeden yola çıkılarak vergi incelemesine ilişkin literatürde çeşitli tanımlar yapılmıştır.

M. Öncel vd. vergi incelemesini, “*beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırma*”¹⁰³ olarak tanımlamaktadır.

Hesap Uzmanları Derneği (HUD), “*Vergi denetiminin en önemli aracı olan vergi incelemesi, mükellefin ödediği verginin; defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğu takdirde yapılacak muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilecek bulgulara uygunluğunun incelenerek, doğruluğunun saptanması ve sağlanmasıdır*”¹⁰⁴ şeklinde bir tanım yapmıştır.

H. N. Şeker, “*Vergi incelemesi, vergi yükümlüleri ve sorumluları; defter, kayıt ve belgelerin doğruluğu karinesine dayandıkları sürece, bunlar çerçevesinde, vergi mevzuatına uygunluk denetimi faaliyeti ile çeşitli teknik ve yöntemlerle yapılan muhasebe denetimi faaliyeti; eğer vergi yönetimi tarafından belirtilen karine çürütülürse, artık defter, kayıt ve belgelere bağlı kalmaksızın, işletme içinde veya dışında toplanan bilgiler ve ekonomik yaklaşımla delil serbestliği ilkesine göre her türlü delilden ve bazı karinelere yararlanılarak yapılan araştırma faaliyetleridir*”¹⁰⁵ şeklinde yaptığı tanımla, “vergi mevzuatına uygunluk ve muhasebe denetimi” ile “araştırma” olmak üzere vergi incelemesinin iki yönü olduğuna işaret etmiştir.

Yoklamanın vergi idaresine mükellef ve mükellefiyet ile ilgili verdiği bilgiler sınırlıdır. Zira yoklamada daha yüzeysel bir denetim söz konusu olmaktadır. Vergi

¹⁰³ M. Öncel vd., *age.*, s. 104.

¹⁰⁴ Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, İstanbul, 2017, c. I, s. 45.

¹⁰⁵ H. N. Şeker, *age.*, s. 34-35.

sisteminin belge ve kayıt düzenine dayalı olması, vergi matrahının doğruluğunun defter ve belgeler üzerinde araştırma yapılarak tespit edilmesini gerektirir. Gerek görüldüğü takdirde ise işletmede envanter yapılarak kayıtlar kontrol edilir. Bu sebeple vergi incelemesi, yoklamaya nazaran daha kapsamlı ve etkili bir denetim yöntemidir.

Vergi incelemesi, ABD’de “tax examination” terimiyle ifade edilmektedir. ABD’de vergi incelemesi esas olarak beyan edilen gelirlerin, indirimlerin, istisnaların ve diğer vergisel avantajların doğruluğunun teyit edilmesini sağlamaktadır. Almanya’da vergi incelemesi (*außenprüfung*); vergi ödevlisinin fiilen ve hukuken tüm vergisel durumlarının ve vergisel ilişkilerinin kapsamlı ve birbirleriyle bağlantılı şekilde araştırıldığı ve tespit edildiği bir müessese olarak kullanılmaktadır¹⁰⁶. İngiltere’de beyannamelerin kontrol edilmesi ve vergi dışında bırakılmış unsurların tespit edilmesi, Gelir ve Gümrükler İdaresi’nin (*Her Majesty’s Revenue and Customs-HMRC*) sorumluluğundadır. İngiltere’de iş hacimlerine göre mükellefler gruplara ayrılmakta ve inceleme yapacak birim buna göre belirlenmektedir. Bu doğrultuda vergi incelemesinde Yerel Uyum Ofisi (*Local Compliance Office*), Büyük Mükellefler Ofisi (*Large Taxpayers Office*) ve Özel Uyum Ofisi (*Special Compliance Office*) görev yapmaktadır. Vergi incelemeleri genellikle Yerel Uyum Ofisi bünyesinde gerçekleşmekle birlikte; büyük işletmelerin vergi incelemeleri merkeze bağlı Büyük Mükellefler Ofisi’nde yürütülmektedir. Özel Uyum Ofisi bünyesinde ise; büyük ölçekteki vergi kaçakçılığı, dolandırıcılık ve sahtekârlıkla ilgili vergi olayları incelenmektedir¹⁰⁷. HMRC bu sorumluluğunu, “tax inspectors” olarak anılan ve hem merkezi hem de yerel düzeyde faaliyet gösteren inceleme elemanlarıyla yerine getirmektedir¹⁰⁸.

1.1.6.1.3. Arama

Vergi inceleme sürecinde olağan koşullarda vergi idaresi, bilgi ve belgeleri doğrudan yükümlüden talep etmekte ve bu talep karşılığında yükümlü istenilen bilgi ve belgeleri kendi rızası ile idareye vermektedir. Ancak istisnai durumlarda yükümlünün rıza ve isteği aranmaksızın defter, kayıt ve belgelerinin aranması ve bunlara el konulması mümkündür¹⁰⁹.

¹⁰⁶ B. Soydan, *age.*, s. 179.

¹⁰⁷ Mustafa Göktuğ Kaya, Hüseyin Kamil İlik, Hakan Türkmen, *Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim: Türkiye, ABD, İngiltere ve Diğer Ülkeler*, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara, 2017, s. 120-123.

¹⁰⁸ B. Soydan, *age.*, s. 188-189.

¹⁰⁹ Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987, s. 145.

VUK'un 142. maddesinde vergisel aramanın hangi hallerde yapılabileceği ve şartları belirtilmiş olmasına rağmen bir tanım yapılmamıştır. Vergi hukuku doktrininde aramaya ilişkin yapılan tanımlardan bir kısmı şu şekildedir:

S. Kırbaş'a göre, "*İhbar ya da yapılan incelemeler dolayısıyla bir mükellefin vergi kaçırdığını gösteren kanıtlar bulunması halinde, bu mükellef ya da kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer kişilerin iş yerlerinde, evlerinde ya da üzerlerinde araştırma yapılmasına arama denir*"¹¹⁰.

O. S. Kocahanoğlu ise vergisel aramayı, "*Her hangi bir vergi ile ilgili defter, belge ve buna benzer maddi delillerin, gerektiği taktirde malların elde edilebilmesini temin için fiilen yapılan araştırmalar ve alınan tedbirleri*"¹¹¹ şeklinde ifade etmiştir.

H. N. Şeker'e göre vergisel arama, "*İhbar veya vergi incelemeleri nedeniyle yükümlülerin vergi kaçırdıkları kanısını uyandıran belirtilerden hareketle vergi incelemesine yetkililerin gerekçeli talebi üzerine, yargıcın verdiği arama kararına dayanılarak yükümlüler veya ilgili diğer kişilerle kurumların iş yerleri, konutları ve üzerlerinde olağan vergi incelemesi yolları ve yöntemleri ile ortaya çıkarılamayacak nitelikteki delillerin ortaya çıkarılması amacıyla, eylemli olarak yapılan araştırma ve bulunan delillerin tespiti ile saklanması faaliyetleridir*"¹¹².

B. Soydan ise, vergisel aramayı, "*Vergi hukukunda arama vergi kaçakçılığına dair delillerin (defter, yazı, belge vb.) ve gerektiğinde de mal ve eşyaların elde edilmesi amacıyla; bunların, suçu işleyen ve/veya suça iştirak eden, suçun işlenmesine yardım eden ya da kaçakçılıkla ilgili görülen diğer kişilerin iş yerleri başta olmak üzere, konutlarında veya üzerlerinde fiilen araştırma yapılması; deliller bulunduğu da incelenmek üzerinde bunlara elkoyulması*"¹¹³ olarak tanımlamıştır.

Kişilerin konut dokunulmazlığı ve özel hayatın gizliliği gibi temel hak ve özgürlüklerine müdahale niteliği taşıyan arama müessesesi, birçok ülkede katı kurallar çerçevesinde uygulanmaktadır. Bu doğrultuda vergi idaresinin arama yapabilmesi için yükümlünün rızası ya da çoğunlukla yetkili bir merci tarafından verilmiş arama izni

¹¹⁰ Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku: Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2015, s. 161.

¹¹¹ Osman Selim Kocahanoğlu, *Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi*, Bilmen Basımevi, İstanbul, 1977, s. 38'den aktaran Harun Akgül, *Türk Vergi Hukukunda Arama ve Hukuki Sonuçları*, (Basılmamış Doktora Tezi), Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar, 2019, s. 72.

¹¹² H. N. Şeker, *age.*, s. 394.

¹¹³ B. Soydan, *age.*, s. 514.

gerekmektedir¹¹⁴. Örneğin; İspanya’da vergi idaresi inceleme konusunda geniş yetkilere sahip olmasına rağmen, vergi memurlarının yükümlülerin konutlarında arama yapabilmesi hâkim kararı ile mümkün olmaktadır. Aynı şekilde İspanyol Vergi Usul Kanunu’nun 113. maddesine göre yetkilisinin izni olmaksızın bir şirketin sosyal merkezine mahkemece verilmiş bir arama kararına istinaden girilebilmektedir¹¹⁵.

Almanya’da arama, bütün vergi türleri için ve ayrıca gümrüklerde kullanılabilen genel bir araştırma aracı olarak Alman Mali Kanunu’nda (*Abgabenordnung-AO*) düzenlenmektedir. Kişilerin kendi rızası ile vermek ya da açıklamak istemedikleri bilgi, belge ve kıymetlerin aranıp bulunması ve gerektiğinde bunlara el konulmasına imkân vermektedir¹¹⁶. Almanya’da vergisel arama, kural olarak hâkim kararı ile yapılırsa da gecikmesinde sakınca bulunan hallerde savcılık ya da kolluk görevlileri hâkim kararı olmaksızın arama yapabilmektedir¹¹⁷.

Ülkemizde arama, VUK’un 142. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre; “*İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.*” . Maddenin devamında, aramanın yapılabilmesi için:

“1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum görmesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;

2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesinin” şart olduğu düzenlenmiştir.

Vergi hukukundaki arama ve el koyma tedbirleri, “*yakalama ve müsadere amaçları dışında, delil elde etme ve bunları alma yetkilerini içeren, vergi incelemesi kapsamında yürütülen müesseseler*” olarak nitelendirilmektedir¹¹⁸. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu da, 13.12.2017 tarih ve E. 2017/368, K. 2017/626 sayılı kararında,

¹¹⁴ Hande Emiroğlu, *Teori Ve Uygulamada Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, 2011, s. 60.

¹¹⁵ Pedro Herrera Molina, Victor M. Sánchez Blázquez, “İspanyol Hukuku’nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları”, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun Ve Etkin Kamu Denetimi (Sempozyum Kitabı)*, Ed. B. Öztürk ve F. B. Yavaşlar, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 276.

¹¹⁶ Funda Başaran Yavaşlar, *Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü (Hukuk Devleti Bakış Açısıyla)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 293.

¹¹⁷ F. B. Yavaşlar, *age.*, s. 299.

¹¹⁸ Kerem Öncü, “Vergi Hukukunda Arama ve El Koyma Müessesesi, 1982 Anayasası’na Uygunluğu ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Konuya Bakışı”, *International Journal of Public Finance*, 5(1), 2020, s. 84.

arama ve buna bağılı el koyma tedbirlerini VUK'un sistematığı uyarınca başlı başına bir vergi denetim aracı olarak görmeyerek vergi incelemesinin bir türü olarak nitelemiştir¹¹⁹.

1.1.6.1.4. Bilgi Toplama

Vergi idaresinin bilgi toplama faaliyeti, vergi güvenliğinin sağlanmasında önemli bir rol oynamaktadır. Bu faaliyetler, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesini teşvik ederek ve vergi kaçakçılığının önlenmesine yardımcı olarak vergi gelirlerinin korunmasına katkıda bulunmaktadır.

Bilgi toplama, *“beyanların doğruluğunu araştırmak, vergiye müteallik olayları kavramak amacıyla ya da vergi denetiminde kullanılmak üzere yükümlü, yükümlü ile muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişilerle kamu idare ve müesseselerinden alınan ya da istihbari çalışmalarla elde edilen bilgi ve belgelerin toplanması ve arşivlenmesidir”*¹²⁰.

Bilgi toplama; *“ekonomik yaklaşım ilkesi gereğince vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılabilmesi için vergi idaresinin kullanacağı delil niteliğindeki her türlü bilgi ve belgeye, yasal sınırlamalar hariç herhangi bir engelle karşılaşmadan toplama imkânına sahip olmasıdır”*¹²¹ şeklinde de tanımlanmaktadır.

Öğretide, bilgi toplama faaliyetini vergi denetimi yönteminden ziyade idarenin delil toplama aracı olarak kabul eden görüşlerin¹²² yanı sıra diğer denetim yollarının tamamlayıcısı olarak kabul eden görüşler de bulunmaktadır¹²³. Bilgi toplamanın ön plana çıkan iki önemli işlevi bulunmaktadır. Bunlardan ilki, mükelleflerin devamlı surette veya gerektiğinde kendilerinden bilgi alınacağı bilinciyle vergi ile ilgili konularda daha titiz davranma zorunluluğu hissetmeleridir. Bu yönüyle bilgi toplamanın, vergi güvenliği açısından düzenleyici bir etkisi bulunmaktadır. İkinci olarak

¹¹⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, (13.12.2017). E.2017/368, K.2017/626 sayılı kararı, <https://www.alomaliye.com/2017/12/13/danistay-vddk-karari-e-2017-368/>, (15.07.2023).

¹²⁰ A. Çavuş, *age.*, s. 150.

¹²¹ Adil Nas, “Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Bilgi Toplama İsteğine Uyulmamasının Hukuki Sonuçları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 380, Mayıs 2020, s. 57.

¹²² F. Tekin, A. Çelikkaya, *age.*, s. 107.

¹²³ Cumhuriyet İnan Bilen, “Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi-II”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Mart 2009, <https://www.cumhuriyetnimm.com.tr/makaleler/>, (16.07.2023); İ. Organ, *age.*, s. 146.

ise, vergi mükellefi veya vergi sorumlusunun doğru beyanda bulunmaması nedeniyle ziyaa uğrattıkları verginin tespit edilmesine olanak sağlamasıdır¹²⁴.

Ülkelerin vergi denetim sisteminde bilgi toplamanın önemli bir yeri bulunmaktadır. İngiltere’de Gelir ve Gümrükler İdaresi (*Her Majesty’s Revenue and Customs-HMRC*), mükelleflerin beyanını kontrol etmek amacıyla beyannamede yer alan bilgilerin kaynağını oluşturan belgeleri isteyebilmektedir. Yapılan inceleme sırasında beyan edilen bilgilerle mükellefler tarafından gönderilen bilgilerin karşılaştırması yapılmaktadır. Bu amaçla, mükellefe gönderilen bir tebligatla kendisinden istenilen tüm bilgileri makul bir süre içinde göndermesi istenmekte ve buna uyulmaması halinde ise ceza uygulanmaktadır. ABD’de 1998 yılında Kongre tarafından kabul edilen İç Gelir İdaresi’nin (*Internal Revenue Service-IRS*) Yeniden Yapılanması ve Reform Kanunu ile birlikte IRS, teknolojik altyapının geliştirilmesine büyük önem vermiş ve yeni teknolojileri diğer ilgili kuruluşlarla elektronik veri alışverişinde bulunarak mükellefler hakkında daha fazla bilgi elde etmek amacıyla kullanmaya başlamıştır. Almanya’da ise bilgi toplama üç şekilde yapılmaktadır: İstatistiki ve mesleki incelemelere ait yayınları toplamak ve takip etmek, inceleme sırasında üçüncü kişilere ait bilgi edinmek ya da diğer kuruluşlardan bu amaçla bilgi almak, resmî kurumlardan düzenli bilgi almak¹²⁵.

Ülkemizde de bilgi toplamaya ilişkin düzenlemeler, VUK’un 148 ila 152/A maddeleri arasında yer almaktadır. Gelir idaresinin bilgi toplama faaliyetinin vergi yükümlüsündeki karşılığı olan bilgi verme zorunluluğu, münferit bilgi verme ve devamlı bilgi verme şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Münferit bilgi verme, Hazine ve Maliye Bakanlığı veya vergi inceleme elemanları tarafından talep edilen ve belirli bir konuyla sınırlı olan bilgi verme yükümlülüğü iken; devamlı bilgi verme ise, talep üzerine veya kanun hükmü gereğince süreklilik arz eden bilgi verme yükümlülüğüdür¹²⁶.

Çeşitli kaynaklardan toplanan bilgilerin kaydedilerek sistemli bir arşiv oluşturulması ve denetim birimlerine belirli aralıklarla iletilmesi¹²⁷ gün geçtikçe artan yükümlü sayısı göz önüne alındığında, vergi güvenliği açısından daha önem kazanmaktadır. İngiltere’de Risk ve İstihbarat Servisi (*Risk and Intelligence Service*);

¹²⁴ Y. Özbacı, *age.*, s. 449.

¹²⁵ C. İ. Bilen, *agm.*

¹²⁶ A. Nas, *agm.*, s. 58.

¹²⁷ Fazıl Aydın, “Vergi İstihbarat Arşivi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 167, Ağustos 2002, s. 218’den aktaran Havva Sayar Kalkan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Denetim Yollarından Bilgi Toplama*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2019, s. 127.

ülke içinden ve ülke dışından topladığı bilgileri analiz ederek, vergi idaresine yönelik riskleri ve tehditleri değerlendirmektedir. Vergileme sürecinde mükelleflerin uyumluluğunu artırmak ve vergi kaçırma suçunu tespit etmek veya önlemek amacıyla bu istihbarat bilgilerinden yararlanılmaktadır¹²⁸.

Avustralya Gelir İdaresi (*Australian Taxation Office-ATO*); bankalar, finansal ve yatırım kuruluşları, işverenler, motorlu taşıt tescil kurumları, tapu daireleri ve diğer devlet kurumları gibi çeşitli kaynaklardan elde edilen bilgileri veri eşleştirme programları vasıtasıyla vergi mükellefinin beyannameleri ile karşılaştırmaktadır. Bu karşılaştırma sonucunda, gelirin eksik beyan edildiği ya da hiç beyan edilmediği tespit edilirse cezai yaptırım uygulanmaktadır. ATO, ulaştığı bilgileri gizlilik hakkı çerçevesinde; 1936 tarihli Gelir Vergisi Kanunu, 1953 tarihli Vergi İdaresi Kanunu ve 1988 tarihli Bilgileri Koruma Kanunu'nun gizlilik hükümlerine uygun bir şekilde saklamaktadır¹²⁹.

1.1.6.2. Uluslararası İşbirliği

Küreselleşme, dünyayı daha küçük ve daha bağlantılı bir hale getirirken vergi mükellefleri için de yeni fırsatlar yaratmıştır. Bu fırsatlardan biri, yatırımlarını off-shore finansal kuruluşlar aracılığıyla yapma ve yönetme imkânıdır. Bu durum, yirmi yılı aşkın süredir küresel servetin Bermuda, Cayman Adaları, Hong Kong ve İsviçre gibi vergi cenneti olarak bilinen finans merkezlerine kaymasına neden olmuştur. Para birimi çeşitliliği ve politik riske karşı koruma sağlanması, küresel servetin bu bölgelere kaymasının sebeplerindendir. Farklı para birimlerinde yatırım yapmak, yatırımcıları döviz kuru riskinden korumaktadır. Ayrıca politik riski yüksek olan ülkelerde yatırım yapanlar varlıklarını vergi cennetlerine kaydırarak siyasi belirsizliklerden etkilenmemeyi amaçlamaktadır. Ancak küresel servetin bu bölgelere kaymasının en önemli sebepleri arasında vergi yükümlülüklerinden kaçınma ve servetlerin gizlenmesi isteği yer almaktadır¹³⁰. Vergi cennetleri, düşük veya sıfır vergi oranları ve katı banka gizliliği yasaları ile yatırımcılara cazip gelmektedir. Bu durum, vergi kaçakçılığı ve kara para aklama gibi yasa dışı faaliyetlerin artmasına neden olmaktadır.

¹²⁸ WEB_1, <https://www.civil-service-careers.gov.uk/hmrc-risk-intelligence-service/>, (24.08.2023).

¹²⁹ Australian Taxation Office (Avustralya Gelir İdaresi) Resmi İnternet Sitesi, <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Commitments-and-reporting/In-detail/Privacy-and-information-gathering/How-we-use-data-matching/> (24.08.2023).

¹³⁰ Elisa Casi, Sara Nenadic, Mark Dinco Orlic, Christoph Spengel, "A Call to Action: From Evolution to Revolution on the Common Reporting", *ZEW Discussion Papers*, No. 18-035, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW), Mannheim, <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/222908/1/zew-dp18035rev.pdf> (19.03.2024).

Küreselleşmeyle birlikte kişilerin vergiden kaçınma ya da vergi kaçakçılığına yönelik eğilimlerinin artması, devletin vergi güvenliğini olumsuz etkilemektedir. Devletlerin kendi başlarına bu sorunu çözmede yetersiz kalması, vergi idareleri arasında işbirliği yapılmasını gerekli kılmaktadır. Vergisel bilgilerin değişimi ya da paylaşımı, bu işbirliği yöntemlerinden birisi olarak ortaya çıkmaktadır.

Vergi konularında idareler arası karşılıklı bilgi paylaşımı, ulusal ve uluslararası olmak üzere iki temel hukuki dayanağa sahiptir. Ulusal dayanak; mükelleflerin vergisel bilgilerinin toplanması, depolanması ve diğer ülkelere aktarılması için gerekli yetkiyi idareye veren iç hukuk düzenlemelerini kapsamaktadır. Türkiye’de bu düzenlemeler, büyük ölçüde VUK’un 148-152. maddeleri ile 152/A maddesinde yer almaktadır. İki veya daha fazla ülke tarafından egemenlik hakları göz önünde bulundurularak imzalanan uluslararası bir sözleşme, karşılıklı bilgi paylaşımının uluslararası boyutta hukuki dayanağını oluşturmaktadır¹³¹.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları (ÇVÖA), çifte vergilendirme probleminin çözümünün idareler arası bilgi paylaşımını gerektirmesi ve buna istinaden vergiye ilişkin bilgilerin paylaşılmasına ilişkin özel hükümler içermesi nedeniyle uluslararası bilgi paylaşımı konusunda en yaygın kullanılan yöntemlerden biri olmuştur. Ancak zaman içerisinde artan vergi kayıp ve kaçakları vergi idareleri arasında bilgi paylaşımı konusunun daha ağırlık kazanmasına ve özellikle bu doğrultuda geliştirilen anlaşmaların ortaya çıkmasına yol açmıştır. Bu konuda Amerika Birleşik Devleti (ABD) Modeli, Birleşmiş Milletler (BM) Modeli ve Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) Modeli olmak üzere model anlaşmalar bulunmaktadır¹³². Bilgi paylaşımı ya da değişiminin en önemli dayanağı OECD Model Anlaşmasının 26. maddesidir. Bu madde, anlaşmaya taraf olan ülkelerin yetkili makamları arasında bilgi değişimi yapılmasına olanak tanımaktadır¹³³.

OECD tarafından geliştirilen standartlara ilişkin çok taraflı sözleşmelerden biri “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi”dir. Günümüzde bu sözleşmenin tarafı durumunda olan ve aralarında Türkiye’nin de bulunduğu 112 ülke

¹³¹ Muhammet Aktuğ, Ersan Öz, “Küresel Vergi Şeffaflığının Artırılmasında Uluslararası Bilgi Paylaşımının Rolü”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt 17, Sayı 1, 2021, s. 123.

¹³² Ayrıntılı bilgi için bkz. Cihat Öner, *Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010.

¹³³ Ali Çelikkaya, Aytül Bişgin, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı 163, 2012, s. 77.

bulunmaktadır. Vergi konularında geniş kapsamlı bir bilgi değişimi mekanizması kuran bu sözleşmede ayrıca yurtdışı vergi incelemeleri, eşzamanlı vergi incelemeleri, tahsilatta yardımlaşma ve tebligat konularında düzenleme yapılmıştır¹³⁴. Sözleşmede; talep üzerine bilgi değişimi, kendiliğinden bilgi değişimi ve otomatik bilgi değişimi gibi farklı bilgi paylaşımı yöntemlerine yer verilmiştir¹³⁵. Talep üzerine bilgi değişiminde, belirli bir kişi ya da konu hakkında isteğe dayalı olarak kaynak ülkeden ikametgâh ülkesine bilgi aktarılması söz konusu olmaktadır. Kendiliğinden bilgi değişimi, sözleşmeye taraf olan ülkenin yararlı olabileceğini düşündüğü bilgiyi talebe gerek görmeksizin karşı tarafa göndermesi şeklinde olmakta ancak bu yöntemin çok fazla bir uygulama alanı bulunmamaktadır. Otomatik bilgi değişimi; kişilerin genellikle faiz, ücret, kâr payı gibi gelirlerine ilişkin bilgilerin kaynak ülkeden yerleşik (mukim) olunan ülkeye sistematik ve periyodik olarak gönderilmesidir¹³⁶.

Ortak Raporlama Standardı (*Common Reporting Standard-CRS*), OECD tarafından 2014 yılında geliştirilen raporlama ağını temsil etmektedir. Ortak Raporlama Standardı, bu düzenlemeyi uygulayan ülkelerin, kendi finansal kuruluşlarından finansal hesaplara ilişkin bilgileri temin ederek diğer taraf ülkelerle her sene otomatik olarak bilgi değişiminde bulunmasına ilişkin standartlardır¹³⁷. CRS ile standart prosedürler oluşturularak bilgi kalitesinin artırılması ve böylece otomatik bilgi değişiminin daha etkin şekilde uygulanması amaçlanmaktadır.

Bilgi değişimi alanında önemli olan anlaşmalardan diğeri, ABD tarafından diğer ülkelere kabul ettirilen Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Yasası'dır (*Foreign Accounts Tax Compliance Act-FATCA*). 2010 yılında ABD Maliye Bakanlığı tarafından yürürlüğe konulan FATCA ile birlikte, ABD dışındaki finansal kuruluşlar ABD vergi mükellefi olan müşterilerinin varlıklarını Amerikan Gelir İdaresi'ne (IRS) bildirilmekle yükümlü tutulmuşlardır. Temel amacı ABD vergi mükelleflerinin gelirlerinin tamamının kayıt altına alınmasının sağlanması olan bu düzenleme, vergi kayıplarına engel olunması amacıyla uluslararası bilgi değişimine ilişkin ilk düzenleme niteliğindedir.

¹³⁴ D. Şenyüz, M. Yüce, A. Gerçek, *Vergi Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2024, s. 421.

¹³⁵ Levent Başak, "Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesinin Analizi ve Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar", *Vergi Sorunları Dergisi*, (370), 2019, s. 44.

¹³⁶ D. Şenyüz vd., *age.*, s. 421-422.

¹³⁷ Gökçe Maraş, Merve Dilara Boyner, "Vergi Konularında Bilgi Değişim Anlaşmaları Çerçevesinde Türkiye ile ABD'nin Değerlendirilmesi", *Sosyal, Beşeri ve İdari Bilimlerde Yenilikçi Yaklaşımlar*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2019, s. 174.

FATCA ve CRS, finansal kuruluşlara yabancı hesap bilgilerini ilgili vergi idareleriyle paylaşma yükümlülüğü yüklemektedir. Ancak FATCA'nın, işleyiş ve kapsam açısından CRS'den farklılıkları bulunmaktadır. Bunlardan biri, FATCA kapsamında sadece ilgili ülke ile ABD arasında bilgi değişimi gerçekleştirilirken; CRS ile birden fazla ülkenin raporlama yapması öngörülmektedir. Ayrıca FATCA'da esas alınan kriterlerin temelinde kişilerin vatandaşlık bilgisi yer alırken; CRS'de kişilerin mukimlik bilgisi esas alınmaktadır¹³⁸. FATCA'ya uymayan finansal kuruluşlara Amerikan kaynaklı gelirlerden yapılan ödemelere %30 oranında stopaj uygulanmaktadır. CRS'de ise bu tür bir yaptırım düzenlemesi bulunmamaktadır. Her ülke, vergi toplama kapasitesine ve politik tercihlerine bağlı olarak yaptırım hükümlerini iç hukuk kurallarına göre kendisi belirlemektedir¹³⁹.

1.1.6.3. Vergi Kimlik Numarası Uygulaması

Günümüzde, ekonomik ve teknolojik gelişmelere paralel olarak, mal ve para piyasalarında kullanılan araçların çeşitlilik ve değişkenlik gösterdiği bir ortamda ülkede gerçekleştirilen ekonomik faaliyetler hakkında devletin zamanında bilgi sahibi olması vergi güvenliği açısından büyük önem taşımaktadır.

Kişiler, gerçek gelirini beyan etme ile gelirini kısmen veya tamamen beyan dışında bırakma arasında tercih yaparken gelirini beyan dışı bırakmanın sağlayacağı avantajlar ile idarenin bunu tespit etmesi halinde katlanmak durumunda kalacağı vergi cezası ve gecikme faizi gibi maliyetleri karşılamaktadır. Kişilerin tercihini doğru beyanda bulunmaktan yana kullanması, gelirini beyan dışı bırakması halinde katlanacağı cezaların yüksek olmasının yanı sıra yakalanma riskinin büyük olmasına da bağlıdır. Bu nedenle, ekonomik faaliyetlerin izlenmesinin vergi kayıp ve kaçaklarının yakalanma olasılığının artırılmasında önemli bir rolü bulunmaktadır.

Vergi idarelerinin mükellefin işlemleriyle ilgili dış kaynaklardan bilgi toplaması, bu bilgileri mükellefin beyanı ile karşılaştırması ve karşılaştırma sonucunda aralarında tutarsızlık bulması durumunda mükellef hakkında gerekli işlemlerin başlatılması gerekmektedir. Bu sürecin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi, bilginin ait olduğu kişinin

¹³⁸ Ateş Konca, Berk Taşkın, "Ortak Raporlama Standartları (CRS)", *Vergide Gündem*, Sayı 12, 2017, s. 36-37.

¹³⁹ Eschrat Rahimi-Laridjani, Erika Hauser, "The New Global FATCA: An Overview of the OECD's Common Reporting Standard in Relation to FATCA", *Journal of Taxation of Financial Products*, 13(3), 2016, s. 13.

doğru olarak tespit edilmesine bağlıdır. Bunun için tanımlayıcı bir numara kullanılması en yaygın yöntem olmaktadır¹⁴⁰.

Birçok ülke vergi kimlik numarası ya da bu numara yerine geçen tek bir kimlik numarası kullanmaktadır. ABD ve Kanada gibi ülkelerde, Sosyal Güvenlik Numarası bulunmakta ve bu numara vergisel amaçlı da kullanılmaktadır. Almanya’da Federal Merkezi Vergi Dairesi (*Bundeszentralamt für Steuern*), vergilendirme işlemlerinde kesin kimlik tespiti amacıyla, vergiye tabi olan her bireye kalıcı ve tek bir vergi kimlik numarası vermektedir. Alman Mali Kanunu’nun 139a ve 139b maddeleri gereğince, vergi mükellefleri ile vergi mükellefinin verilerini gelir idaresine sunması gereken üçüncü kişiler gelir idaresine yapılan başvuru, beyan veya bildirimlerde bu vergi kimlik numarasını belirtmek durumundadır.

Belçika, Danimarka, Finlandiya genel ve tek bir kimlik numarasına sahip olan ülkelerdendir. Norveç’te gerçek kişiler için ulusal kimlik numarası ve D numarası olmak üzere iki kimlik numarası bulunmaktadır. Yabancı uyruklu olan kişilerin hangi kimlik numarasını alacağı ise oturma iznine ve Norveç’te ne kadar kalacağına bağlıdır. Norveç’te ikamet eden herkese benzersiz bir ulusal kimlik numarası verilmektedir. Buna, Norveç’te doğan, Norveç’e yerleşen ve en az 6 ay boyunca Norveç’te kalan kişiler ile Norveç pasaportu veya kimlik kartı alabilmek için ulusal kimlik numarasına ihtiyaç duyan, yurtdışında doğan veya ikamet eden Norveç vatandaşları dâhildir. Altı aydan daha kısa bir süre için çalışmak üzere Norveç’e gelen veya Norveç’le başka bir geçici bağlantısı olan yabancı uyruklu kişilere ise D numarası adı verilen bir kimlik numarası verilmektedir. Tüzel kişilerin kuruluşunda “Tüzel Kişiler için Merkezi Koordinasyon Kaydı” bir zorunluluk olmakta ve kayıt sonrasında tüzel kişilere bir kuruluş numarası verilmektedir. Kuruluş numarası aynı zamanda tüzel kişiler için vergi kimlik numarası işlevi de görmektedir¹⁴¹.

Fransa’da, vergi yükümlülüğü olan gerçek kişilere vergi idaresince bir vergi numarası verilmektedir. Tüzel kişiler ise kuruldukları anda bir hükümet yetkilisi tarafından verilen bir kimlik numarasına sahip olmaktadır. Bu numara, vergisel amaçlar

¹⁴⁰ “Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması ve 1512 Sayılı Noterlik Kanunu, 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu, 2644 Sayılı Tapu Kanunu, 2918 Sayılı Karayolları Trafik Kanunu, 3167 Sayılı Çekle Ödemenin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkında Kanun, 3182 Sayılı Bankalar Kanunu, 5584 Sayılı Posta Kanunu ve 5682 Sayılı Pasaport Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı Gerekçesi”, <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c049/tbmm20049074ss0586.pdf>, (23.08.2023).

¹⁴¹ OECD, <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-identification-numbers/>, (23.08.2023).

dışında çeşitli amaçlar için de kullanılmaktadır. İtalya’da 605/1973 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 6. maddesine göre, belirli işlemlerde vergi kimlik numarasının gösterilmesi zorunludur. Rusya’da, ister gerçek kişi ister tüzel kişi olsun tüm vergi mükelleflerine her vergi türü için geçerli olmak üzere tek bir vergi kimlik numarası verilmektedir. Hindistan’da vergi kimlik numarası, “Daimi Hesap Numarası (*Permanent Account Number-PAN*)” olarak adlandırılmaktadır. PAN’ın tahsis edilmesi ve kullanılmasına ilişkin yasal düzenleme, 1961 tarihli Gelir Vergisi Kanunu’nun 139A maddesinde yer almaktadır. Buna göre, sadece vergilendirilebilir bir geliri olan gerçek kişi veya kuruluşlar PAN almak zorundadır.

Ülkemizde ise, Maliye Bakanlığınca, VUK’un 8. maddesinde¹⁴² yer alan yetkiye istinaden, vergi dairesinde kayıtlı bulunan bütün gerçek ve tüzelkişiler ile dar mükelleflere 03.07.1995 tarihi itibariyle tek vergi numarası verilmesi, bu konuda atılan ilk adım olmuştur. Daha sonra ise, vergi mükellefi olmasa da belirli ekonomik faaliyetlerin tarafı olan gerçek ve tüzel kişilere 4358 sayılı Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması Hakkında Kanun¹⁴³ ile vergi kimlik numarası almak ve kullanmak zorunluluğu getirilmiştir.

Öte yandan 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu gereğince, T.C. tabiiyetine bulunan gerçek kişilere verilen kimlik numarasının her türlü işlemde uygulanması zorunlu hale gelmiştir. Bu doğrultuda gelir idaresi, veri tabanında bulunan vergi numaralarını T.C. kimlik numaraları ile eşleştirmiştir. Vergi kimlik numarası yerine T.C. kimlik numarasının kullanılması için Maliye Bakanlığınca 3 Sıra No.lu Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği yayımlanmıştır. Bu tebliğe göre 01.01.2007 tarihinden itibaren T.C. tabiiyetine bulunan gerçek kişiler için vergi kimlik numarası olarak T.C. kimlik numarası kullanılmaktadır. Kurum ve kuruluşlar için vergi kimlik numarası uygulaması devam etmektedir.

1.1.6.4. Nakit Ödemelerin Sınırlandırılması

Nakit ekonomisi, kendi başına vergi kaçakçılığı veya dolandırıcılığı biçimi olmamakla birlikte, vergi suçunu kolaylaştırabilecek özelliklere sahiptir. Nakit ekonomisinin vergi suçunu kolaylaştırabilecek özelliği, nakdin değiştirilebilir ve takip

¹⁴² “Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan her gerçek kişi ile tüzel kişilere bir vergi numarası verilir. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye ve vergi numarasının kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerle ilgili kayıtlarda ve düzenlenecek belgelerde kullanılması mecburiyetini getirmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

¹⁴³ 04.04.1998 tarih ve 23307 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

edilemez oluşudur. Bu durum, kredi ve banka kartları ile elektronik fon transferleri kullanılmasında olduğu gibi bir kayıt izi bırakmadığından verginin eksik beyan edilmesinin önünü açmaktadır. Bu nedenle ülkeler nakit ekonomisinin yarattığı riskleri azaltmak için nakit ödemelerin sınırlandırılmasına yönelik bazı uygulamalar getirmektedir¹⁴⁴.

Belçika, Yunanistan, İspanya, Fransa, İtalya, Letonya, Malta, Portekiz, Slovenya ve Slovakya gibi AB üyesi ülkelerde nakit işlemlerde ulusal sınırlar bulunmaktadır. Ulusal nakit ödeme sınırları, yalnızca eşik değerleri açısından değil aynı zamanda kapsanan kişi grubu ve sektörler açısından da farklılık göstermektedir. Dokuz AB üyesi ülkede ise nakit ödemelerin sınırlandırılması uygulanmamaktadır. Bu ülkeler; Almanya, Estonya, İrlanda, Kıbrıs, Litvanya, Lüksemburg, Avusturya, Hollanda ve Finlandiya'dır. Avrupa dışında nakit ödemelere sınırlama getiren ülkeler ise Meksika, Uruguay, Endonezya, Şili, Arjantin ve Hindistan'dır. İsrail, Rusya ve Vietnam ise nakit ödemelere sınırlama getirmeyi düşünmektedir¹⁴⁵.

Almanya'da nakit ödemelere ilişkin bir sınırlama bulunmamaktadır. Ancak nakit olarak 10.000 Euro'dan fazla ödeme yapmak isteyen herkesin kimlik göstermesi gerekmektedir. Ayrıca, ödeme yapan kişinin adı/soyadı, doğum yeri ve tarihi, uyruğu ve ev adresi gibi bilgileri satıcı tarafından kaydedilmekte ve saklanmaktadır¹⁴⁶.

ABD'de nakit ödemelerde bir sınırlama olmamakla birlikte, ticari faaliyetlerinde bireylerin ve işletmelerin 10.000 doların üzerindeki nakit işlemlerini vergi idaresine bildirmelerine ilişkin bir yükümlülük getirilmiştir.

1.1.6.5. İhbar İkramesi

Sözcük anlamı "*bildirme, bildirim, haber verme*" olan ihbar genel olarak; "*suçlu saydığı birini veya suç saydığı bir olayı yetkili makama gizlice bildirmesi/ele vermesi*" olarak tanımlanmaktadır¹⁴⁷. Vergi hukukunda ise ihbar, "*mükellefler tarafından vergi kanunlarının ve vergi hukukuna ilişkin kuralların ihlal edilmesinden kaynaklanan ve*

¹⁴⁴ OECD, *Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud*, Paris, 2017, s. 22-23.

¹⁴⁵ Matthias Schroth, Mara Vyborny, Lisa Ziskovsky, "Should the use of cash be limited?", *Monetary Policy & the Economy*, (22/Q1-Q2), 2022, s. 112-113.

¹⁴⁶ WEB_2, <https://www.evz.de/en/shopping-internet/cash-payment-limitations.html#:~:text=Germany,birth%2C%20nationality%20and%20home%20address>. (24.03.2024).

¹⁴⁷ Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/> (08.07.2023).

vergi kayıp ve kaçağına neden olan davranışların/faaliyetlerin üçüncü kişiler tarafından kamu idaresine yazılı veya sözlü olarak bildirilmesi” şeklinde tanımlanmaktadır¹⁴⁸.

İhbar ikramiyesi, vergi kaçakçılığını ihbar eden kişilere tahsil edilen vergi ve cezalardan belirli bir oranda ödül verilmesini ifade etmektedir. Böylece vergi kaçakçılığının ihbar edilmesinin teşvik edilerek vergi kayıp ve kaçakçılığının azaltılması ve bu sayede vergi güvenliğinin sağlanması hedeflenmektedir.

Vergi ihbar ikramiyesi, ABD’de uzun yıllardır vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla uygulanmaktadır. Güney Kore’de ihbar ikramiyesi müessesesi, 1951 yılında “Tax Evasion Informant Reward Program” ile uygulanmaya başlamıştır. 2012 yılında ise uluslararası vergi kaçakçılığına yönelik ihbarları düzenleyen ve “Foreign Financial Account Report Reward Program” olarak bilinen uygulama yürürlüğe girmiştir¹⁴⁹. Son yıllarda bu müessesenin Avrupa’da uygulanmasına yönelik girişimlerde bulunulmasına rağmen, Avrupa’daki vergi idareleri ihbar ikramiyesi müessesesine karşı mesafeli bir tutum sergilemektedir¹⁵⁰.

Devletin denetim mekanizmasının bir parçası olarak görülen vergi ihbarı kurumu ve ihbar sonucu ödenecek ikramiyeye ilişkin düzenleme, ülkemizde 26.12.1931 tarih 1905 sayılı “Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun” ile yapılmıştır. Bu kanun ile vergi kayıp ve kaçaklarının vergi idaresine bildirilmesi ve bu bildirim neticesinde tespit edilen vergi kayıp ve kaçağı nedeniyle kesinleşecek vergi ve cezalar için belirli oranlarda ikramiye verilmesi düzenlenmektedir¹⁵¹.

1.1.6.6. Stopaj Uygulaması

İngiliz-Amerikan mali literatüründe “*stoppage*” ya da “*withholding*”, Fransız literatüründe “*stoppage a la source*”, “*retenue a source*”, İtalyan literatüründe “*per ritenuta*”, Alman vergi mevzuatında ise “*steuerabzug*” ya da Almanca’da kaynakta tahsil anlamına gelen “*Erhebung an der Quelle*” terimi ile ifade edilen kavram, Türk

¹⁴⁸ Ercan Alptürk, *Tüm Yönleriyle İhbar ve İhbar İkramiyesi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007, s. 52.

¹⁴⁹ WEB_3, <https://www.whistleblowers.org/south-koreas-whistleblower-protection-and-reward-system/>, (24.08.2023).

¹⁵⁰ Theo Nyneröd, Giancarlo Spagnolo, “Myths and Numbers on Whistleblower Rewards”, *Stockholm Institute of Transition Economics (SITE) Working Paper*, No. 44, 2018.

¹⁵¹ Tamer Budak, “Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramiyesi”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Prof. Dr. Şerafettin Aksoy’a Armağan, 52. Seri, s. 47.

mali literatüründe “stopaj”, “vergi tevkifatı” veya “vergi kesintisi” gibi kavramlarla kullanılmaktadır¹⁵².

Vergi stopajı “Bir kısım gelir unsurlarının mükellef tarafından beyan edilmesi beklenmeksizin, verginin bu gelirleri mükellefe sağlayan vergi sorumlularınca kesilmesi ve mükellef adına alacaklı vergi dairesine ödenmesidir” şeklinde tanımlanabilir¹⁵³.

“Verginin kaynaktan kesilmesi” yoluyla tahsil edilmesi, gelirin doğumu ile vergilendirilmesi arasındaki süreyi mümkün olduğunca en aza indirmek ve verginin toplanmasını güvenceye almak düşüncesiyle ortaya çıkmış, zaman içerisinde yaygınlaşarak tahsil yöntemi olmanın yanı sıra bazı gelir grupları açısından kabul edilen bir vergileme yöntemi haline gelmiştir.

Ülkelerin vergi sistemlerinde vergi stopajı farklı şekilde uygulanabilmektedir. Örneğin; ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde esas olarak kaynaktan kesinti yöntemi kullanılmakla birlikte, bazı ülkelerde kaynaktan kesinti yöntemine ek olarak beyan/koşullu beyan yöntemleri de uygulanmaktadır. OECD ülkelerinin bir kısmında¹⁵⁴, kaynaktan vergilendirilen ücret gelirlerinin belirli bir sınırı aşması halinde beyan edilmesi ve tevkif edilen verginin beyan edilen vergiden mahsup edilmesi yöntemi uygulanmaktadır. Bazı ülkelerde¹⁵⁵ herhangi bir sınır olmaksızın kaynaktan kesilen ücretlerin beyan yöntemiyle de bildirilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Bazı ülkelerde¹⁵⁶ ise, ücretlerin kaynaktan kesinti yoluyla vergilendirilmesi nihai vergilemeye dönüşmüştür¹⁵⁷.

Günümüzde küreselleşme ile birlikte mükelleflerin vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma olanaklarının artması, hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkeler açısından önemli bir sorun teşkil etmektedir. Ülkeler vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indirmek amacıyla çeşitli vergi güvenlik önlemlerine başvurmakta, stopaj uygulamasını da bu amaca yönelik olarak kullanabilmektedir. Bu doğrultuda, dar mükellefiyete tabi olan

¹⁵² Ahmet Bumin Doğrusöz, *Türk Vergi Sisteminde Kaynaktan Vergileme “Stopaj”*, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 1992, s. 3.

¹⁵³ Seçkin Kılıç, *Tevkifat Uygulamasının Vergi Kayıplarını Önlemedeki Rolü ve AB Ülkeleri ile Bir Karşılaştırma*, (Basılmamış Doktora Tezi), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, 2009, s. 3.

¹⁵⁴ Bu ülkeler; Estonya, Japonya, Lüksemburg, Meksika, Hollanda, Slovakya ve Türkiye’dir.

¹⁵⁵ Bu ülkeler; Danimarka, Fransa, Almanya, Yunanistan, İsrail, İtalya, Y. Zelanda, Norveç, Portekiz, Slovenya, İspanya, İngiltere ve ABD’dir.

¹⁵⁶ Bu ülkeler; Avustralya, Avusturya, Belçika, Kanada, Şili, Çekya, Finlandiya, Macaristan, İzlanda, İrlanda, Kore, Polonya, İsveç ve İsviçre’dir.

¹⁵⁷ Özden Şen, Yunus Demirli, “Ücretlerin Kaynaktan Vergilendirilmesi: Farklı Vergi Sistemi Uygulayan OECD Ülkelerine İlişkin Bir İnceleme”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 9(22), 2018, s. 140-141.

kişilerin bir işyeri açmaksızın elde ettikleri kâr payı, faiz, telif ücreti gibi gelirler üzerinden tevkifat yapılarak kaynak ülke tarafından verginin tahsili güvence altına alınmaktadır.

Vergi tevkifatı, Türk vergi sisteminde GVK'nın 94-98. maddelerinde, 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5281 sayılı Kanun ile GVK'ya eklenen geçici 67. maddede, tam mükellef kurumlar için 5520 sayılı KVK'nın 15. maddesinde “vergi kesintisi” ve dar mükellef kurumlar için aynı kanununun 30. maddesinde “dar mükellefiyette vergi kesintisi” başlıkları altında düzenlenmiştir. Ayrıca Damga Vergisi Kanunu'nda 19. maddede “istihkaktan kesinti şekliyle ödeme”, KDV Kanunu'nda 9. maddede düzenlenen “Vergi Sorumlusu” başlığı altında vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Maliye Bakanlığına verilen yetkiye dayanılarak çıkarılan tebliğlerle uygulama alanı bulmaktadır. Tevkifat uygulamasından kaynaklanan sorumluluk ise VUK'un 11. maddesinde “vergi kesme” terimi ile ifade edilmiş olup bu bağlamda tevkifat uygulaması usul açısından kesinti olarak değerlendirilmektedir.

1.1.6.7. Belge ve Kayıt Düzeni

Vergi sisteminin temelini oluşturan belge düzeni, vergilendirme ile ilgili işlemlerin bir düzen içerisinde yürütülmesine yönelik kurallardır¹⁵⁸. Beyan esasının geçerli olduğu vergi sistemlerinde vergi ile ilgili işlem ve ilişkilerin kanuni belgelere bağlanmasını ve belgelerin kanundaki şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmesini öngörmektedir¹⁵⁹.

Bir vergileme sürecinin başarıya ulaşması, mükellefin doğru beyanda bulunması ve vergi doğurucu işlemlerin gerçek mahiyetini belgeler ile ortaya koymasına bağlıdır. Usulüne uygun düzenlense bile belgelerin gerçek (fili) durumu yansıtmaması durumunda vergilendirme işlemlerine dayanak oluşturması mümkün değildir. Gerek biçimsel yönden gerekse esas yönünden belge düzenine uyulmaması, belgeler ile olayların gerçek mahiyeti arasındaki uyumun bozulmasına neden olacak ve bu da vergi

¹⁵⁸ Ahmet Somuncu, *Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni: Uygulama, Sorunlar, Yargı Kararları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014, s. 52.

¹⁵⁹ Ömer Erdal, *Vergi Usul Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Belge Düzeni Rehberi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014, s. 22.

kayıp ve kaçaklarına yol açacaktır¹⁶⁰. Sağlıklı şekilde işleyen belge düzeni ile vergi kayıp ve kaçaklarının azalarak vergi gelirlerinin artışı söz konusu olacaktır.

Muhasebe ile vergi ilişkisi, vergilerin zamanında ve eksiksiz tahsil edilmesi durumuna dayanır. Devletin vergi güvenliği yönünden işletmelerin muhasebe sistemlerinin vergi matrahını tam olarak kavraması ve vergi denetimine imkân verecek şekilde olması gerekir. Devlet gerek vergi matrahının ve tutarının sağlıklı bir şekilde tespiti gerekse sürecin kontrolü gayesiyle muhasebe uygulamalarını yönlendiren yasal düzenlemelerde bulunmaktadır.

Türkiye’de muhasebe sistemine ilişkin önemli gelişmelerden biri, 1994 yılında tek düzen hesap planına geçilmesiyle yaşanmıştır. VUK’un 175 ve mükerrer 257. maddeleri gereğince kendisine yetki verilen Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

07.03.2002 tarihinde faaliyete geçen Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, ulusal düzeyde muhasebe standartlarını oluşturma konusunda tam yetki sahibi olmuştur. Daha sonra ise bütün yetki, görev ve sorumluluğunu 02.11.2011 tarihinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile kurulan ve Hazine ve Maliye Bakanlığının ilgili kuruluşu olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna devretmiştir. Günümüzde Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmakla ve yayımlamakla görevli kurum Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumudur.

Muhasebe sistemindeki önemli gelişmelerden diğeri, e-defter ve e-fatura uygulamalarına geçilmesidir. 13.12.2011 tarih ve 28141 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliğine göre elektronik defter, *“şekil hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanununa ve/veya Türk Ticaret Kanununa göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür”*. Elektronik fatura ise 05.03.2010 tarih ve 27512 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 397 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile uygulamaya dâhil edilmiştir. İsteğe bağlı olarak başlatılan uygulamalar daha sonra bazı mükellefler için zorunlu hale getirilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı, zaman içerisinde fatura ve diğer yasal mali belgelerin elektronik ortamda elektronik belge

¹⁶⁰Zeynep Arıkan, Zübeyr Bakmaz, “Sahte Fatura Olgusunun Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, 30(162), 2020, s. 34-37.

olarak düzenlenmesine ilişkin usul ve esasları düzenleyen birçok tebliğ yayımlamıştır. Elektronik belge uygulamalarında bütünlüğün sağlanması adına 19.10.2019 tarih ve 30923 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 509 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği¹⁶¹ ile bu tebliğler yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece elektronik belge uygulamalarının tamamı tek tebliğde toplanmıştır.

Günümüzde e-defter, e-belge vb. elektronik vergisel uygulamalar, muhasebe meslek mensuplarının kaliteli bir muhasebe ve denetim hizmeti sunabilmesi için vergi teknolojileri hakkında bilgi sahibi olmasını gerektirmektedir¹⁶².

Türkiye’de muhasebe mesleği, 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile düzenlenmiştir¹⁶³. Meslek mensupları; Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) olmak üzere iki gruba ayrılmış ve faaliyet alanları şu şekilde belirtilmiştir. Buna göre, SMMM’ler mali tabloların ve vergi beyannamelerinin hazırlanması yanında, planlama, danışmanlık ve denetim faaliyetini yerine getirecek, YMM’ler ise defter tutma, mali tabloların ve vergi beyannamelerinin hazırlanması ve diğer belgelerin düzenlenmesi dışında kalan planlama, danışmanlık ve denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesi yanında tasdik faaliyetini de icra edebileceklerdir.

VUK, muhasebe kayıtlarının ve defterlerinin kanunun öngördüğü şekilde tutulmamasına yönelik olarak cezai yaptırımlar getirmiştir. Bunun yanı sıra VUK’un mükerrer 227. maddesinde “*beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar*” ifadesiyle muhasebe meslek mensuplarının sorumlulukları hüküm altına alınmıştır.

¹⁶¹ 19.10.2019 tarih ve 30923 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁶² Uğur Doğan, “Vergi Teknolojileri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 322, Temmuz 2015, s. 16.

¹⁶³ 26.07.2008 tarih ve 26948 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 5786 sayılı Kanun ile “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”nun adı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” olarak değiştirilmiştir.

1.2. Vergi Kabahat, Suç ve Ceza Kavramları

1.2.1. Kabahat Kavramı

Tarih boyunca topluluk halinde yaşayan insanların ihtiyaç duyduğu düzenli ve güvenli bir yaşam için birtakım kuralların varlığı gereklidir. Önceleri doğal koşullarda kendiliğinden oluşan sosyal disiplin, zamanla toplumun genişlemesiyle birlikte üstün bir otorite tarafından düzenlenen ve yaptırım içeren hukuk kuralları ile sağlanabilir duruma gelmiştir. Yaptırımlar, suçların ve idari ihlallerin önlenmesi yoluyla adaletin ve idari düzenin gerçekleşmesini sağlarken aynı zamanda kamu yararına da hizmet etmiş olmaktadır¹⁶⁴. Kamu düzeninin sağlanması ve korunması adına yaptırıma bağlanan davranışlar kabahat ve suç olarak iki grupta toplanmaktadır.

Sözlük anlamıyla kabahat; “*uygunsuz hareket, çirkin, yakışsız davranış, suç, kusur, töhmet*” gibi anlamlara gelmektedir¹⁶⁵. Hukuki olarak ise kabahat, haksızlık oluşturmakla birlikte suç sayılmayan ve karşılığında yaptırım uygulanan fiiller için kullanılmaktadır¹⁶⁶.

Devletlerin hafif nitelikte sayılabilecek ihlalleri ceza kanunlarında suç olarak düzenlemesi; bunların ceza mahkemelerinde yargılanacak olması, yargılama sürecinin uzaması halinde cezadan beklenen caydırıcılık amacına ulaşamaması ve bu durumun sebep olacağı ekonomik külfetin hafif nitelikteki ihlallerin cezalandırılmasıyla telafi edilecek kamu düzeninden daha önemli boyutta olmasına yol açabilmektedir. İdari yaptırımlar ise failin onuruna adli cezalar kadar zarar vermemesi, gerçek ve tüzel kişilere uygulanabilmesi, konuyu bilen ve uygulamasını gerçekleştiren kurum ve kuruluşlar tarafından karara bağlanabilmesi gibi özellikleri nedeniyle ülkeler tarafından daha fazla tercih edilir olmuştur¹⁶⁷. Aynı zamanda ekonomik ve toplumsal alandaki ilişkilerin gelişimi ile birlikte idareye idari yaptırım yetkisinin tanınması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu nedenlerle esasları kanunda belirlenen bazı hukuka aykırı fiillerin cezalandırılması idari mercilere geçmiştir. Bu hukuka aykırı fiillere öğretiler ve uygulamada kabahat adı verilmektedir.

¹⁶⁴ Yücel Oğurlu, *İdari Yaptırımlar Karşısında Yargısal Korunma*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2000, s. 19-20.

¹⁶⁵ Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr> (24.11.2021).

¹⁶⁶ Mahmut Koca, İlhan Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s. 45.

¹⁶⁷ Durmuş Tezcan, “İdari Muhakeme Hukuku ile Ceza Muhakemesi Hukuku Arasındaki Farklılığın Anlamı ve Önemi”, *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 164.

2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK), suçlar arasındaki cürüm-kabahat ayırımını kaldırarak kabahatleri suç türü olmaktan çıkarmıştır. 30.03.2005 tarih ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu (KK) ile 5237 sayılı TCK ile eşzamanlı olarak yürürlüğe girmiştir. Böylece ülkemizde de kabahatleri suç olmaktan çıkarma (depenalizasyon)¹⁶⁸ ve kabahatleri ceza kanunları dışında özel bir kanunla veya özel kanunlar içerisinde düzenleme yönündeki eğilimine uygun hareket edilmiştir.

5326 sayılı Kabahatler Kanunu, kabahati, “*kanunun karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık*” olarak tanımlamıştır (KK md.2). Buna göre kabahatler de bir haksızlıktır ama kabahatlerin karşılığında ceza ya da güvenlik tedbiri değil idari yaptırım uygulanmaktadır. Böylece kabahat, “*karşılığında idari yaptırım uygulanmasının kanunda öngörüldüğü tipe uygun ve hukuka aykırı fiili*” ifade etmektedir¹⁶⁹. Kabahatler Kanunu’nun 12. maddesine göre, kabahat karşılığında uygulanan yaptırımlar; “*idari para cezası*” ve “*idari tedbirler*” den ibarettir. İdari tedbirler, mülkiyetin kamuya geçirilmesi veya ilgili kanunda yer alan diğer tedbirlerdir.

İdari yaptırımın ceza karakteri taşıması nedeniyle suç ve kabahatler arasındaki ilişki devam etmektedir. Kabahatlerin yapı olarak suçtan farklılık göstermesi ya da idari yaptırımların suç karşılığında uygulanan cezalardan farklı olması, bunların öz ve nihai amaç yönünden ceza hukuku ilkeleriyle etkileşimini etkilememektedir¹⁷⁰. AYM kararlarında¹⁷¹ da belirtildiği gibi Anayasa’nın suç ve cezaları düzenleyen 38. maddesinde yer alan temel ceza hukuku güvencelerinin (kanunilik, geriye yürümezlik, cezaların şahsiliği gibi) kabahatler için de uygulanması gereklidir. Ancak burada belirtilmesi gereken husus, ceza genel hukukunun bazı ilkelerinin kabahatlere uygulanmasında daha esnek davranıldığıdır. “Kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesi gereğince hem suçların tanımlanması hem de ceza hukuku yaptırımlarının mutlaka kanunla düzenlenmesi zorunludur. Buna karşılık Kabahatler Kanunu’nun 4. maddesinde “*hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi;*

¹⁶⁸ “Depenalizasyon”, ceza mahkemeleri tarafından bakılan ve uygulanan bir suç ve cezanın bu kategoriden çıkartılarak idari suç ve ceza haline getirilmesini ifade etmektedir. Bazı fiillerin bütünüyle suç olmaktan çıkarılması uygulamasına ise “dekriminalizasyon” denmektedir. Ali Ulusoy, “İdari Ceza Hukuku’nun İşlevi ve Hukuk Düzeni İçindeki Yeri”, *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 44, dipnot 2.

¹⁶⁹ Zeynel T. Kangal, *Kabahatler Hukuku*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019, s. 2.

¹⁷⁰ E. Sarıcaoğlu, *age.*, s. 141.

¹⁷¹ “Anayasa’nın 38. maddesinde idari ve adli cezalar arasında bir ayırım yapılmadığından idari para cezaları da bu maddede öngörülen ilkelere tabidir.”: AYM, (10.01.2013). E.2012/93, K.2013/8 sayılı kararı, RG: 28.03.2013/28601; AYM, (29.11.2012). E.2012/106, K.2012/190 sayılı kararı, RG: 06.03.2013/28579.

kanununun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir.” denilerek kabahat fiillerinin oluşturulması açısından idareye bir inisiyatif tanınmaktadır. Bununla birlikte aynı maddenin ikinci fıkrasında düzenlenen “*kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir*” hükmü ile idareye tanınan bu inisiyatifin kabahatin karşılığı olan yaptırımın belirlenmesi konusunda tanınmadığı anlaşılmaktadır¹⁷².

1.2.2. Suç Kavramı

Suçun tanımı genellikle kanunlarda yapılmamaktadır¹⁷³. 5237 sayılı TCK’da suça ilişkin bir tanım bulunmamaktadır. Ceza Hukuku bakımından suç sayılan fiillerin tanımının yapılması önem arz etmekte olup aksi durum “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesinin ihlal edilmesine neden olacaktır. Kanunda tanımı yapılmayan suç kavramı için ceza hukuku öğretisinde birçok tanım yapılmıştır.

Welzel’e göre suç, “*Failin hareketi veya sebep olduğu neticeye toplumun tahammül edemeyeceği fiildir.*”¹⁷⁴. Jescheck’e göre ise suç, “*Ceza kanununda unsurları tespit edilen, karşılığında ceza yaptırımı olan bir haksızlık olup, faile kusuru sebebiyle isnat edilen fiildir*”¹⁷⁵.

Özgenç ve Üzülmez’e göre “*toplumsal düzenin devamı açısından korunması gereken hukuki değerlerin ihlali niteliğini taşıyan, haksızlık teşkil eden insan davranışdır*”¹⁷⁶.

Centel, Zafer ve Çakmut’a göre suç, “*haksız, kusurlu ve cezalandırılabilir olan bir davranış*” olup; diğer bir ifade ile “*hukuka aykırı, kusurlu ve karşılığında yasada ceza öngörülmiş bir eylem*” olarak tanımlanmıştır¹⁷⁷.

¹⁷² Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2020, s. 11.

¹⁷³ Suçun tanımının yapıldığı bazı ceza kanunlarına da rastlanmaktadır. Örneğin; 05.06.1996 tarihinde kabul edilen Rus Ceza Kanunu’nun 14. maddesine göre suç, “*kanunun ceza tehdidi ile yasakladığı, toplum bakımından tehlikeli, kusurlu olarak işlenmiş bir fiildir*”. 23.11.1995 tarihinde kabul edilen İspanyol Ceza Kanunu’nda da suç tanımı yapılmıştır. Bu kanuna göre suçlar (ya da kabahatler), kanunun ceza ile tehdit ettiği kasti veya taksirli icrai ve ihmali hareketlerdir (md.10). M. Koca, İ. Üzülmez, *age.*, s. 41, dipnot 24.

¹⁷⁴ Hans Welzel, *Das deutsche Strafrecht*, Berlin, 11. Auflage, 1969’dan aktaran Ayhan Önder, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, C.1, Beta, İstanbul, 1991, s. 6.

¹⁷⁵ Hans-Heinrich Jescheck, *Lehrbuch des Strafrechts*, Berlin, 4. Auflage, 1988’den aktaran A. Önder, *age.*, s. 6.

¹⁷⁶ Fatih Yurtlu, Fatma Umay Genç, Elif Kurt Kılıç, Burak Kılıç (Editör: İzzet Özgenç, İlhan Üzülmez), *Ceza Genel Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s. 18.

¹⁷⁷ Nur Centel, Hamide Zafer, Özlem Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2011, s. 201.

Demirbaş da, “suçun genel bir tanımının ceza kanunlarında yapılmadığı, böyle bir genel tanıma gerek olmadığı ancak, suçta kanunilik ilkesi gereği tek tek suçlara ilişkin tanımların kanunda yer alması gerektiği belirtilmekte” ve suçun, “toplum tarafından onaylanmayan davranışların, kanun tarafından düzenlenip, yaptırıma bağlanması” şeklinde tanımlanmaktadır¹⁷⁸.

Hakeri’ye göre suç, “karşılığında ceza yaptırımı öngörülmüş haksızlıklardır”¹⁷⁹.

Özbek ve diğerlerine göre ise suç, “tipe uygun, hukuka aykırı, kusurlu insan davranışı” olarak tanımlanmıştır¹⁸⁰.

Suçun hukuki olarak ele alınması, onu meydana getiren unsurların incelenmesini ifade eder. Her suçta bulunması gereken, birinin eksikliği halinde suçun oluşmasına engel olan unsurlar, suçun genel unsurlarıdır. Suçun unsurları hakkında doktrinde görüş ayrılıkları¹⁸¹ bulunmakla birlikte, bir fiilin suç sayılabilmesi için genel kabul gören unsurlar; kanuni (tipiklik) unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsurlarıdır.

Bir fiilin kanunda gösterilen suç tarifine, model veya tipe uygun olması kanuni unsur (tipiklik) kavramıyla ifade edilmektedir. Tipiklik, “somut insan davranışının normun çizdiği davranış modelinin bütün özelliklerini taşımasıdır”¹⁸². Tipiklik, TCK’nın 2. maddesinin birinci fıkrasında “Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz” şeklinde ifade edilen suçta kanunilik ilkesinden hareketle düzenlenmiştir.

Maddi unsur hareket, netice ve illiyet (nedensellik) bağımlı kavrayan fiil odak alınarak ifade edilir. Suçun varlığı, her şeyden önce, yapma veya yapmama şeklinde bir davranışı gerektirir. Hareketin kanunda belirlenmiş olup olmamasına göre suçlar, serbest hareketli suçlar-bağlı hareketli suçlar; hareketin sayısına göre, tek hareketli suçlar-birden fazla hareketli suçlar-seçimlik hareketli suçlar-iteyadi suçlar; hareketin şekline göre de icrai suçlar-ihmalî suçlar şeklinde sınıflandırılmaktadır.

¹⁷⁸ Timur Demirbaş, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s. 210.

¹⁷⁹ Hakan Hakeri, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019, s. 126.

¹⁸⁰ Veli Özer Özbek, Koray Doğan, Pınar Bacaksız, *Ceza Genel Hukuku (Temel Bilgiler)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s. 140.

¹⁸¹ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen, A. Caner Yenidünya, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s. 200-202.

¹⁸² V. Ö. Özbek vd., *age.*, s. 141.

Hareket (davranış), tek başına suçun maddi unsurunu oluşturamaz. Bu davranışın dış dünyada zarar, tehlike veya hukuki bir ihlal şeklinde meydana getirdiği değişikliğin ve bunlar arasındaki sebep-sonuç ilişkisinin varlığı da aranmaktadır¹⁸³. Bazı suçların neticeleri kanunda gösterilirken bazılarında gösterilmemektedir. Neticesi kanunda gösterilmeyen suçlara “neticesi harekete bitişik”, “şekli suçlar” veya “sırf hareket suçları” denmektedir. “Neticesi hareketten ayrı suçlarda” (maddi suç ya da neticeli suç) ise, suçun tamam olması, hareketten ayrı neticenin de gerçekleşmesine bağlıdır¹⁸⁴. Neticenin durumuna göre de bu suçlar hakkında zarar suçu-tehlike suçu, ani suç-kesintisiz (mütemadi) suç gibi ayrımlar yapılmaktadır.

Manevi unsur, fail ile işlenen fiil arasında kurulan manevi bağdır¹⁸⁵. Manevi unsur, kendi bünyesinde iki kısma ayrılmaktadır. Bunlardan biri, failin kusurlu bir şekilde hareket etmeye ehil olması olarak ifade edilen isnat yeteneğidir. Diğeri ise, failin kusurlu bir şekilde hareket etmesini ifade eden kusurluluktur¹⁸⁶. Suçun asıl manevi unsurunu oluşturan kusurluluk, kast ve taksir şeklinde ortaya çıkmaktadır. Kast, TCK’nın 21. maddesinin birinci fıkrasında “suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir” şeklinde tanımlanmıştır. Taksir ise, TCK’nın 22. maddesinin ikinci fıkrasında şu şekilde tanımlanmıştır: “Taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyerek gerçekleştirilmesidir”.

Hukuka aykırılık, işlenen fiil ile suçun maddi ve manevi unsurlarının gerçekleştiğinin belirlenmesinin ardından fiille ilgili değerlendirme aşamasını oluşturmaktadır¹⁸⁷. Hukuka aykırılık, işlenen ve kanundaki tanıma uygun olan fiile hukuk düzeninin onay vermemesi ve fiilin haklı sayılmamasıdır¹⁸⁸. Suçun hukuka aykırılığını ortadan kaldıran hukuka uygunluk nedenlerinin bulunması durumunda suç teşkil eden bir haksızlığın varlığından söz edilemeyecektir.

¹⁸³ Nevzat Toroslu, Haluk Toroslu, *Ceza Hukuku (Genel Kısım)*, Savaş Yayınevi, Ankara, 2018, s. 132.

¹⁸⁴ Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi Ceza Hukuku*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, Afyonkarahisar, 1996, s. 57.

¹⁸⁵ F. Yurtlu vd., *age.*, s. 55-56.

¹⁸⁶ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, Beta Basım Yayım, İstanbul, 1997, Cilt II, s. 143.

¹⁸⁷ F. Yurtlu vd., *age.*, s. 66.

¹⁸⁸ S. Dönmezer, S. Erman, *age.*, s. 1-2.

1.2.3. Kabahat ve Suç Ayrımı

Hukuka aykırı bir fiilin suç mu yoksa kabahat mi olduğunun tespit edilmesi, hangi kanun hükümlerinin uygulanacağı hususunda büyük önem taşımaktadır. Bu ayrımın yapılması kanun koyucu ve suç politikası açısından da önemlidir. Suç ve kabahat ayrımını karşılıklarında uygulanacak yaptırıma göre belirlemek hukuk pratiği açısından yeterli olsa da kanun koyucu için bu geçerli değildir. Çünkü kanun koyucu, bir fiilin suç mu yoksa kabahat mi olarak düzenleneceğini belirlerken pozitif hukuktaki kriterlere göre bunu yapmak durumundadır¹⁸⁹. Bu bakımından esasa ilişkin nitelik kriteri ve nicelik kriteri olmak üzere iki yaklaşım ortaya çıkmıştır. Bunun yanında hem nitelik farkı hem de nicelik farkı olduğuna ilişkin görüşler de bulunmaktadır.

Daha çok objektif ve sübjektif kıstasları dikkate alan niteliksel ayırım teorisyenlerinin faile, fiile, manevi unsura veya ihlal edilen hukuksal yarara göre ayırma gittikleri görülmektedir¹⁹⁰. Burada suçların tabii hakları ihlal eden fiiller olduğu halde, kabahatlerin sonradan elde edilen hakları ihlal eden fiiller olduğu yönünde bir görüş ileri sürülmektedir¹⁹¹.

Bir kısım yazar ise, suçları fertlerin veya toplumun güvenliğini bozan fiiller, kabahatleri ise kamunun iyiliğini ve gelişmesini engelleyen fiiller olarak ayırmıştır. Bu itibarla suçlar, kendinden birer kötülük olduğu halde, kabahatler sırf yasak edildikleri için kötü olan hareketlerdir¹⁹².

Bazı yazarlara göre suçlar korunan hak ve yararı doğrudan doğruya etkilediği veya tehlikeye maruz bıraktığı halde, kabahatler soyut tehlike teşkil eden fiillerdir¹⁹³. Kabahatleri manevi unsur açısından nitelendirme yolunu seçen bazı yazarlara göre ise kabahatlerde hareketin iradi olması yeterlidir.

Suç ve kabahat ayrımının nicelik farkından kaynaklandığını ileri süren görüşe göre, kabahatler de suçlar gibi hukuksal değerleri ihlal etmektedir ancak ilkesel ortak esaslarına şekil veren unsurların ağırlığı ve kapsamı noktasında birbirlerinden ayrılmaktadır. Buna göre kabahatler hukukunda norm ihlalleri suçlarda olduğu kadar

¹⁸⁹ Berrin Akbulut, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2020, s. 93.

¹⁹⁰ Fatih Selami Mahmutoğlu, *Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1995, s. 11.

¹⁹¹ Sulhi Dönmez, Sahir Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, Beta Basım Yayım, İstanbul, 1997, Cilt I, s. 355.

¹⁹² S. Dönmez, S. Erman, *age.*, c. I, s. 356.

¹⁹³ Fatih Selami Mahmutoğlu, "Suç-Kabahat Ayrımı-İdari Ceza Hukukunun Temelleri", *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 29.

önemli değildir. Kabahatler daha az haksızlık ve kusur içeriğine, işlenme biçimleri itibariyle de daha az kınanabilirlik derecesine sahiptir. Yine kabahatlerde ilgili hukuksal değerler kısmen hafif önemdedir ve tipe uygun ihlalin yoğunluğu da daha düşüktür¹⁹⁴. Kabahatler Kanunu'nun genel gerekçesinde ve 2. maddesinin gerekçesinde de suç ve kabahat ayırımında nitelik kriterinin değil, nicelik kriterinin esas alındığı vurgulanmış ve hukuka aykırı olan fiilin ifade ettiği haksızlık içeriğinin esas alınması gerektiği ifade edilmiştir¹⁹⁵.

Öğretide ana hatları itibariyle kabahatler ile suçların farklılıkları şu şekilde belirtilmektedir¹⁹⁶:

- Suç, ceza ve güvenlik tedbirlerinin kanunla düzenlenmesi zorunludur. Kabahatlerin kanunla düzenlenmesi zorunlu değilken, kabahatlere uygulanacak yaptırımın ise mutlaka kanunla düzenlenmesi gerekmektedir.
- Suçlar kural olarak kasten işlenebilir. Ancak kanunda açıkça belirtilen hallerde taksirle işlenen fiiller de suç oluşturur. Kabahatler ise kanunda aksi belirtilmedikçe hem kasten hem taksirle işlenebilir (KK. md.9).
- TCK'nın 35. maddesine göre suçlara teşebbüs cezalandırılır. Kabahatler Kanunu'nun 13. maddesinde ise kabahatlere teşebbüsün cezalandırılmayacağı, ancak teşebbüsün de cezalandırabileceğine dair ilgili kanunda hüküm bulunan hallerin saklı olduğu ifade edilmiştir.
- Kabahatlerde ceza gerçek ve tüzel kişilere verilebilir ve kişiselleştirilemez. Suçlarda ise ceza gerçek kişilere verilir ve kişiselleştirilir.
- Suça karşılık verilecek cezaya ceza mahkemelerince hükmedilirken, kabahat karşılığınca uygulanacak yaptırıma idari merciler karar verir.

¹⁹⁴ B. Akbulut, *age.*, s. 83-84.

¹⁹⁵ Kabahatler Kanunu'nun genel gerekçesinde konu ile bağlantılı ifadeler şu şekilde kaleme alınmıştır: *"Haksızlık oluşturan bir fiilin suç veya kabahat olarak tanımlanmasında, izlenen suç politikası etkili olmaktadır. Ancak, bir fiilin suç veya kabahat olarak tanımlanmasında, bunun esasen haksızlık ifade etmesi gerektiği hususu göz önünde bulundurulmalıdır. Esas itibarıyla haksızlık ifade etmeyen, hukuka aykırı olmayan bir fiil hiçbir surette suç veya kabahat olarak tanımlanamaz. Haksızlıklar arasında bu yönde bir tasnif yapılması durumunda; bu tasnifte, hukuka aykırı olan fiilin ifade ettiği haksızlık içeriği esas alınmalıdır. Bu bakımdan, esasen hukuka aykırı olan ve haksızlık ifade eden fiiller arasında suç veya kabahat olarak bir ayırım yapılması, bir nitelik farkı oluşturmamaktadır. Söz konusu tasnif, haksızlıklar arasındaki nicelik farkına dayanmaktadır. Bu tasnif, haksızlıklar arasında sadece bir işlem farklılığı doğurmaktadır.*

Örneğin, suçlar kural olarak ancak kasten işlenebilirler. Eğer kanunda açıkça belirtilmişse, taksirle işlenen fiil de istisna olarak suç oluşturabilir. Buna karşılık, Tasarıda benimsenen sisteme göre, kabahat türünden haksızlıklar kural olarak hem kasten hem de taksirle işlenebilirler. Ancak, sadece kasten veya taksirle işlenebilen fiilin kabahat oluşturabileceği konusunda kanunda hüküm bulunabilir." <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss840m.htm>, (05.06.2022).

¹⁹⁶ V. Ö. Özbek vd., *age.*, s. 49; M. E. Artuk vd., *age.*, s. 199.

- Suç karşılığında uygulanacak cezalar hapis, adli para cezası ve/veya güvenlik tedbirleri olarak belirlenirken, kabahatlere uygulanacak olan yaptırımlar idari para cezası ve idari tedbirlerden oluşmaktadır. Adli para cezalarının ödenmemeleri durumunda hapis cezasına çevrilebilmeleri bunların idari para cezalarıyla olan farklılığını ortaya koymaktadır.
- Cezalar adli sicile kaydedilirken, idari yaptırımlar adli sicile kaydedilmezler.

1.2.4. Ceza Kavramı, Cezanın Amacı ve Nitelikleri

1.2.4.1. Ceza Kavramı

Suç işleme eğiliminin genel bir karakter taşıdığı ve az ya da çok, gizli bir şekilde hemen bütün insanlarda bulunduğunu söylemek mümkündür. Bu durumda suça karşı bir denge oluşturabilmek için karşı bir kuvvete gerek vardır ve o da cezadır. Ancak ceza dışında insanları suç işlemekten alıkoyan başka faktörler de vardır. Örneğin; sosyal duygular, bireysel görev duygusu, şeref ve haysiyet duygusu, toplumsal inanç, dini inanç gibi. Özellikle merhamet ve doğruluk gibi temel duygularla çatışan suçlar yönünden, yüksek ahlak sahibi insanların ceza tehdidi olmadan da bu suçları işlemekten kendilerini alıkoyabilecekleri ve bu nedenle cezanın zorunlu olmadığı ileri sürülebilmektedir. Ancak insanların ve ceza kanunu tarafından yasaklanan ve pek çoğu toplum bilinci tarafından gayri ahlaki kabul edilmeyen davranışların tamamı dikkate alındığında cezanın zorunlu olduğundan şüphe edilemez¹⁹⁷.

İnsanların bir arada yaşaması bir düzen gerektirir ve bu düzeni bozan kişiye karşı, işlediği fiil sebebiyle toplumun kınama duygusunu belirten bir yaptırımın uygulanması zorunludur¹⁹⁸. Toplum düzenini bozan davranışlara karşı verilen tepki, yani ceza, hukuk düzeninin ve devletin varlığının devamlılığı için vazgeçilmezdir. Günümüzde bu tepkinin devlet eliyle yerine getirilmesi, yaptırımın kamusal bir niteliğe sahip olduğunu göstermektedir¹⁹⁹.

Arapça kökenli olan ceza kelimesi sözlükte “iyi veya kötü olabilen bir karşılık” anlamında kullanılmaktadır. Buna karşılık Türkçede ise yalnızca kötülöklere verilen karşılık olarak kullanılmıştır. Latince de ise cezaya karşılık gelen “*poena*” sözcüğü;

¹⁹⁷ N. Toroslu, H. Toroslu, *age.*, s. 432-433.

¹⁹⁸ A. Önder, *age.*, s. 11.

¹⁹⁹ M. Emin Artuk vd., *age.*, s. 731.

elem, ızdırap, azap gibi anlamlar taşımaktadır²⁰⁰. Doktrinde çeşitli ceza tanımları yapılmıştır.

Dönmezer ve Erman cezayı şu şekilde tanımlamışlardır: “ceza, topluma büyük ölçüde zarar veren fiiller karşılığı Devletin son çare olarak kanun ile yarattığı ve izlediği diğer yapıcı amaçlar yanında, özellikle suç işleyeni bazı yoksunluklara tabi kılmak ve toplumun işlenen fiili onamama tutumunu belirtmek üzere ilke olarak bir yargı kararı ve suçlunun sorumluluk derecesi ile orantılı biçimde uygulanan korkutucu, caydırıcı bir müeyyidedir”²⁰¹.

Centel, Zafer ve Çakmut’a göre ise ceza, “suç karşılığında devlet tarafından uygulanan yaptırım” olarak tanımlanmıştır²⁰².

Koca ve Üzülmez cezayı “suç teşkil eden fiilleri kusurlu bir iradeyle işleyenler hakkında devlet eliyle uygulanan ve onları bazı yoksunluklara tabi kılan, sosyalleştirme amacına yönelik olan ıstırap verici, korkutucu ve caydırıcı yaptırım türü” olarak tanımlamıştır²⁰³.

Özbek, Doğan ve Bacaksız ise cezayı, “suç karşılığı uygulanan yaptırım” olarak tanımlamıştır²⁰⁴.

Artuk, Gökçen ve Yenidünya’ya göre ise ceza, “suç teşkil eden eylemi nedeniyle suçlu hakkında yargı organlarınca hükmedilen bir mahkûmiyetin infazı çerçevesinde tatbik olunan ve esasen ıslahı sağlamaya yönelen ızdırap verici, korkutucu ve caydırıcı bir müeyyide”dir²⁰⁵.

Karakaş Doğan’a göre ceza, “kanunda unsurları tanımlanan ve suç olarak kabul edilen davranışı gerçekleştiren kişiye uygulanan bir ceza hukuku yaptırımıdır.”²⁰⁶

Donnedieu De Vabres’e göre ceza, “suç failine çektirilen bir acı ve ızdıraptır”²⁰⁷.

²⁰⁰ Joseph-Louis-Elzéar Ortolan, *Éléments de Droit Pénal*, Paris, 1886, s. 1’den aktaran S. Dönmezer, S. Erman, *age.*, c. I, s. 5, dipnot 1.

²⁰¹ S. Dönmezer, S. Erman, *age.*, c. II, s. 543.

²⁰² N. Centel vd., *age.*, s. 525.

²⁰³ M. Koca, İ. Üzülmez, *age.*, s. 561.

²⁰⁴ V. Ö. Özbek vd., *age.*, s. 352.

²⁰⁵ M. E. Artuk vd., *age.*, s. 732.

²⁰⁶ Fatma Karakaş Doğan, *Cezanın Amacı ve Hapis Cezası*, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 34.

²⁰⁷ Henri Donnedieu De Vabres, *Traité Élémentaire de Science Criminelle et de Droit Pénal Comparé*, Paris, 1943-1946, s. 241’den aktaran S. Dönmezer, S. Erman, *age.*, c. II, s. 544.

5237 sayılı TCK'da yer alan yaptırımlar, “cezalar” ve “güvenlik tedbirleridir”. TCK'nın 45. maddesine göre; “*suç karşılığında uygulanan yaptırım olarak cezalar, hapis ve adli para cezalarıdır.*” Hapis cezaları (md.46-50); müebbet hapis cezaları (ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası ve müebbet hapis cezası) ve süreli hapis cezalarıdır (hapis cezası ve kısa süreli hapis cezası). Bu cezalara yargı organlarınca hükmedilmektedir. Güvenlik tedbirleri (md.53-60); belli hakları kullanmaktan yoksun bırakılma, eşya müsadere, kazanç müsadere, çocuklara ve akıl hastalarına özgü güvenlik tedbirleri, mükerrirlere özgü güvenlik tedbirleri, sınır dışı edilme, tüzel kişilere yönelik izin iptali ve müsadere olarak düzenlenmiştir.

1.2.4.2. Cezanın Amacı

Cezanın amaçları, Yunan filozoflarından günümüze kadar hukukçuların yanı sıra düşünürleri, sosyologları ve fikir adamlarını yakından ilgilendiren bir konu olmuştur. Tarihte ve zamanımızda cezaların amaçları konusunda ileri sürülen görüşleri iki ana akım içinde incelemek mümkündür: Cezanın geçmişe yönelik olduğunu savunan Mutlak Ceza Teorisi ve cezanın geleceğe yönelik olduğunu ileri süren Nispi (Faydacı) Ceza Teorisi. Daha sonra ise birbirine zıt bu iki anlayışı abartılı bularak bağdaştırma yoluna giden Karma (Uzlaştırıcı) Teori ortaya çıkmıştır.

1.2.4.2.1. Mutlak Ceza Teorisi

Mutlak ceza teorisine göre, cezanın uygulanması dışında başka bir amacın gerçekleşmesi gerekmemektedir. Söz konusu teoride cezanın uygulanması ile failin, fiili sebebiyle meydana getirdiği zarar giderilmekte ve kefareti ödenmektedir. Bu düşünceye göre, devlet hiçbir yararı olmasa da suçluyu cezalandırmak durumundadır, çünkü kötülük yapanın karşılığını bulması şeklindeki adalet anlayışı bunu gerektirir²⁰⁸. Cezanın büyük ölçüde failin eylemine tepki olarak görülmesi ve işlenen haksızlığı ve gerçekleşen kusurun denkleştirilmesi ile sınırlı olması, bu teorinin “mutlak” teori olarak adlandırılmasına neden olmaktadır²⁰⁹. Mutlak ceza teorisi de kendi içinde *Kefaret Teorisi ve Adalet Teorisi* olmak üzere iki alt kategoriye ayrılır.

Kefareti cezanın esası olarak gören *Kefaret Teorisi*, cezalandırmayı gelecekle ilgili değil geçmişle ilişkilendirir. Bu anlayışa göre ceza uygulayarak suçluların ya da

²⁰⁸ M. E. Artuk vd., *age.*, s. 733; F. Karakaş Doğan, *age.*, s. 42; T. Demirbaş, *age.*, s. 602, Ayhan Önder, *Ceza Hukuku Dersleri*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1992, s. 478.

²⁰⁹ Bahri Öztürk, Mustafa Ruhan Erdem, *Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s. 485.

toplumun diğer bireylerinin gelecekte suç işlemesini engelleme gibi bir amaç güdülmemektedir. Bu teoride kefaretin cezanın esasını oluşturması nedeniyle suçlu hak ettiği cezayı mutlaka çekmelidir. Kanuna aykırı davranarak suç işleyen kişiye ceza verilerek hatası ödettirilmektedir. Ceza uygulamayarak suçluyu avantajlı konuma getirmek toplumdaki diğer kişilere izah edilemeyen bir durum ortaya çıkarır²¹⁰.

Adalet Teorisi ise, cezanın adalet düşüncesinin gerçekleştirilmesi amacıyla verilmesini savunmaktadır. Kant'a göre, cezalandırmanın toplum ya da fail adına bir amacı olmasa da yalnızca adaletin yerine getirilmesi için dahi uygulanması kaçınılmazdır. Kant düşüncesini şu örneği vererek ifade eder: “*bir adada yaşayan halkın tümü birbirlerinden ayrılarak, birlikte yaşadıkları toplumu sona erdirmeye oybirliğiyle karar verseler bile, önce hapisanedeki katilin son ölüm cezasını infaz etmek zorundadırlar; bu şekilde her birey, toplum içindeki hareketinin değerini anlamış ve üzerinde başkasının kanını taşımamış olur*”. Hegel'e göre ise, suç hukukun inkârıdır ve bunun ortadan kaldırılabilmesi için ceza uygulanarak inkârın inkâr edilmesi gerekir. Böylece tahrip edilmiş olan hukuk düzeni yeniden tesis edilmiş olabilir²¹¹.

Mutlak Ceza Teorisi'nde, suç işleyen cezalandırılmasının adaletin yerini bulması ve öç duygularının tatmini için gerekli ve zorunlu olduğu kabul edilirken; ceza miktarının, failin kusuruyla orantılı olması da şart koşulmaktadır²¹². Günümüzde ödetme kavramına (öç alma) yüklenen anlam çok daha farklı hale gelerek, cezanın dayanağını ve ölçüsünü, fiilin haksızlığı ve failin kusurundan alması şeklinde ifade edilebilmektedir. Böylece ödetici ceza anlayışı, cezanın sınırlandırılması bakımından hukuk devletinin bir gereği olan ölçülülük ilkesinde kendisini bulmaktadır²¹³.

Mutlak Ceza Teorisi çeşitli yönlerden eleştirilere maruz kalmıştır. Mutlak Ceza Teorisinin failin ne zaman, ne tür hallerde ve hangi esaslar çerçevesinde cezalandırılacağı hususunda herhangi bir açıklama getirememesi ve devletin ceza koyma yetkisine içerik olarak sınır koyamaması suç teşkil etmeyen haksızlıkların da cezalandırılabilmesine yol açabilecektir²¹⁴.

Yukarıda da bahsedildiği üzere, Mutlak Ceza Teorisinde faydasız da olsa salt adalet düşüncesiyle cezanın uygulanması ve suçlunun ıslahı ile toplumun korunması

²¹⁰ M. E. Artuk vd., *age.*, s. 733-734.

²¹¹ A. Önder, *Ceza Hukuku Dersleri*, s. 479; B. Öztürk, M. R. Erdem, *age.*, s. 486.

²¹² A. Önder, *Ceza Hukuku Dersleri*, s. 479; Nur Centel, “Cezanın Amacı ve Belirlenmesi”, *Prof. Dr. Turhan Tufan Yüce'ye Armağan*, 2001, s. 338.

²¹³ B. Öztürk, M. R. Erdem, *age.*, s. 486.

²¹⁴ N. Centel, *agm.*, s. 338-339.

amaçlarının kabul edilmemesi büyük bir eksiklik olarak görülmektedir. Zira adaletin değişken bir kavram olduğu, zaman içerisinde aynı niteliği haiz suçların farklı yaptırımlara maruz bırakıldığı görülmüştür. Ayrıca adaletin zamanla değişmeyen mutlak bir ölçütünün olmamasından dolayı, uygulanan yaptırımların farklılığı da adaletsizlik olarak nitelendirilememektedir. Örneğin, 18. yüzyılda ölüm cezasıyla cezalandırılan hırsızlık, günümüz hukuk sistemlerinde ancak hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren nitelikte bir eylemdir. Adaletin her dönem için geçerli mutlak bir ölçü koyamaması “gerçekten adalet için mi cezalandırıyoruz?” sorusuna sebebiyet verir²¹⁵.

Mutlak Ceza Teorisine yöneltilen diğer bir eleştiri, devletin bilhassa çocuklar ve gençlere yönelik yaptırımlarında dikkate alması gereken hususun, adaletin sağlanmasından ziyade onların topluma yeniden kazandırılması gerektiği yönündedir. Nitekim ıslahı amaçlanan genç ya da çocuk yaştaki bir birey için affın daha etkili olabileceği kanısı hâkimdir. Yine uygulamada bazı suçların cezasız kaldığı (örneğin; kovuşturma şartlarının gerçekleşmemesi, zamanaşımı, cezanın ertelenmesi, suçta siyah sayılar gibi durumlar nedeniyle), dünyada adaleti gerçekleştirmek için ceza verilseydi yaptırıma bağlanmamış bir suçun kalmaması gerektiği ileri sürülmüştür²¹⁶.

Mutlak Ceza Teorisine göre cezanın kefaret düşüncesiyle verilmesi her zaman adaletin sağlandığı anlamına gelmemektedir. Zira failin ceza aldığı bazı durumlarda bile mağdur, mağdurun ailesi ya da toplumdaki diğer kişiler cezanın yetersiz olduğu düşüncesiyle intikam almaya kalkışabilmektedir²¹⁷.

1.2.4.2.2. Nispi Cezalandırma Teorisi (Faydacı Ceza Teorisi)

Mutlak ceza teorisindeki cezanın bizatihi amaç olduğu görüşünün aksine, *Nispi Ceza Teorisi ya da Faydacı Cezalandırma Teorisi*, cezalandırmanın bir araç olduğu ve bireylerin suç teşkil eden fiilleri işlemesini önleyici ve bu yolla toplumu sosyal bir olay olan suçtan koruma işlevi gördüğü düşüncesi üzerine temellenmiştir. Bu teorinin taraftarları cezanın amacını geçmişte gerçekleşmiş olan ve suç olarak belirtilen fiilden ayırarak, yalnız gelecek bakımından temin edeceği yarar ve ihtiyaçlar sebebiyle uygulamak isterler. Cezada son amaç, uygulanmasındaki toplumsal yarardır²¹⁸. Beccaria'ya göre, “cezanın ihdas nedeni, suç işleme cesaretini taşıyan insanları korkutup, suçtan uzaklaştırmaktır”. “Ceza vermek hakkının kaynağı devlete ait diğer

²¹⁵ M. E. Artuk vd., *age.*, s. 734.

²¹⁶ M. E. Artuk vd., *age.*, s. 734; N. Centel, *agm.*, s. 339.

²¹⁷ M. E. Artuk vd., *age.*, s. 735.

²¹⁸ A. Önder, *Ceza Hukuku Dersleri*, s. 480.

haklarla aynıdır” diyen Bentham’a göre cezalar, faydası ve gerekliliği ölçüsünde meşrudur²¹⁹.

Cezaların gelecek için verilmesini esas alan *Faydacı Cezalandırma Teorisi* bünyesinde özel ve genel önleme teorileri ortaya çıkmıştır. Özel önlemede ceza, etkisini bireysel olarak suçlu üzerinde göstererek onu gelecekte suç işlemekten alıkoymayı hedeflemektedir. Önleyici etki toplumun geneli açısından ortaya çıkıyorsa genel önleme söz konusu olmaktadır²²⁰.

1.2.4.2.2.1. Özel Önleme Teorisi

Özel Önleme Teorisine ilişkin görüşlerin çok eskilere dayandığı ileri sürülmektedir. Konu ile ilgili olarak, I. yüzyılda Seneca’nın (M.S. 65), Platon’un (M.Ö. 427-347) Protagoras’tan (M.Ö. 485-415) aktardığı düşünceye dayanarak ifade ettiği; “akıllı insan günahkâr olduğu için değil, günahkâr olunmaması için ceza verir” veya “akıllı insan suç işlendiği için değil, suç işlenmemesi için cezalandırır (*nemo prudens punit quia peccatum est, sed ne peccetur*)” görüşü, bütün önleme teorileri tarafından esas alınmaktadır²²¹.

Cezanın amacı hakkında öne sürülen bu görüşler, *Kefaret Teorisi*’nin önemini kaybetmesine sebep olurken; *Özel Önleme Teorisi*’nin oluşmasına zemin hazırlamıştır. Bu bağlamda, sosyolojik ceza hukuku okulunun sözcüsü Franz von Liszt’e göre özel önleme üç şekilde gerçekleştirilir: Birincisi, suçluyu ceza yoluyla korkutarak bir daha suç işlememesini sağlamak; ikincisi, suçluyu ıslah ederek yeniden topluma kazandırmak; üçüncüsü ise, suçluyu tecrit ederek toplumu korumaya almaktır²²².

Özel Önleme Teorisi, cezanın amacının geleceğe yönelik olduğu üzerine dayandırılmıştır. Bu da suçlunun sadece işlediği suçtan dolayı değil, gelecekte suç işlememesi için de cezalandırılabilmesini ifade etmektedir. *Özel Önleme Teorisi*’ne göre suç, cezanın nedeninden çok cezalandırmanın vesilesidir. Söz konusu teoride, verilecek cezanın türü ve ölçüsü failin kusuru oranında değil, onun yeniden sosyalleşmesini sağlayacak şekilde belirlenmektedir²²³.

²¹⁹ M. Koca, İ. Üzülmüş, *age.*, s. 563.

²²⁰ A. Önder, *Ceza Hukuku Dersleri*, s. 480; B. Öztürk, M. R. Erdem, *age.*, s. 487.

²²¹ N. Centel, *agm.*, s. 341.

²²² M. E. Artuk vd., *age.*, s. 736; N. Centel, *agm.*, s. 341; B. Öztürk, M. R. Erdem, *age.*, s. 487.

²²³ N. Centel, *agm.*, s. 340-341.

Özel Önleme Teorisi'ne de çeşitli hususlarda eleştiriler getirilmiştir. Özellikle verilecek cezanın, türünün ve ağırlığının, suç fiilinin niteliği ve failin kusurluluğu yerine onun tehlikeliliğinin ve topluma yeniden kazandırılmasının (rehabilite edilmesinin) dikkate alınarak tespit edilmesinin belirsiz ve adaletsiz durumlara neden olacağı ileri sürülmüştür. Nitekim küçük bir suç işlemiş olsa (hatta hiç suç işlememiş olsa) bile failin ağır suçluluk tehlikesi göstermesi halinde kusurunun gerektirdiği cezanın çok üstünde yaptırımlara maruz kalabileceği düşünülmektedir. Diğer taraftan bu anlayışın yeniden suç işleme tehlikesi bulunmuyorsa çok ağır bir suç işleyen kişinin de cezasız bırakılması sonucunu doğurabileceği ileri sürülmektedir²²⁴.

Özel Önleme Teorisi'ne göre, ıslahı mümkün olmayan suçluların toplumdan tecrit edilmesi ve bu yolla toplumun korunması önerilmektedir. Toplumun korunması amacıyla da olsa bir insanın ıslah edilemeyeceğine dair tespitin diğer bir kişi tarafından yapılacak olması da eleştiri konusu olmaktadır²²⁵.

Özel Önleme Teorisi, kişilerin bir fiili gerçekleştirmeden önce sonuçlarını düşündükleri varsayımına dayanmaktadır. Buna karşılık kişilerin tasarlamadan, ani öfke ile ya da alkol ve uyuşturucu madde etkisi altında suç işlediklerini veya zihinsel ya da ruhsal hastalık nedeniyle zararlı davranışlara neden olduklarını göz önüne almamaktadır²²⁶.

1.2.4.2.2.2. Genel Önleme Teorisi

Genel Önleme Teorisinde cezanın amacı genel olarak toplumda potansiyel suçluların suç işlemesine engel olunmak istenmesidir. Aristoteles ve Hobbes'un düşüncelerinin kaynaklık ettiği ve bilimsel açıdan Feuerbach'ın "*psikolojik cebir*" teorisinden geliştirdiği *Genel Önleme Teorisine göre*, cezanın kanunda bulunması ve infaz edileceğinin bilinmesi korkutucu etkide bulunarak potansiyel suçluları suç işlemekten alıkoyar (negatif genel önleme). Bu nedenle cezalar ağır ve şiddetli olmalıdır²²⁷.

Ceza aynı zamanda hukuka güvenin toplumda güçlendirilmesine de hizmet eder (pozitif genel önleme). Kanunda belirli bir ihlal karşılığında ceza tehdidinde yer verilmesi ve somut olayda da cezaya hükmedilmesi, her defasında toplumun temel

²²⁴ N. Centel, agm., s. 341-342.

²²⁵ N. Centel vd., *age.*, s. 534.

²²⁶ M. E. Artuk vd., *age.*, s. 737.

²²⁷ N. Centel, agm., s. 345.

değerlerinin herkes tarafından öğrenilmesine ve bunların yeniden hatırlanmasına yardımcı olur. Bu yolla birbiri ile bağlantılı üç etki meydana getirilmiş olur: *sosyal pedagojik etki* (hukuka aykırı davranmanın sonuçlarını vatandaş göz önüne getirir), *güven etkisi* (ceza yoluyla normun ihlal edilmezliği onaylanmış olur) ve *tatmin etkisi* (toplum ceza yoluyla faille olan anlaşmazlığın çözüme kavuşturulduğunu görmüş olur)²²⁸.

Genel Önleme Teorisi de çeşitli yönlerden eleştirilmiştir. Bunlardan biri, sırf önleme düşüncesiyle ceza verilmesinin adalet düşüncesinden uzaklaşılmasına yol açabilmesidir. Toplumda caydırıcılığı gerçekleştirmek amacıyla failin cezalandırılacağı düşüncesi, insanı amacın aracı durumuna getirebilmektedir. Teorinin eksik yönlerinden biri de, potansiyel suçluların korkutularak caydırılmak istenmesinin ağır cezaların verilmesine olanak tanımasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca teori her ne kadar cezaların mümkün olduğunca ağırlaştırılmasını öngörse de suç işleme kararını cezanın ağırlığından ziyade yakalanma ihtimalinin yüksekliği etkiler²²⁹. Öte yandan cezaların hafif olmasının suç işleme oranını artırma yönünde etkisi olacağını da söylemek her zaman mümkün değildir. Suçluların mutlaka yargılanacağını bilmesi halinde hafif cezalar bile, suç işlenmesini önleyen önemli bir etken olmuştur²³⁰.

1.2.4.2.3. Karma Teori (Uzlaştırıcı Teori)

Faydacı ve mutlak teorilerin tek başlarına cezanın fonksiyonu ve uygulanma sebebini açıklamada yetersiz kalması, eleştirilerin bu teorilere yöneltilmesine neden olmuştur. Gerek hukukçular gerekse filozoflar bahsi geçen noksanlıkların giderilmesinin her iki teorinin üstün ve eksik yanlarını dikkate alarak birleştirilmesi ile sağlanacağını savunmuşlar ve bu doğrultuda ortaya *Karma Teori* ya da *Uzlaştırıcı Teori* olarak adlandırılan cezalandırma teorisi ortaya çıkmıştır²³¹. Karma teoride esas olarak cezanın işlenen suçların kefareti olduğu ancak bunun yanında genel ve özel önleme özelliklerine de haiz olması böylece hem geçmişe hem de geleceğe yönelik bir nitelik taşıması arzulanır. Kefaret amacıyla verilen cezanın failin kusuruyla orantılı olması gerekir. Kefaretin sadece faili küçültücü bir araç şeklinde anlaşılması, bilakis failin

²²⁸ B. Öztürk, M. R. Erdem, *age.*, s. 488.

²²⁹ N. Centel, *agm.*, s. 346-347.

²³⁰ F. Karakaş Doğan, *age.*, s. 49.

²³¹ A. Önder, *Ceza Hukuku Dersleri*, s. 482.

kusurunun karşılığını görmesi suretiyle toplumla yeniden uzlaşmasını sağlayan bir müdahale kabul edilmesi dikkat edilmesi gereken hususlardandır²³².

Karma teorilerde amaçlardan herhangi biri, diğerinden daha baskın şekilde öne çıkabilmektedir. Bu doğrultuda doktrinde “dış görüşleri esas alan karma teori” ve “faydacı karma teori” ayrımı yapılmıştır. Birinci karma teori, esas itibarıyla kefarete düşüncesine dayanmaktadır. Ancak kefarete hizmet ederken ceza, bireyleri kanuna saygılı hale getirmeli ve cezalandırılan kişinin ıslah edilmesine de yardımcı olmalıdır. Faydacı karmada ise cezanın objektif ve sübjektif olmak üzere iki amacı vardır. Toplum iradesini ihlal eden suçlu iradesinin yok edilmesi, objektif amacı oluşturur (kefarete esası). Sübjektif amaç ise, suçlunun karakterine yöneliktir, karakterindeki kötü irade yok edilmelidir (cezanın ıslah amacı). Aynı zamanda suçluya ceza uygulanmakla başka suç işleme eğiliminde olan kişiler engellenmelidir (genel önleme esası)²³³. Karma teorisinin yeni biçimlerinde kefarete ile özel ve genel önlemeye eşit düzeyde yer verildiği, cezanın amacının yasal olarak belirlenmediği durumlarda ise ihtiyaca göre ön plana alınabildiği görülmektedir²³⁴.

Literatüre bakıldığında, baskın görüşün cezanın amacının *Karma Teoriler* ile açıklanması gerektiği yönündedir²³⁵. Zira günümüzde cezanın, suçluların iyileştirilmesine ve yeniden suça yönelmeyecek şekilde toplum yaşamına uyumunun sağlanmasına hizmet etmesi son derece önem taşımaktadır. Bunun için de cezanın kefarete olma niteliğinden vazgeçilmemesi gerekirken, aynı zamanda toplum düzeninin korunması için de genel önlemeye de hizmet edecek niteliğe sahip olması gerektiği düşünülmektedir. Böyle bir ceza türünün de ancak suçun niteliğine ve failin kişiliğine göre formüle edilecek olan *Karma Teorilere* dayandırılmak suretiyle oluşturulabileceğine kanaat getirilmektedir²³⁶.

TCK'nın ceza teorileri bağlamında değerlendirilmesi yapıldığında, *Karma Teorisinin* etkisinin hüküm sürdüğü ortaya çıkmaktadır. Zira TCK'nın “*Ceza Kanununun Amacı*” başlıklı 1. maddesinde geçen “...suçun işlenmesini önleme” ibaresi ile genel ve özel önlemeye dikkat çekilmiştir. Ayrıca alt ve üst basamaklı cezalardaki ceza aralığının çok geniş olması da cezanın bireyselleştirilmesini ve failin tehlike haline uygun bir ceza

²³² M. E. Artuk vd., *age.*, s. 739.

²³³ A. Önder, *Ceza Hukuku Dersleri*, s. 483.

²³⁴ N. Centel, *agm.*, s. 348.

²³⁵ A. Önder, *Ceza Hukuku Dersleri*, s. 483; M. E. Artuk vd., *age.*, s. 739; T. Demirbaş, *age.*, s. 606; F. Karakaş Doğan, *age.*, s. 51; N. Centel, *agm.*, s. 356.

²³⁶ F. Karakaş Doğan, *age.*, s. 51.

verilmesini (teorik olarak) mümkün kılmaktadır. Bu durum, 5237 sayılı TCK’da cezanın özel önleme amacının ön planda olduğunu göstermektedir²³⁷.

Bunun yanında TCK’nın “*Adalet ve Kanun Önünde Eşitlik İlkesi*” başlıklı 3/1. maddesinde geçen “*Suç işleyen kişi hakkında işlenen fiilin ağırlığı ile orantılı ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunur.*” cümlesiyle cezanın kefaret amacına da vurgu yapılmıştır²³⁸. Öte yandan TCK’nın, “*Cezanın Belirlenmesi*” başlıklı 61/1. maddesinde, temel cezanın belirlenmesinde göz önünde bulundurulacak ölçütler arasında, “*meydana gelen zarar ve tehlikenin ağırlığı*” ile “*failin kast veya taksirine dayalı kusurunun ağırlığı*” na yer verilmesi, cezalandırmada kefaret amacının güdüldüğü kanaatine vardırılmaktadır. Üstelik cezalandırmada, fiilin ağırlığını ön plana alan ölçütlere nazaran; kusur derecesinin dikkate alınmasının, failin ıslah edilerek yeniden topluma kazandırılması hususunda daha etkin rol alacağı iddia edilmektedir.

5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirleri İnfazı Hakkında Kanun’un “*İnfazda Temel Amaç*” başlıklı 3. maddesinde; “*ceza ve güvenlik tedbirlerinin infazı ile ulaşılmak istenen temel amaç, öncelikle genel ve özel önlemeyi sağlamak, bu maksatla hükümlünün yeniden suç işlemesini engelleyici etkenleri güçlendirmek, toplumu suça karşı korumak, hükümlünün; yeniden sosyalleşmesini teşvik etmek, üretken ve kanunlara, nizamla ve toplumsal kurallara saygılı, sorumluluk taşıyan bir yaşam biçimine uyumunu kolaylaştırmaktır.*” hükmüne yer verilerek bilhassa genel ve özel önleme amacına atfedilen değer vurgulanmıştır²³⁹.

1.2.4.3. Cezanın Nitelikleri

Cezalandırmadan beklenen amacın yerine gelmesi için cezanın bir takım özellikleri taşıması gerekir. İyi bir yaptırımın sahip olması gereken nitelikleri aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür²⁴⁰:

- Ceza kanunda yer almalıdır. “Kanunsuz ceza olmaz” ilkesinin bir sonucu olarak suç karşılığında uygulanacak ceza yasa da gösterilmiş olmalıdır. (Anayasa md.38; TCK md.2).
- Ceza, öncelikle insan onuruyla bağdaşır nitelikte olmalıdır²⁴¹.

²³⁷ N. Centel vd., *age.*, s. 538.

²³⁸ M. E. Artuk vd., *age.*, s. 739.

²³⁹ M. E. Artuk vd., *age.*, s. 740.

²⁴⁰ N. Centel vd., *age.*, s. 544-546; M. E. Artuk vd., *age.*, s. 740-744.

²⁴¹ Cezanın bu niteliği Anayasa’nın “...kimse insan haysiyetiyle bağdaşmayan bir cezaya veya muameleye tabi tutulamaz” hükmü ile güvence altına alınmıştır (AY md.17/3). Ayrıca çeşitli uluslararası belgelerde

- Ceza suçun ağırlığıyla orantılı ve etkili olmalıdır. Ceza, failin tekrar suça yönelmesini önlediği gibi; toplumdaki diğer fertleri de suç işlemekten alıkoyacak etkiye sahip olmalıdır.
- Cezanın şahsiliği ilkesi gereği ceza, bizzat suç işleyen faile verilmek durumundadır. Ancak suçlunun yakınlarının maddi destekten yoksun kalması ya da toplumda saygınlıklarını yitirmeleri gibi maddi ve manevi birçok kayıpları söz konusu olabilmektedir.
- Ceza, eşit olmalıdır. Cezaların eşit olması prensibinden kastedilmek istenen yasada öngörülen soyut cezaların herkes için aynı olmasıdır. Öte yandan, cezaların bireyselleştirilmesi sonucunda aynı suçu işleyen bireylerin farklı cezalara maruz bırakılması durumunun da eşitsizlik manasına gelmeyeceği savunulmaktadır.
- Ceza, bölünebilir olmalıdır. Yaptırımın bireyselleştirilebilmesi yani suçun ağırlığına, failin kişiliğine veya kusuruna uydurulabilmesi için bölünebilir olması gerekir.
- Adli hata yapılması durumunda cezanın sebep olduğu sonuçlar itibariyle telafi edilebilmesi ve geri alınması mümkün olmalıdır. Söz konusu nitelik, para cezaları bağlamında sağlanabilir iken; adli nitelikli cezalar için mutlak anlamda bir telafi söz konusu olamamaktadır.
- Para cezası ile cezalandırmadan beklenen faydanın sağlandığı takdirde bu cezanın tercih edilmesi gerektiği; hapis cezasına son çare olarak başvurulması gerektiği savunulmaktadır.

1.2.5. Vergi Kabahati

Vergisel idari düzenin korunması için, kişilerin bazı davranışlarda bulunması veya bazı davranışlardan kaçınması emredilmektedir. Kişiler açısından birer vergi ödevi niteliğindeki bu düzenlemelere uygun davranılması vergisel idari düzenin korunmasını sağlarken, aykırı davranılması halinde ise vergisel idari düzenin zarar gördüğü kabul edilerek idari yaptırımlar uygulanmaktadır²⁴².

de hiç kimsenin işkenceye, zalimane, insanlık dışı, onur kırıcı cezaya veya işleme tabi tutulamayacağı belirtilmiştir. (Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi (md.5), Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde (md.3), İşkenceye ve Diğer Zalimane, Gayriinsani veya Küçültücü Muamele ve Cezaya Karşı Birleşmiş Milletler Sözleşmesi (md.2).

²⁴² Aziz Taşdelen, *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s. 5.

Vergi ödevine aykırılık teşkil eden fiiller için Kabahatler Kanunu'ndan önce “idari vergi suçu” veya “mali nitelikte vergi suçu” gibi kavramlar kullanılmaktaydı. Suçlar ve kabahatlerin ayrılması ve ayrı kanunlarla düzenlenmesi üzerine vergi konusundaki kabahatler için “vergi kabahati” kavramının kullanılması tercih edilmektedir. Kabahatin karşılığı olarak vergi idareleri tarafından idari usullerle kesilen ve yargı kararı gerekmeksizin re'sen uygulanan mali ve idari nitelikte yaptırımlar uygulanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'na kaynaklık eden Alman Mali Kanunu'nun (*Abgabenordnung-AO*) 377. maddesinde “*Steuerordnungswidrigkeiten*” olarak ifade edilen vergi kabahati, “*vergi kanunlarına göre idari para cezasıyla cezalandırılan ihlaller*” olarak tanımlanmıştır. Kabahat kavramına VUK'ta yer verilmemesine karşın vergi kabahatleri VUK'ta ve çeşitli kanunlarda²⁴³ düzenlenmiştir. Kabahatler Kanunu'nun 3. maddesinde “*kanunun, idari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde ve diğer genel hükümleri, idari para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında*” uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu düzenlemeyle, Kabahatler Kanunu'nun genel hükümleri vergi kabahatleri bakımından da geçerli hale getirilmiştir. VUK, genel nitelikli bir usul kanunu olmasına karşın vergi kabahat ve yaptırımlarına ilişkin hükümleri, Kabahatler Kanunu karşısında özel kanun niteliği taşımaktadır. Kabahatler Kanunu ile birçok kanunda yer alan kabahatlerle ilgili hüküm bulunmaması durumunda uygulanması gereken genel hükümlerin düzenlenmesi amaçlanmıştır. Bu yönüyle vergi kabahat ve yaptırımlarına ilişkin VUK'ta hüküm bulunmaması halinde Kabahatler Kanunu'nun genel hükümleri uygulanacaktır. Burada sorun, sonraki genel kanun (KK) ile önceki özel kanunun (VUK) cezalara ilişkin aynı konuyu düzenleyen hükümlerin çatışması durumunda hangi hükmün uygulanacağına

²⁴³ VUK'un 2. maddesi gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimlere ilişkin uygulamaları VUK kapsamı dışında bıraktığından gümrük vergilerine ilişkin kabahat, suç ve cezalar ile bunlara ilişkin usuller Gümrük Kanunu'nda düzenlenmiştir. Doktrinde bir görüş; KDV Kanunu'nun 9. maddesinin 2. fıkrası, ÖTV Kanunu'nun 4. maddesinin 3. fıkrası, yine ÖTV Kanunu'nun 13. maddesinin 2. fıkrası ve 3. fıkrası, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10. maddesi, 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 63. maddesi, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi ve 4691 Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2. maddesinin 2. fıkrası hükümlerinin VUK dışında düzenlenmiş olan kabahatler olduğunu öne sürmektedir. Bkz. D. Şenyüz, *age.*, s. 237-244. Bu görüşün aksine Rençber; bu sayılanlardan KDV Kanunu'nun 9. maddesinin 2. fıkrası, ÖTV Kanunu'nun 4. maddesinin 3. fıkrası, yine ÖTV Kanunu'nun 13. maddesinin 2. fıkrası dışında kalanların yeni bir kabahat niteliğinde sayılamayacağını ileri sürmektedir. Ayrıca GVK'nın mükerrer 120. maddesinin 4. fıkrası ile Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 3. fıkrasının VUK dışında düzenlenen vergi kabahatlerinden olduğunu öne sürmektedir. Bkz. Altan Rençber, *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, s. 60-62.

ilişkin ortaya çıkmaktadır. Bu konuda doktrinde önceki tarihli özel kanunun, sonraki tarihli genel kanun ile yürürlükten kaldırılamaması yönündeki görüş ağır basmaktadır. Bu nedenle vergi kabahatleri için öncelikle özel kanun olan VUK'taki hükümlerin, sonra genel kanun niteliğindeki Kabahatler Kanunu'nun hükümlerinin esas alınması gerekmektedir²⁴⁴.

Vergi kabahatleri, daha çok zarar kabahati ve tehlike kabahati niteliği taşımaktadır. Zarar kabahati, vergi ziyana (kaybına) neden olan ve neden olabilecek vergi kanunlarına aykırı davranışlardır. Tehlike kabahatlerinde ise hazinenin ileride karşılaşılabileceği bir kaybın yani zararının önlenmesi amaçlanmaktadır²⁴⁵. Vergi kabahatleri, VUK'ta “*vergi ziyai kabahati*” ve “*usulsüzlük kabahatleri*” olmak üzere iki kategoriye ayrılmaktadır. Tehlike kabahatinin bir örneğini oluşturan usulsüzlük de kendi içinde “*usulsüzlük (genel usulsüzlük) kabahati*” ve “*özel usulsüzlük kabahati*” olmak üzere düzenlenmiştir. Genel usulsüzlük kabahatleri kendi içindeki önem ve ağırlıklarına göre 1.(birinci) ve 2.(ikinci) derece usulsüzlükler olmak üzere derecelendirilmiştir.

Vergi kabahatine yaptırım uygulanabilmesi, kabahat niteliği taşıyan fiilin tüm unsurlarının oluşmasına bağlıdır. Kabahatin oluşması için fiilin yapılmış olması yeterli olmamakta, bu fiilin kanunda düzenlenmiş olması ve kabahat tanımına uygun olması gerekmektedir. Bu unsura *kanuni unsur ya da tipiklik unsuru* denir²⁴⁶.

Vergi kabahatlerinde *maddi unsur*; hareket, netice ve bu ikisi arasındaki illiyet (nedensellik) bağından oluşmaktadır. Kanun sonuç doğuran hareketi suç saymaktadır. Bu anlamda hareket, kanunun emrettiği davranışta bulunmamak veya yasakladığı fiili yapmaktır. Bu fiiller kanunca yasaklanan bir hareketin aktif davranılmasıyla (icrai kabahat) veya kanunca emredilen hareketin yapılmaması (ihmali kabahat) şeklinde ortaya çıkmaktadır. Örneğin; sahte belgenin deftere kaydedilmesi icrai (neticeli) bir hareket iken, beyannamenin kanuni süresinde verilmemesi ihmali (neticesiz) bir harekettir²⁴⁷. Vergi kabahatlerinin büyük kısmını ihmali hareketler oluşturmaktadır. Netice, failin hareketiyle dış dünyada yarattığı bir değişikliktir. Failin icrai ve ihmali davranışının bir sonucu olan bu değişiklik kanunla yasaklanmış bir sonuçtur. Vergi ziyai kabahatinde sonuç, “verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik

²⁴⁴ D. Şenyüz, *age.*, s. 61-63.

²⁴⁵ M. Öncel vd., *age.*, s. 213.

²⁴⁶ D. Şenyüz, *age.*, s. 14.

²⁴⁷ D. Şenyüz, *age.*, s. 15-16.

tahakkuk ettirilmesi” dir (VUK md.341). Vergi ziyayı, netice itibariyle zarar kabahatidir. Usulsüzlük kabahatinde ise, istisnaları olmakla birlikte, esas olarak bir netice aranmamakta, kanunda belirtilen davranışın yapılması yeterli olmaktadır²⁴⁸.

Vergi kabahatlerinin cezalandırılmasında tipe uygun bir eylemin varlığı dışında bu eylemin kusurlu bir irade ile gerçekleşmesi gerekmektedir. Fiilin işlendiği zaman iradesi kusura dayanmayan bir kişinin sorumlu tutulması mümkün değildir²⁴⁹. Eylem sahibinin kusurlu iradesi, kast ve taksir şeklinde ortaya çıkabilir. Vergi kabahatlerinde kast aranmaz, taksir vergi kabahatinin oluşması için yeterlidir²⁵⁰. Örneğin; bir mükellefin beyannamesini vermeyi unutmuş olması ödevin yerine getirilmesi konusunda gerekli, makul dikkat ve özeni göstermemiş olduğunu göstermektedir.

Vergi kabahati olarak bir fiile yaptırım uygulanması fiilin hukuka aykırı olmasına bağlıdır. Bu fiilin yapılmasına ceza hukuku içinde veya dışında bir kuralın izin vermesi durumunda hukuka uygunluk sebebinin varlığı söz konusu olmakta ve faile yaptırım uygulanmamaktadır. Hukuka uygunluk sebepleri vergi ödevleri bakımından da düzenlenmektedir. Örneğin; VUK’un mükerrer 355. maddesinde, elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formların normal sürenin bitmesinden sonra on gün içerisinde düzeltilmesi durumunda ceza öngörülmemesi bir hukuka uygunluk sebebidir²⁵¹.

1.2.6. Vergi Suçu

Suçlar kendi içinde çeşitli şekillerde sınıflandırılabilirler. Bu sınıflandırmalar amaçlarına, işleme biçimine, işlenmedeki saike, cezanın türüne ve miktarına göre yapılabilmektedir. Bu sınıflamalardan biri de ekonomik suç ayrımıdır. Ekonomik suç, belirli bir suç tipini tanımlayan hukuki bir terim olmayıp işleme saiki ekonomik olan

²⁴⁸ A. Taşdelen, *age.*, s. 52-53.

²⁴⁹ Failin iradesinin kusurlu sayılmasına engel olan ve vergi ceza hukukunda en yaygın kullanılan durumlar “mücbir sebep” ve “yanılma” durumlarıdır. Vergi hukukunda uygulanma olasılığı az olmakla birlikte “cebir” ve “korkutma” da kusurluluğu ortadan kaldıran durumlardandır. D. Şenyüz, *age.*, s. 22.

²⁵⁰ VUK’ta vergi kabahatlerinin kasten veya taksirle işlenebileceğine ilişkin açık bir ifade bulunmamaktadır. Ancak, Kabahatler Kanunu’nun 7. maddesinde kabahatin icrai veya ihmali davranışla işlenebileceği, ihmali davranışla işlenmiş kabahatin varlığı için kişi açısından belli bir icrai davranışta bulunma hususunda hukuki yükümlülüğün varlığı gerekli şart olarak koşulmuş, aynı kanunun 9. maddesinde ise kabahatlerin kanunda açık hüküm bulunmayan hallerde hem kasten hem de taksirle işlenebileceğini belirtmiştir. Kast ve taksir kusurluluğunun birer çeşitleridir. Kast, bilerek ve isteyerek kabahatin işlenmesi konusunda açık irade içinde olmayı gösterirken, taksir dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık içinde olmayı ifade eder. Kabahati işleyenin kanun maddesine aykırı davranması kusurluluğunu göstermede yeterli olup, kabahat işleyenin kusurlu davrandığının kanıtlanmasına gerek olmadığı gibi, kusurunun kanıtlanması idareden istenemez. Buna “kusur karinesi denir”. D. Şenyüz, *age.*, s. 22-24.

²⁵¹ A. Taşdelen, *age.*, s. 71.

birden çok suç tipinin oluşturduğu suç kategorisini ifade etmektedir²⁵². Aynı şekilde mali suç da, bazı ortak özelliklere sahip birden çok suç tipinin oluşturduğu bir suç kategorisini ifade etmektedir. Mali suçlar şiddet içermeksizin işlenen, bir taraftan başkalarının mali zararına yol açarken diğer taraftan bazı kişilerin maddi yarar sağlaması sonucunu doğuran suçları kapsamaktadır. Ekonomik suç ve mali suç kavramları birbirine yakın kavramlar olması nedeniyle çoğu zaman birbiri yerine kullanılmaktadır. Ancak ekonomik suç kavramı mali suçu da içine alarak, ekonomik hayatın düzenlenmesine ilişkin olan ve ancak doğrudan bazılarının mali zararı ve bazı kişilerin maddi yarar sağlaması sonucunu doğurmayan diğer suç fiillerini de kapsamaktadır²⁵³. Vergi suçları, mali suçlar kategorisinde önemli bir yere sahiptir²⁵⁴. Genellikle kriminolojide “beyaz yaka suçu” olarak nitelendirilen vergi suçlarının çoğu belirli bir organizasyon oluşumu içinde işlenmektedir²⁵⁵.

Vergi suçlarının yaygın olmasına rağmen, ne AB ne de OECD gibi kuruluşlar vergi suçunu/suçlarını açıkça tanımlamamıştır. OECD, vergi suçunu “genellikle ceza hukuku kapsamında cezalandırılan bir tür kasıtlı vergi kaçakçılığı... [ve] kasten yanlış beyanlarda bulunmak, sahte belge düzenlemek vb. durumları içeren vergi kaçakçılığı” olarak tanımlamaya çalışmıştır²⁵⁶. Öte yandan AB topluluk müktesebatında da üzerinde fikir birliğine varılmış bir vergi suçu tanımı bulunmamaktadır²⁵⁷. Vergi konularındaki suçların ve yaptırımlarının tanımı, AB’nin özel bir yetkisi olmadıkça her üye devletin kendi yetkisi dâhilindedir. Ulusal hukuk sistemleri vergi suçlarını farklı şekilde adlandırmaktadır. Ancak AB üyesi devletlerin vergi suçlarını belirlemek için benimsediği ana başlıkların vergi ihlali (*tax violation*), vergi kaçakçılığı (*tax evasion*) ve vergi hilesi (*tax fraud*) olduğu görülmektedir. Almanya gibi bazı ülkelerde vergi suçu, genel bir şekilde tanımlanmakta ve vergi yükümlülüklerini ihlal eden bir dizi davranışı kapsamaktadır. İtalya örneğinde olduğu gibi bazı hukuk sistemlerinde, vergi suçları açık

²⁵² D. Şenyüz, *age.*, s. 381-382.

²⁵³ Hasan Aykın, “Mali Suç ve Mali Suçla Mücadele”, *Vergi Dosyası*, 2017, <https://vergidosyasi.com/2017/01/02/mali-suc-ve-mali-sucla-mucadele/> (30.01.2022).

²⁵⁴ Vergi mahremiyetini ihlal, mükellefin özel işlerini yapma gibi vergi suçları mali suç kapsamında değerlendirilmemektedir. Hazineyi mali anlamda kayba uğratan vergi kaçakçılığı suçu ile vergi ziyayı mali suç olarak nitelendirilmiştir. H. Aykın, *agm.*

²⁵⁵ Süheyl Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları: Anayasa Mahkemesi, Yargıtay ve Danıştay Kararları ile Karşılaştırmalı Olarak*, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2008, s. 7.

²⁵⁶ Umut Türksen, Adam Abukari, “OECD’s global principles and EU’s tax crime measures”, *Journal of Financial Crime*, 28(2), 2021, 406-419.

²⁵⁷ Elodie Thirion, Amandine Scherrer, “Member States’ capacity to fight tax crimes: Ex-post impact Assessment”, https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/125760/EPRS_STUD_603.257_MS_capabilities_tax_crimes.pdf (22.07.2023).

ve net biçimde düzenlenmiştir. Ancak bu tanımların daha teknik olarak yapılması, sıradan bir vatandaş tarafından anlaşılmasını zorlaştırmaktadır. Bazı ülkeler (örneğin, Çek Cumhuriyeti, Estonya ve Finlandiya) vergi suçlarını ceza kanunlarında düzenlerken, bazı ülkeler (Almanya, İrlanda, Malta, Birleşik Krallık gibi) vergi kanunlarında düzenlemiştir. İtalya, Avusturya ve Portekiz gibi bazı ülkeler ise, vergi kanunları ya da ceza kanunu dışında vergi suçlarına özgü yasal düzenleme yapmışlardır²⁵⁸.

Ülkemizde vergi suçunun tanımı kanunlarda yer almamaktadır. Doktrinde bazı yazarların vergi suçu kavramını adli suçlar ile idari suçları (kabahatler) kapsayacak şekilde geniş anlamda yorumladıkları anlaşılmaktadır. Bir kısım yazar ise kabahatlerin suç olmaktan çıkarılması eğilimi ile birlikte vergi suçu kavramını dar anlamda yorumlamaktadır.

Akkaya vergi suçunu, “*vergi ödevlilerinin vergi yasalarında uymaları öngörülen kurallara aykırı davranışlarıyla ortaya çıkan, hazine menfaatini ihlal eden veya ihlal tehlikesi ile karşı karşıya getiren ekonomik niteliği ağır basan suçlar*” olarak tanımlamıştır²⁵⁹.

Kırbaş’a göre vergi suçu, “*vergi kanunlarına aykırı fiillerdir*”²⁶⁰. Kırbaş, “*bazı fiillerle kanunda yer alan biçimsel düzenlemelere ters düşülürken bazı fiillerin de kamu düzenini bozucu etkiler yaptığı ve farklı nitelik ve sonuçları olan bu vergi kanunlarına aykırı fiillerin hepsine birden geniş anlamda vergi suçu denildiğini, dar anlamda vergi suçu denilince de sadece vergi kaybına yol açan suçların anlaşılması gerektiğini*” belirtmiştir.

Bayraklı’ya göre, vergi suçu, “*sorumluluğu olan vergi mükellefi veya vergi sorumlusu tarafından ya da vergilendirme işlerinde görevliler tarafından vergi kanunlarında gösterilen maddi veya biçimsel yükümlülüklerle ve mecburiyetlere aykırı*

²⁵⁸ EU PROTAX, “Approaches to tax crimes in the European Union”, <https://ec.europa.eu/research/participants/documents/downloadPublic?documentIds=080166e5c8c7ea6a&appId=PPGMS>, (22.07.2023).

²⁵⁹ Mustafa Akkaya, “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, *AÜHFD*, Yıl: 2000, Cilt: 49, Sayı:1-4, s. 85-86. Yazar ayrıca, vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma suçlarına yaptırım uygulanmasının vergi kaybını önlemekten ziyade vergi idaresinin iyi işleyişindeki kamusal menfaat nedeniyle olduğunu ve bu suçların teknik anlamda vergi suçu niteliğine sahip olmadığını ifade etmektedir.

²⁶⁰ Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2015, s. 166.

olarak işlenen, devleti vergi kaybına uğratan ya da kamu düzenini bozan kanuni tarife uygun ve cezayı gerektiren fiillerdir”²⁶¹.

Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker vergi suçunu, “devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suç” olarak nitelemiştir²⁶².

Candan, vergi suçunu, “vergi mükellef ve sorumlularıyla bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin kanunda tipi gösterilen davranış biçimiyle vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeleri” şeklinde ifade etmiş ve vergi suçlarını, “idari vergi suçları” ve “kamusal vergi suçları” olmak üzere ikiye ayırmıştır. Bununla birlikte Candan, idari para cezası gerektiren eylemlerin Kabahatler Kanunu’nun yürürlüğünden sonra bu Kanun anlamında kabahat sayılmaları gerektiğini belirtmiştir²⁶³.

Şenyüz, vergi suçunu “vergi kanunlarında tanımı yapılan hareketlere aykırı davranışlar bu hükümlerin ihlal edilmesi” olarak tanımlamıştır²⁶⁴.

Donay, “ceza mahkemesince yapılan yargılama sonucunda saptanan, ceza yaptırımının öngörüldüğü ihlalleri” vergi suçu olarak tanımlamakta ve idarenin para cezası kestiği vergi ihlallerini bu kavramın dışında tutmaktadır²⁶⁵.

Kaşıkçı, vergi suçunu, “vergi yasalarının hükümlerine aykırı hareket eden failin (yükümlü, sorumlu ya da üçüncü şahısların) ceza mahkemelerinde yargılanması neticesini doğuracak, VUK’ta düzenlenen kanuni tiplerden birine uygun, hukuka aykırı ve kusurlu hareketi” olarak tanımlamıştır²⁶⁶.

Yüce, vergi suçunu “vergi kanunlarında gösterilen maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmemesi veya bu ödevlere aykırı davranışlarda bulunulması nedeniyle ceza hukukunda yer alan cezai müeyyidelerle cezalandırılması öngörülen fiiller” olarak tanımlamıştır²⁶⁷.

Erdem, vergi suçlarını, vergi kabahatlerinden ayırmıştır. Yazar, vergi suçlarını “vergilendirme alanında, mükellef, sorumlu ya da bunlarla ilişkili üçüncü kişilerin vergi

²⁶¹ H. H. Bayraklı, *age.*, s. 68.

²⁶² M. Öncel vd., *age.*, s. 213.

²⁶³ Turgut Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010, s. 57.

²⁶⁴ D. Şenyüz, *age.*, s. 383.

²⁶⁵ S. Donay, *age.*, s. 40.

²⁶⁶ Mahmut Kaşıkçı, *Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ethemler Yayıncılık, İstanbul, 2007, s. 99’dan aktaran Ahmet Emrah Geçer, *Vergi Usul Kanunu’nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*, (Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2021, s. 13, dipnot 15.

²⁶⁷ Mehmet Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu) ve Yargılama Usulü*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s. 28.

ilişkinin sınırlarını aşan şekilde toplumsal hayata yönelmiş tehdit, tehlike veya zarar içeren eylemler” olarak tanımlanmaktadır²⁶⁸. Yavaşılar da vergi suçları ve vergi kabahatleri şeklinde bir ayrımı nazara almaktadır²⁶⁹.

Vergi suçunun tanımı kanunda yapılmamakla birlikte ilk kez 1947 tarihli Vergi Usul Kanunu Tasarısı gerekçesinde “*Vergi kanunlarının koyduğu vazife ve mecburiyetlerin mükellefler tarafından cezayı icap ettirecek şekilde yerine getirmemesi vergi suçudur*” şeklinde yapılmıştır. Buradaki tanımda vergi suçunun, Türk Ceza Kanunu’nda düzenlenen ve karşılığında cezai yaptırımlar uygulanan suç kavramından farklı olduğu ifade edilmekteydi. Başlangıçta, “vergi cezaları” başlığı altında sadece kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük düzenlenirken, ceza hukukuna tabi suçlar ayrı tutulmaktaydı. Bilgi vermeme mükellefiyetine riayetsizlik, vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma suçları yanında ilk olarak 1951 yılında “hileli vergi suçu” düzenlenmiştir. 765 sayılı Mülga TCK sisteminde suç kavramının cürüm ve kabahati kapsamına uygun olarak kanun koyucu 5432 sayılı VUK’ta ve sonrasında çıkarılan 213 sayılı VUK’ta öngörülmüş olan vergi ödevlerine aykırılık şeklindeki tüm davranışları vergi suçu kavramı ile ifade etmiştir²⁷⁰.

Kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimiyle birlikte 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ile suç ve kabahat ayrımının temelleri atılmıştır. Sonraki yıllarda ise özel kanunlarda yer alan idari ceza sistemine ilişkin hükümlerin bu kanunlarla uyumlu hale getirilmesine çalışılmıştır. Türk vergi ceza sistemi açısından; 23.1.2008 tarih ve 5728 sayılı Kanun ile 213 sayılı VUK’ta yapılan değişiklik ile vergi kabahati ve vergi suçu ayrımı belirgin hale getirilmiştir. 5728 sayılı Kanun ile VUK’un 344. maddesinin başlığında ve ilk fıkrasında yer alan “*vergi ziyai suçu ve cezası*” ibaresinin yerine “*vergi ziyai cezası*” tabiri kullanılmış, ikinci olarak da “*Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları*” şeklinde ifade edilmiş bulunan dördüncü kitabın ikinci kısmının üçüncü bölümünün başlığı “*Suçlar ve Cezaları*” olarak değiştirilmiştir²⁷¹. Böylece VUK’ta düzenlenen vergi suçu kavramı

²⁶⁸ Tahir Erdem, *Vergisel Kabahatler*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 124.

²⁶⁹ Funda Başaran Yavaşılar, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımlar”, *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 285.

²⁷⁰ A. Taşdelen, *age.*, s. 8-9.

²⁷¹ Ancak bu düzenlemeler yapılırken VUK’un içtima ile ilgili 335 ve 336. maddelerinin üst başlığı (“tek fiil ve çeşitli suç işlenmesi”) ile 340. maddesinin başlığının (“suçlarda birleşme”) değiştirilmemiş olması, dolaylı biçimde de olsa idari nitelikteki suçların da vergi suçları kapsamında yer aldığı izlenimi vermekte ve kanunun kendi içinde çelişkili bir durumun ortaya çıkmasına neden olmaktadır. A. E. Geçer, *age.*, s. 14.

sadece “Kaçakçılık Suçu” (md.359), “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu” (md.362) ile “Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu” nu (md.363) kapsayacak duruma gelmiştir²⁷².

Doktrinde vergi suçlarının kapsamının sadece VUK'ta düzenlenen suçlarla sınırlı olmadığına ilişkin görüşler bulunmaktadır²⁷³. AATUHK'da düzenlenen mal bildiriminde bulunmama (md.60), sırrın ifşası (md.107), artırmalara katılma yasağının ihlali (md.108), malları kaçırmak (md.110), gerçeğe aykırı mal bildirimini (md.111), mal artışları bildirmeme (md.112), amme borçlusuna ait malları bildirmeme (md.113), bilgi vermeme (md.114) suçları ile 4358 sayılı Kanun'un 5. maddesinde vergi kimlik numarası kullanımıyla ilgili olarak düzenlenen suçlar²⁷⁴ VUK dışında düzenlenen vergi suçları olarak değerlendirilmektedir²⁷⁵.

1.2.7. Vergi Cezası Kavramı

Vergi ilişkisinde alacaklı konumunda olan devletin aynı zamanda, verginin ödenmesinde emirlerine uyulmasını sağlayacak otorite olması, cezalandırma yetkisine hukuki meşruiyet kazandırmaktadır. Devlet, kanunlar aracılığıyla emrettiği maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmemesi sonucu ortaya çıkan ihlallerin karşılığında yaptırım uygulamaktadır²⁷⁶.

Bireyleri vergi cezası ile karşı karşıya bırakan vergi ihlallerini yapmaya yönelten nedenler tarihi gelenekler, toplumda vergi ahlakının kurulamaması, vergi kanunlarının sık değiştirilmesi, vergi idaresinin yetersiz olması, vergi yükünün ağırlığı, mükelleflerin

²⁷² Kanun sistematığına aykırı olarak VUK md.246'da düzenlenen ekim ve sayım beyanlarını denetlememe halinin öğretide “ekim ve sayım beyanlarını denetlememe suçu” olarak, ayrıca VUK'ta doğrudan düzenlenmemesine rağmen TCK md.125'te yer alan “hakaret” suçunun özel bir şekli oluşturduğu “haysiyet ve şerefe tecavüz” suçunu vergi suçları arasında sayan görüşler bulunmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. D. Şenyüz, *age.*, s. 480-491.

²⁷³ Bkz. S. Donay, *age.*, s. 24-25; D. Şenyüz, *age.*, s. 491-492.

²⁷⁴ 4358 sayılı Kanun'un 5. maddesi: “*Özel kanunlar veya bu Kanun hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından getirilen vergi kimlik numarasını tespit etmek, belge, hesap ve kayıtlarında göstermek zorunluluğuna uymayanlar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinin 7 nci bendinde yazılı özel usulsüzlük cezası kesilir ve ayrıca, özel kanunlarında daha ağır bir ceza öngörülmediği takdirde, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası hükmolünür. Şu kadar ki kamu idarelerince yapılan işlemlerde bu cezanın muhatabı, ilgili mevzuata göre belgeleri düzenlerken, hesap ve kayıtları tutarken vergi kimlik numarasını tespit ve kaydetmekle yetkili ve görevli olanlardır.*

Bu Kanuna aykırı olarak vergi kimlik numaralarını gizleyen veya bilerek bu konuda gerçeğe aykırı beyanda bulunan veya sahte veya yanıltıcı belgeler ibraz edenler hakkında üç aydan on aya kadar hapis cezasına hükmolünür.

Tüzel kişiler, küçükler, kısıtlılar ile tüzel kişiliği olmayan teşekküller adına yukarıda yazılı fiillerin işlenmesi halinde uygulanacak hapis cezası bu fiilleri işleyenler hakkında uygulanır.”

²⁷⁵ 6183 sayılı AATUHK uyarınca cezalandırılan suçlar ile 4358 sayılı Kanun'un 5. maddesinde vergi kimlik numarası kullanımıyla ilgili olarak düzenlenen suçların vergi suçu olarak nitelendirilemeyeceğine ilişkin görüş için bkz. Onur Özcan, *Türk Hukukunda Vergi Suçları*, (Basılmamış Doktora Tezi), Yeditepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2014, s. 14.

²⁷⁶ Sahir Erman, “Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 5. Seri 1959, s. 207.

devlete olan güvensizliği, af beklentilerinin olması, kişisel çıkar kaygıları vb. olabilmektedir²⁷⁷. Bu durumda devlet, vergi güvenliğini sağlayabilmek adına, bireylerin vergilendirme alanındaki ihlallerine yönelik davranışları engellemek durumundadır. Bunun gerçekleştirilmesi bakımından bir dizi yaptırım öngörülmektedir. Bu yaptırımlar, vergi ilişkisinin zarar görme biçimine ve düzeyine göre farklı şekillerde uygulanmaktadır. Vergi ilişkisindeki maddi ve şekli ödevlerin ihlal edilme boyutunu aşan ve kamu düzenini bozma açısından daha ağır sonuçları olan bazı eylemler ceza hukuku anlamında suç niteliği taşımakta ve kamusal ceza niteliğindeki yaptırıma tabi tutulmaktadır²⁷⁸. Ancak daha çok vergilendirme ilişkisinin öne çıktığı ve bu ilişkiye aykırılık teşkil eden ihlal ve tehlikelere karşılık idari usullere göre verilecek cezalar ise kendisini bu kategoriden ayırmaktadır²⁷⁹.

Kendisine vergi ödevi getirilen kimselerin bu ödevi “yaptırım” tehdidi altında yapmalarının ilk planda amacı, “*vergi sisteminin hukukun öngördüğü şekilde yürümesini ve buna bağlı olarak vergi geliri sağlanmasını gerçekleştirmektir*”²⁸⁰. Devlet vergi cezaları ile vergilendirme alanında istenmeyen davranışları engellemenin yanı sıra adaleti sağlamayı da amaçlamaktadır²⁸¹. Zira vergi suçu/kabahatinin işlenmesiyle gerçek kişiler ya da özel hukuk tüzel kişileri mali anlamda zarar görebilmektedir. Vergi cezaları ile dürüst mükelleflerin menfaatleri/çıkarları da korunmaktadır²⁸².

Bazı vergi cezalarının mali gücü aşan sonuçları olması veya hürriyeti bağlayıcı özellikleri nedeniyle ızdırap verme amacının olduğunu da söylemek mümkündür. Vergi cezalarının asıl amacı olan önleyici amacın sosyal, ekonomik ve politik nedenlerle gerçekleştirilememesi durumunda söz konusu olan bu durumda, vergi kanunu hükümlerine aykırı davranışlar eylemin ve kusurun ağırlığına göre, VUK’ta öngörülen vergi cezalarından birine katlanmak durumunda kalır²⁸³.

VUK’un 331. maddesinde “*Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.*” hükmü yer almaktadır. Buradaki vergi ihlallerine karşılık

²⁷⁷ H. H. Bayraklı, *age.*, s. 81-86.

²⁷⁸ S. Donay, *age.*, s. 39.

²⁷⁹ T. Erdem, *age.*, s. 112.

²⁸⁰ F. Başaran Yavaşlar, *agm.*, s. 286.

²⁸¹ Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2016, s. 467.

²⁸² Mustafa Özen, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s. 5.

²⁸³ T. Candan, *age.*, s. 80-81.

uygulanacak “cezalar” kavramı, hem idari para cezasına neden olabilecek ihlalleri (vergi ziyai, usulsüzlük) hem de hapis cezasına neden olabilecek ihlalleri (vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetinin ihlali, mükelleflerin özel işlerini yapma) kapsamaktadır.

Vergi kabahatlerine uygulanacak olan idari vergi cezaları VUK’ta nispi, maktu ve karma nitelikte para cezaları olarak üç farklı tipte düzenlenmiştir. VUK’un 344. maddesinde öngörülen vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi tutarının kat/ları ya da oranı şeklinde hesaplanmaktadır. VUK’un 352. maddesinde düzenlenen usulsüzlüklere ilişkin cezalar ise, VUK’a bağlı cetvele göre maktu şekilde belirlenmektedir. Özel usulsüzlükler için öngörülen cezaların çoğu maktu olarak düzenlenmiştir. Buna karşın nispi olarak düzenlenen özel usulsüzlük cezaları da bulunmaktadır. Örneğin; VUK’un 353/11. maddesinde öngörülen yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz şartı getirilen mükellefler tarafından süresinde ibraz edilmemesi durumunda kesilecek olan özel usulsüzlük cezası ile VUK’un mükerrer 355/5. maddesinde öngörülen ödeme ve tahsilatların banka kanalıyla yapılması zorunluluğuna aykırı davranışlar açısından öngörülen özel usulsüzlük cezası nispi niteliklidir. Bunların yanı sıra, VUK’un 353/1. maddesindeki özel usulsüzlük cezası karma nitelik göstermektedir.

VUK’ta adli nitelikte suçlar ve cezaları da düzenlenmiştir. VUK, özel ceza kanunu niteliği taşımaktadır. VUK’ta hüküm bulunmayan durumlarda genel ceza kanunu niteliğindeki TCK hükümleri uygulanacaktır. TCK’nın 5. maddesi “*Bu kanunun genel hükümleri özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır*” şeklindeki ifadesiyle bunu ortaya koymaktadır.

1.2.8. Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği

Ceza, yasanın suç saydığı eylem için öngörülen ve eylemi yapan kişi üzerinde caydırıcı ve cezalandırıcı etkide bulunan yaptırımdır. Vergi cezaları da vergi kanunlarına aykırı davranma eğiliminde bulunan vergi mükellefleri ve diğer idare edilenler üzerinde caydırıcı etkide bulunarak vergi alacağının zamanında ve en az kayıpla tahsil edilmesini amaçlamaktadır²⁸⁴. Vergi suçlarına verilen cezalar genel ceza hukuku kapsamında değerlendirildiğinden bunlara verilen cezaların hukuki niteliği konusunda bir sorun bulunmamaktadır. Ancak vergi kabahatleri ve bunlara uygulanan cezaların niteliği konusunda farklı görüşler ortaya çıkmıştır. Bu görüşler vergi zammı

²⁸⁴ T. Candan, *age.*, s. 80-81.

görüşü, tazminat görüşü, para cezası görüşü ve idari ceza görüşüdür. Günümüzde vergi cezalarının “idari ceza” olduğu yönündeki görüş ağırlık kazanmakla birlikte diğer görüşlerden de kısaca bahsedilecektir.

1.2.8.1. Vergi Zammı Görüşü

Vergi kanunlarına aykırı hareketlere uygulanan mali yaptırımların bir vergi zammı ve misil zammı niteliğinde olduğu yönündeki görüşe göre, vergide olduğu gibi devlete gelir sağlanması amaçlanmaktadır²⁸⁵.

Bu görüşe yöneltile eleştirilerden en önemlisi cezaların kişiselliği açısından olup vergi zammı görüşü benimsendiği takdirde, vergi borcunda olduğu gibi, vergi cezasının da mirasçılara intikal etmesi gerekmektedir. Ancak, VUK’un 372. maddesinde ölüm halinde vergi cezalarının düşeceği hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle vergi cezalarının mirasçılara intikali söz konusu değildir. Çünkü vergi cezasını gerektiren olay ile vergiyi doğuran olay tamamen birbirinden farklı kavramlardır²⁸⁶. Kanunlarda, vergiyi doğuran olayların yer almasının temel amacı, sosyal devlet ilkesi çerçevesinde kamuya gelir sağlamaktır. Önleme ve caydırıcılık özelliğine sahip vergi cezaları ile ise, vergi kanunlarının etkin bir şekilde uygulanabilmesi için gerekli ortamın oluşturulması amaçlanmaktadır. Bu sebeplerle, vergi kabahatlerine uygulanan mali nitelikteki vergi cezalarını vergi zammı olarak nitelendirmek pek mümkün görünmemektedir²⁸⁷.

1.2.8.2. Tazminat Görüşü

Vergi kabahatlerine uygulanacak cezaların, devletin zararının tazmini amacıyla hükmedilen parasal müeyyide olduğu yönündeki görüştür²⁸⁸. Ancak vergi cezalarında amaç devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat almak değil, zararı aşan tutarda karşılık olarak vergi ihlalinde bulunanı cezalandırmak ve ceza tehdidi ile söz konusu ihlalin tekrarını önlemektir. Ayrıca vergi cezasının tazminat olarak kabul edilmesi durumunda bunların mirasçılara geçmesi söz konusu olacaktır. Oysa ölüm halinde vergi cezaları “cezaların şahsiliği” ilkesi gereği sona ermektedir. Bugün için bu görüş de vergi kabahatlerine uygulanan mali nitelikteki vergi cezalarının hukuki niteliğini açıklamada yeterli olmamaktadır.

²⁸⁵ M. Kamil Mutluer, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 170.

²⁸⁶ Yusuf Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, s. 160.

²⁸⁷ Ahmet Emrah Geçer, “Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65(2), 2016, s. 324.

²⁸⁸ M. K. Mutluer, *age.*, s. 172.

1.2.8.3. Para Cezası Olduğu Görüşü

Bu yaklaşıma göre vergi cezası, kamusal nitelikte bir para cezasıdır ve suçluyu kusuru ve ekonomik durumuyla orantılı olarak belirli tutarda parayı ödemeye zorlamaktadır²⁸⁹. Kabahatlere uygulanacak vergi cezalarında söz konusu olan bazı durumların para cezalarında geçerli olmaması bu yaklaşımın da geçerliliği konusunda eleştirilere neden olmuştur. Bunlar, vergi kabahati yaptırımlarındaki vergi alacağının güvence altına alınması amacının para cezalarında bulunmaması, para cezalarında tüzel kişilerin cezai sorumluluğu olmadığı halde vergi cezalarında bulunması, uzlaşma ve pişmanlık gibi kurumların para cezalarında söz konusu olmamasıdır. Ayrıca vergi idaresince verilen vergi cezalarında hürriyeti bağlayıcılık niteliği bulunmamakta ve ödenmeme durumunda da hapse çevrilememektedir. Vergi cezaları, kural olarak, genel af kapsamına girmemektedir. Kişinin ceza hukuku yönünden aklanması, vergi cezası ödenmemesi anlamına gelmemektedir²⁹⁰.

1.2.8.4. İdari Ceza Görüşü

İdari yaptırımlar, yasaların açıkça yetki verdiği ve yasaklamadığı durumlarda idarenin yargı kararı olmaksızın doğrudan doğruya, idari usullerle vermiş olduğu cezalardır²⁹¹. Vergi dairesi de idari bir makam olarak, vergi ödevlisinin vergi kabahati sayılan davranışına uygulanacak idari para cezasını tespit etmekte ve karar vermektedir. Vergi dairesi, idari işlem niteliğindeki ceza kesme işleminin²⁹² yapılması konusunda bağlı yetkiye sahiptir²⁹³.

Vergi cezasının “idari yaptırım” olarak adlandırılması, idari usul uygulanarak idari makamlar tarafından verilmiş olmasından; bir başka açıdan da bir idari işlemin konu unsuru olmasından kaynaklanmaktadır. Bu şekilde adlandırılmasının onun ceza niteliği üzerinde etkisi bulunmamaktadır²⁹⁴.

Vergi cezalarının ceza normu niteliği taşıdığına ilişkin görüş, Danıştay’ın içtihatlarına da yansımıştır. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 12.06.1980

²⁸⁹ M. K. Mutluer, *age.*, s. 175.

²⁹⁰ S. Kırbaş, *age.*, s. 167-168.

²⁹¹ Osman Ceylan, *İdari Para Cezaları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s. 14.

²⁹² İdari işlem niteliğindeki ceza kesme işleminde, bir idari işlemde bulunması gereken yetki, şekil, sebep, konu ve amaç açısından hukuka uygunluğunun bulunması gerekir.

²⁹³ A. Taşdelen, *age.*, s. 84.

²⁹⁴ T. Candan, *age.*, s. 83.

tarifli kararında²⁹⁵ “...Vergide amaç, kamu giderlerini karşılamak için kaynak sağlanmasıdır. Vergi cezasında ise, vergi kanunlarına karşı işlenen fiil nedeniyle Devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve ceza tehdidiyle söz konusu fiili önlemek amacı güdülmüştür” açıklamalarına yer vermiştir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) ise bir yaptırımın Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) açısından “cezai” nitelikte kabul edilebilmesi için Engel v. Hollanda²⁹⁶ davasında üç kıstas öngörmüştür: *Bu yaptırımın iç hukukta nasıl nitelendirildiği, ihlalin gerçek niteliği, cezanın muhatabı üzerindeki etkisi ve ağırlık derecesi*. Ancak daha sonra Jussile v. Finlandiya²⁹⁷ davasında bu üç kıstastan ayrılarak, normun amacının “caydırıcı ve bastırıcı” (*dissuasive et repressive*) amaç taşımasının cezai nitelik için yeterli olduğuna karar vermiştir²⁹⁸.

İdari yaptırımlar için belli istisnaları bulunmakla birlikte, suç ve cezalara ilişkin soruşturma yapılması ve savunma alınması, kanunilik ilkesi, geçmişe yürüme yasağı, lehe kanun uygulaması, masumiyet karinesi, mükerrer cezalandırma yasağı (“non bis in idem” ilkesi), cezalandırmada şahsılık ilkesi, cezalarda orantılılık (ölçülülük) ve belirlilik ilkelerinin idari cezalar yönünden geçerli olduğu kabul edilmektedir²⁹⁹. Nitekim AYM, VUK’un 4369 sayılı Kanunla değişik 344. maddesinin ikinci fıkrasındaki düzenlemeyi iptal eden kararında³⁰⁰ vergi ziyai cezasının yasal dayanağının Anayasa’nın vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri düzenleyen 73. maddesinin değil suç ve cezalarla ilgili 38. maddesinin olduğunu belirterek vergi ziyai cezasının hesaplanmasında esas alınacak oranların yasayla belirlenmesi gerektiğine vurgu yapmıştır.

Vergi kabahatlerinin cezalandırılmasında idare, hem işlemin tarafıdır hem de yargıç işlevine sahiptir. Vergi idaresi kestiği ceza üzerinde tasarrufta bulunabilmekte,

²⁹⁵ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, (12.06.1980). E.1977/1, K.1980/2 sayılı kararı, RG: 29.12.1980/17205.

²⁹⁶ AİHM, Engel and Others v. Netherlands, Başvuru No:5100/71, 08.06.1976.

²⁹⁷ AİHM, Jussile v. Finland, Başvuru No:73053/01, 23.11.2006.

²⁹⁸ Ali Ulusoy, *İdari Yaptırımlar*, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013, s. 38.

²⁹⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. A. Ulusoy, *age.*, s. 48-130.

³⁰⁰ AYM, (06.01.2005). E.2001/3, K.2005/4 sayılı kararı, RG: 20.10.2005/25972, Not: Önceki kararlarındaki yaklaşımlardan ayrılan Yüksek Mahkeme, 213 sayılı VUK’un 4369 sayılı Kanun’la değişik 344. maddesinin vergi ziyai cezasının miktarının hesaplanış yöntemini düzenleyen ikinci fıkrasının “ve” bağlacından sonraki bölümünün iptali hakkındaki bu kararında, idari nitelikli vergi suçlarının ve cezalarının da, Anayasa’nın 38. maddesi kapsamında olduğunu; başka anlatımla vergi suçlarının, anılan madde anlamında suç, idari para cezalarının da, yine bu madde anlamında ceza olduğunu kabul ederek, cezaların kanuniliği ilkesine göndermede bulunmuştur. T. Candan, *age.*, s. 84, dipnot 148.

örneğin hata olması durumunda işlemi düzeltebilmektedir. Bunun yanı sıra vergi ceza hukukuna ceza muhatabının da tasarrufta bulunabildiği özel bir durum getirilmiştir. VUK'un 376. maddesi, talep eden ceza muhatapları için ceza miktarının $\frac{1}{2}$ 'si üzerinde söz sahibi olabilecekleri otomatik bir indirim mekanizmasını düzenlemektedir³⁰¹. Ayrıca VUK'un 371. maddesinde düzenlenen "pişmanlık ve ıslah", VUK'un Ek 1. maddesi ve devamında düzenlenmiş olan "uzlaşma" gibi vergi hukukunda kendine özgü uygulamalar geliştirilmiştir. Bu uygulamaların ortak noktası, vergi ilişkisinin uzun süreci ve teknik boyutu göz önüne alındığında idare ve yükümlü arasında çıkan ihtilafların iki taraf arasında çözümlenerek vergi gelirin bir an önce elde edilmesinin amaçlanmasıdır³⁰².

³⁰¹ M. Öncel vd., *age.*, s. 214.

³⁰² T. Erdem, *age.*, s. 122-123.

İKİNCİ BÖLÜM

ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ KABAHAT VE SUÇLARI VE TARHIYAT ÖNCESİ GENEL VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

Kamu harcamalarının sürekli artış göstermesi, devletlerin başlıca gelir kaynağı olan vergilerin önemini artırmaktadır. Bu nedenle her devlet, vergi sisteminin güvenliği ve istikrarını sağlamak için çeşitli vergi güvenlik önlemlerine başvurmuştur. Buna rağmen kişiler, çeşitli sebeplerle vergi yükünden kurtulmak amacıyla vergi kabahati ya da vergi suçu oluşturabilecek davranışlarda bulunabilmektedir. Vergi ihlallerinin önüne geçebilmek için birçok ülkenin vergi ceza sisteminde idari ve adli yaptırımlar yer almaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde, seçilmiş bazı ülkelerde (ABD, Almanya, İtalya, Rusya ve Hindistan) vergi kabahat ve suçlarına verilen cezalar ile tarhiyat öncesi genel vergi güvenlik önlemleri incelenmiştir. Çalışmaya dâhil edilen ülkelerin seçiminde, ekonomi ve hukuk düzenleri bakımından farklı özelliklere sahip olmaları göz önünde bulundurulmuştur. Bu nedenle, Anglosakson hukuk sisteminin benimsendiği ABD ve Hindistan, Kara (Kıta) Avrupası hukuk sisteminin geçerli olduğu Almanya ve İtalya ile kendine özgü hukuk sistemi olan Rusya seçilmiştir.

2.1. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)

Federal bir devlet yapısının benimsenmiş olduğu ABD’de yönetim yetkisi, federal hükümet ve eyaletler olmak üzere iki kaynakta toplanmıştır³⁰³. Sayıları, nitelikleri ve yapıları itibariyle çeşitlilik gösteren yerel yönetimler ise, eyaletlerin alt düzey yönetim birimlerini oluşturmaktadır³⁰⁴.

Anglosakson hukukunun geçerli olduğu ABD’de vergilendirme alanında federal yönetimin yanı sıra eyalet yönetimi ve yerel yönetimlerin (belediyeler) de çeşitli yetkileri bulunmaktadır³⁰⁵. Eyaletler, genellikle federal alanlar da dâhil olmak üzere

³⁰³ Muammer Türker, “ABD’de Mahalli İdareler”, İçinde: Dünyada Mahalli İdareler, İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü Yayın No: 27, Ankara 1999, s. 595’den aktaran İhsan Cemil Demir, “ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, C.X, S I, 2008, s. 276.

³⁰⁴ Ufuk Ayhan, “Amerika Birleşik Devletlerinde Yerel Yönetimler”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 70, 2008, s. 103.

³⁰⁵ A. Alpay Dikmen ve Cahit Emre, “ABD”, İçinde: Kamu Yönetimi Ülke İncelemeleri, A.Ü. SBF Kamu Yönetimi Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 1, Ankara, 2004, s. 218’den aktaran İ. C. Demir, agm., s. 276.

kendi coğrafi sınırları içinde vergilendirme yetkisine sahiptir³⁰⁶. Eyalet ve belediyelere ilişkin vergilerin (kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi, satış vergisi, servet vergisi, akaryakıt özel tüketim vergisi, veraset ve tereke vergisi)³⁰⁷ toplanması ve vergilendirme sürecinin yönetimi, eyalet düzeyindeki kuruluşlar tarafından yerine getirilmektedir. Federal vergileri (kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi, satış ve tüketim vergileri, sosyal güvenlik vergisi ile net servet ve sermaye transfer vergisi) toplama ve vergilendirme sürecini yönetme görevi ise, İç Gelir İdaresi (*Internal Revenue Service-IRS*) tarafından yerine getirilmektedir³⁰⁸. Federal vergiler, Birleşik Devletler Kanunu'nun (*United States Code-USC*) 26. başlığı altında yer alan ve İç Gelir Kanunu (*Internal Revenue Code-IRC*)³⁰⁹ olarak adlandırılan kanunla düzenlenmektedir. IRC'de düzenlenen vergi kabahati ve suçları, eyalet vergileri için geçerli değildir. Çalışma, ABD'nin federal vergi sistemine ilişkin vergi kabahati³¹⁰, vergi suçu ve cezaları ile sınırlandırılmıştır.

2.1.1. ABD'de Vergi Kabahatleri ve Cezaları

ABD'de vergi mükelleflerine; kendi vergi yükümlülüğünü belirlemesi, bu yükümlülüğü bildiren bir vergi beyannamesi vermesi ve vadesi geldiğinde verginin ödenmesi olmak üzere üç ödev yüklenmektedir. Bu ödevlerin yerine getirilmemesine/eksik yerine getirilmesine yönelik olarak çeşitli (cezai veya idari gibi) yaptırımlar uygulanmaktadır³¹¹.

Amerikan hukukunda vergi yasalarına uymamanın olası sonuçlarından biri, mahkeme kararı olmaksızın gelir idaresi tarafından kesilen ve “*civil penalty*” olarak adlandırılan idari para cezalarının uygulanmasıdır. IRC, gelir idaresine 100'ü aşkın idari para cezası uygulama yetkisi vermektedir³¹². Cezai soruşturma ve yargılama gerektirmeyen bu yaptırımların cezalandırıcı nitelikte olmadığı, devletin uğramış olduğu

³⁰⁶ Milan N. Ball, “Taxing Authority in Federal Areas”, *Congressional Research Service Reports*, 2022, s. 1. <https://crsreports.congress.gov/product/pdf/R/R47098> (12.11.2023).

³⁰⁷ M. G. Kaya vd., *age.*, s. 57-62.

³⁰⁸ M. G. Kaya vd., *age.*, s. 62-76.

³⁰⁹ Bu kanunun İngilizce tam metnine <https://uscode.house.gov/browse/prelim@title26&edition=prelim> adresinden ulaşılmıştır (04.04.2022).

³¹⁰ ABD'de 1 yıldan az hapis cezası ile cezalandırılan fiiller kabahat (misdemeanour) olarak adlandırılmaktadır. Ancak çalışmada bütünlüğü sağlamak adına, “vergi kabahatleri ve cezaları” başlığı altında Amerikan Hukukunda “*civil penalty*” olarak adlandırılan ve vergi düzenine aykırı fiiller karşılığı öngörülen idari yaptırımlar incelenecektir.

³¹¹ Michael Doran, “Tax Penalties and Tax Compliance” *Harvard Journal on Legislation*, 2009, S.46, s. 114.

³¹² Allen D. Madison, “The Legal Consequences of Noncompliance with Federal Tax Laws”, *Tax Lawyer*, 70(1), 2016, s. 392.

zararı telafi etme amacı taşıdığı belirtilmektedir³¹³. IRC’de düzenlenen idari para cezalarını genel olarak şu şekilde sınıflandırmak mümkündür:³¹⁴

- Vergi Beyannamesinin Süresinde Verilmemesinden Kaynaklanan Cezalar
- Vergilerin Süresinde Ödenmemesinden Kaynaklanan Cezalar
- Beyanların Doğru Olmamasından Kaynaklanan Cezalar
- Bildirimlerin Süresinde Yapılmaması ya da Eksik veya Hatalı Yapılmasından Kaynaklanan Cezalar
- Ödenmeyen Stopaj Vergilerine İlişkin Cezalar
- Vergi Danışmanlarının Görevi ile İlgili İhlallerden Kaynaklanan Cezalar
- Uluslararası Bilgi Verme Yükümlülüğüne Uyulmamasından Kaynaklanan Cezalar

İdari para cezalarının büyük bir kısmı, IRC’nin “Vergiye Ekler, Ek Miktarlar ve Değerlendirilebilir Cezalar (*Additions to the Tax, Additional Amounts and Assessable Penalties*)” başlıklı 68. bölümünde ek vergi niteliğinde düzenlenmektedir.

IRC’nin 6651. maddesi, vergi beyannamesinin süresinde verilmemesi (*failure to file a tax return*) ve vergilerin süresinde ödenmemesi (*failure to pay tax*) cezalarını düzenlemektedir. IRC md. 6651(a)(1)’ye göre, vergi beyannamesinin geç verildiği her ay için beyan edilmesi gereken verginin %5’i oranında ceza uygulanmaktadır. Bu cezanın miktarı, beyan edilmesi gereken vergilerin %25’ini aşamaz.

IRC md. 6651(a)(2)’ye göre makul bir gerekçe öne sürülmedikçe ödenmeyen her ay veya ayın kesri için ödenmesi gereken verginin %0,5’i oranında ek ödeme yapılmaktadır. Bu ek ödeme, vergi miktarının %25’ini aşamaz. Aynı ayda hem beyan etmeme hem de ödememe cezası uygulanırsa beyan etmeme cezası, her ay için %5’lik toplam ceza için o aya ilişkin ödeme yapmama cezası miktarı kadar azaltılır³¹⁵.

Bu cezanın uygulanmasını bir örnekle açıklayacak olursak, mükellefin 15.04.2023 tarihine kadar vermesi gereken 2022 yılı gelir vergisi beyannamesini 02.12.2023 tarihinde verdiğini varsayalım. 2022 yılı için beyan edilmesi gereken 10.000 dolar tutarında verginin %5’i olan 500 dolar tutarında ceza, vergi beyannamesinin geç verildiği her ay için uygulanacaktır. Ancak cezanın miktarı beyan edilmesi gereken verginin maksimum %25’i ile sınırlı olduğundan (ki bu sınır 5 aylık bir süreye tekabül

³¹³ John A. Townsend, *Federal Tax Crimes*, E-Kitap, 2013, s. 428.

³¹⁴ IRS, <https://www.irs.gov/payments/penalties>, (13.09.2023).

³¹⁵ WEB_4, <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6651>, (13.09.2023).

etmektedir) toplam ceza 2.500 dolar olacaktır. Verginin ödemesinin de 02.12.2023 tarihinde yapılması halinde ise vergi ödememe cezası (10.000 dolar x %0,5 x 5 ay=250 dolar) bu tutardan düşülerek beyan etmeme cezası 2.250 dolar olarak uygulanacaktır.

Burada dikkat çeken husus, vergi ödememenin parasal cezasının beyanname vermemenin parasal cezasından daha düşük olmasıdır. Bunun nedeni, beyanname verilmediği takdirde gelir idaresinin mükellefi bulmak, beyan etmesi gereken vergiyi tespit etmek ve vergiyi tahsil etmek için daha fazla kaynak ve zaman harcaması gerektiğidir. Mükellef beyannamesini doğru şekilde verdiği takdirde ise geriye sadece vergiyi tahsil etme işlemi kalmaktadır³¹⁶.

IRC'nin 6651(a)(3) maddesi, eksik beyan edilen verginin IRS'nin bildiriminde ve ödeme talebinde belirtilen tarihe kadar ödenmemesi durumunda bir ceza öngörmektedir. Bu ceza her ay için, eksik beyan edilerek ödenen vergi ile beyan edilmesi gereken vergi arasındaki farkın %0,5'i kadar bir ek ödemedir. Bu ek ödemenin miktarı, eksik beyan edilen verginin %25'ini aşamaz. IRS, mükelleflere beyan ettiği ve buna uygun şekilde ödediği verginin eksik olduğunu ve eksik vergi miktarını belirten bir bildirim göndermektedir. Bildirim tarihinden itibaren 21 gün (ödenen vergi tutarı 100.000 dolar ve üzerindeyse 10 işgünü) içinde söz konusu verginin ödenmemesi durumunda ceza uygulanabilmektedir³¹⁷.

Beyanname vermeme veya vergi ödememe durumunun makul bir sebebe bağlı olduğunun ispatlanması durumunda ceza kesilmemektedir. Kanunda makul gerekçenin ne olduğuna ilişkin bir düzenleme yapılmamakla birlikte, İç Gelir Kılavuzu (*The Internal Revenue Manual-IRM*) madde 20.1.1.3.2.'de makul gerekçe sayılıp ceza kesilmesine engel olabilecek durumlara yer verilmiştir³¹⁸.

ABD'de vergi denetimleri sonucunda en fazla tespit edilen vergi ihlali, gerçek gelirin beyan edilmemesidir. IRC'nin 6662. maddesi, beyanların doğru olmaması

³¹⁶ A. D. Madison, agm., s. 395.

³¹⁷ Craig D. Bell, Christopher S. Rizek, "Overview of Civil Tax Penalties", Annual Tax Conference (William and Mary), 60, [xcv]-[xcvii], 2014, s. 7.

³¹⁸ Buna göre vergi mükellefinin, kendisi veya birinci dereceden akrabalarının ölümü veya geçirdikleri ciddi hastalıklar; yangın, kaza, doğal afet veya benzeri diğer nedenlerle vergi yükümlülüğünü yerine getirmek için gerekli kayıtlara ulaşamaması; bir avukatın veya sertifikalı kamu muhasebecisinin yanlış tavsiyesine uyması makul gerekçe sayılabilmektedir. https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-001r#idm139761452270032 (08.04.2022). Ayrıca mükellefin işine olağan özeni göstermesine rağmen ödeme yapamaması veya zamanında ödeme yapılması halinde aşırı sıkıntıya düşmesi vergiyi ödememenin makul nedeni sayılabilecek ve kendisine ceza kesilmeyebilecektir. Christine Manolakas, "The Taxation of Thieves and Their Victims: Everyone Loses But Uncle Sam", *Hastings Business Law Journal*, 13(1), 2016, s. 47.

durumunda uygulanacak olan cezayı (*accuracy-related penalty*) düzenlemektedir. Buna göre, vergi mükellefinin aynı maddede belirtilen davranışları (örneğin; kural veya düzenlemeleri ihmal etme veya dikkate almama³¹⁹, gelir vergisini önemli ölçüde eksik beyan etme³²⁰, önemli değerlendirme yanlışlıkları) nedeniyle verginin eksik beyan edilmesi durumunda, eksik ödenen verginin %20'si oranında ceza öngörülmektedir. Eksik beyana ilişkin olarak düzenlenen ve yukarıda bahsedilen IRC'nin 6651(a)(3) maddesi ile bu madde hükmünün arasındaki temel fark; IRC'nin 6662. maddesinin uygulanabilmesi için ihmalin tespit edilmesi gerekirken, IRC'nin 6651(a)(3) maddesinde böyle bir şart öngörülmemesidir³²¹.

IRC'nin 6663. maddesi gereğince, hileli (*fraud*) bir davranışla eksik ödeme yapılması durumunda, hileli davranışa istinaden eksik ödenen verginin %75'i oranında ceza ödenecektir. Kanunda tanımı yapılmayan hileli davranış, İç Gelir Kılavuzunda “genellikle bir vergi mükellefinin, borçlu olduğu bilinen veya olduğuna inanılan bir vergiyi kaçırmak amacıyla kasıtlı davranışı” olarak tanımlanmaktadır³²². Her ne kadar hileli davranışın tespiti bir vergi mükellefinin hareket tarzına dayansa da IRS tarafından “vergi kaçırma niyetini” kanıtlamada dikkate alınan bazı göstergeler bulunmaktadır. Banka hesaplarının veya diğer varlıkların gizlenmesi, muhasebe usulsüzlükleri, tahrif edilmiş veya yetersiz defter ve kayıtlar vb. durumlarda hile olduğu kabul edilmektedir.

İdari davaya konu olan hileli davranış (*civil fraud*) ile ceza davasına konu olan hileli davranış (*criminal fraud*) arasındaki en büyük fark, kanıtın derecesidir. İdari davalarda idare hileyi açık ve ikna edici kanıtlarla kanıtlamak zorundadır, ceza davalarında ise savcılık tarafından suçun makul bir şüphenin ötesinde (*beyond a reasonable doubt*)³²³ kanıtlanması gerekir³²⁴.

³¹⁹ Bu madde hükmünün amaçları doğrultusunda ihmal terimi İç Gelir Kılavuzunda “vergi kanunu hükümlerine uymak için makul bir girişimde bulunulmamasını, vergi beyannamesinin hazırlanmasında olağan ve makul özenin gösterilmemesini veya yeterli defter ve kayıt tutulmaması” şeklinde ifade edilmektedir. IRM, https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-005, (14.10.2023).

³²⁰ Beyan edilmesi gereken verginin %10'u oranında veya 5.000 dolar (tüzel kişiler için 10.000 dolar) tutarında eksik beyan edilmesi önemli ölçüde eksik beyan kabul edilmektedir.

³²¹ A. Rençber, *age.*, s. 176-177.

³²² IRM, https://www.irs.gov/irm/part25/irm_25-001-001#idm140486825549840 (10.04.2022).

³²³ Amerikan ceza hukukunda kullanılan “makul şüphenin ötesinde” kavramı ile kişinin suçu kesinliğe yakın (near certitude) olarak kanıtlanmadıkça mahkûm edilmemesi gerektiği ifade edilmektedir. Lawrence M. Solan, “Convicting the Innocent Beyond a Reasonable Doubt: Some Lessons about Jury Instructions from the Sheppard Case”, *Cleveland State Law Review*, Vol:49, 2001, s. 473.

³²⁴ IRM, https://www.irs.gov/irm/part25/irm_25-001-001#idm140486825549840 (10.04.2022).

IRC'nin 6664(c) maddesi uyarınca, mükellef vergi kanunlarına uymak için makul ve iyi niyetli bir çaba gösterdiğini ispat edebilirse, IRC 6662 ve 6663. maddelerine göre ceza kesilmeyecektir.

IRC, işverenlerin çalışanların ücretlerinden hükümet adına vergi kesintisi yapmasını zorunlu kılmaktadır. IRC'nin 6672. maddesine göre; vergi kesintisi yapmak, muhasebeleştirmek ve ödemekle yükümlü olan vergi sorumlusu, kasten bu görevlerinden birini yerine getirmediği takdirde kanunen öngörülen cezalar dışında kayba uğrattığı vergi kadar para cezası ödemek zorundadır. Ayrıca vergi sorumlularının bu yükümlülüklerini yerine getirmemesi, IRC'nin 7202. maddesine göre hapis cezası ile cezalandırılabilen ağır bir vergi suçu oluşturabilmektedir.

Avukat, yeminli mali müşavir veya vergi beyannamelerini hazırlamakla yetkili kılınan kişiler vergi kanunlarına, kurallarına ve düzenlemelerine uymamaları halinde idari para cezası ile cezalandırabilmektedir. Bu cezalar aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 1. Vergi Danışmanlarının Görevi ile İlgili Vergi Kabahatleri ve Cezaları

IRC Maddesi	Vergi Kabahati	Vergi Cezası
6694(a)	Vergi beyannamelerinde mükelleflerin yükümlülüklerini eksik beyan etme	- Her bir fiil için 1.000 \$ veya - Elde edilen (veya elde edilecek) gelirin %50'si oranında para cezası
6694(b)	Kastlı veya ihmali davranışlar nedeniyle vergi beyannamelerinde mükelleflerin yükümlülüklerini eksik beyan etme	- Her bir fiil için 5.000 \$ veya - Elde edilen (veya elde edilecek) gelirin %75'i oranında para cezası
6695(a)	Mükellefin vergi beyannamesi veya iade talebinin bir örneğini mükellefe vermeme	- Her bir fiil için 50 \$ para cezası, - Bir takvim yılı için kesilecek maksimum para cezası 25.000 \$
6695(b)	Beyannamenin imzalanmaması	- Her bir fiil için 50 \$ para cezası, - Bir takvim yılı için kesilecek maksimum para cezası 25.000 \$
6695(c)	Vergi beyannamesine vergi hazırlayıcı vergi kimlik numarasını (PTIN) dâhil etmeme	- Her bir fiil için 50 \$ para cezası, - Bir takvim yılı için kesilecek maksimum para cezası 25.000 \$
6695(d)	Mükellefin vergi beyannamesinin veya iade talebinin bir örneğini veya listesini saklamama	- Her bir fiil için 50 \$ para cezası, - Bir takvim yılı için kesilecek maksimum para cezası 25.000 \$
6695(e)	Vergi beyannamelerine mükellefe ait doğru bilgileri eklememe	- Her bir fiil için 50 \$ para cezası, - Bir takvim yılı için kesilecek maksimum para cezası 25.000 \$
6695(f)	Çek müzakereleri	- Pazarlık yapılan her çek için 500 \$ para cezası - Azami tutar yoktur
6695(g)	Belirli vergi avantajlarına uygunluğun belirlenmesinde dikkatli olmamak	- Her bir fiil için 500 \$ para cezası - Azami tutar yoktur
6700	Kötü niyetli vergi sığımlarının teşvik edilmesi	- Her bir fiil için 1.000 \$ veya - Elde edilen (veya elde edilecek) gelirin %100'ü oranında para cezası
6701	Bir vergi yükümlülüğünün eksik bildirilmesine yardım ve yataklık etmek	- 1.000 \$ para cezası - Bir şirketin vergi yükümlülüğü ile ilgili olması halinde 10.000 \$ para cezası
6713	Bilgilerin vergi danışmanları tarafından açıklanması veya kullanılması	- Her bir fiil için 250 \$ para cezası - Bir takvim yılı için kesilecek maksimum para cezası 10.000 \$

Kaynak: IRM, https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-006 (13.10.2023).

Vergi idaresinin yükümlüler ve vergiyi doğuran olaylar ile ilgili bilgi edinmesi, vergi güvenliği açısından büyük öneme sahiptir. ABD’de vergi mükelleflerine birçok konuda IRS’ye kendiliğinden bilgi verme yükümlülüğü getirilmiştir. IRC’nin 6721. maddesinde, bildirimlerin süresinde yapılmaması ya da eksik veya yanlış yapılmasına ilişkin cezalar düzenlenmiştir. İdari para cezaları; bildirimlerin kanuni sürelerinden sonraki 30 gün içinde verilmesi ya da düzeltilmesi halinde 60 dolar, 30 günden sonra ancak 1 Ağustos’ta veya öncesine kadar verilmesi ya da düzeltilmesi halinde 120 dolar, 1 Ağustos’tan sonra verilmesi ya da hiç verilmemesi halinde 310 dolar olarak uygulanmaktadır³²⁵.

ABD vergi mükelleflerinin dünya genelindeki gelirlerini beyan etmeleri gerekmektedir. Uluslararası bilgi beyanları, gerçek gelirin beyan edildiğini teyit etmek için bir denetim aracı işlevi görmektedir. Uluslararası bilgi verme yükümlülüklerine ilişkin cezalar, IRC’nin gerektirdiği uluslararası bilgi formlarının eksiksiz ve doğru şekilde süresinde verilmemesi nedeniyle uygulanan para cezalarıdır. Bu cezalar, yükümlülüklerle ilişkin kanun maddelerinde veya 68.bölümdeki idari para cezalarına ilişkin kanun maddelerine atıf yapılarak düzenlenmiştir. Ayrıca bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi vergi suçu kapsamına da girebilmektedir.

2.1.2. ABD’de Vergi Suçları ve Cezaları

Birleşik Devletler Kanunu’nun (USC) 18. başlığı federal hükümetin ana ceza kanunudur. Bu kanuna göre suçlar; cürüm, kabahat ve ihlal şeklinde sınıflandırılmaktadır. Buna göre; 1 yıl ve üstü hapis cezası ile cezalandırılan fiiller cürüm (*felony*), 1 yıldan az hapis cezası ile cezalandırılan fiiller kabahat (*misdeemeanour*), 5 güne kadar veya hiç hapis cezası öngörülme-yen fiiller de ihlal (*infraction*) olarak tanımlanmaktadır³²⁶. Görüleceği üzere Amerikan hukukunda kabahat kavramı ile hapis cezası ile cezalandırılan fiiller kastedilmektedir.

³²⁵ Her bildirim için 2024 yılında uygulanacak cezalardır.

IRS, <https://www.irs.gov/payments/information-return-penalties>, (13.09.2023).

³²⁶18 USC. § 3559 hükmünün öngördüğü sınıflandırma şu şekildedir: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/18/3559> (04.04.2022).

- (1) Müebbet hapis veya ölüm cezası A sınıfı cürüm (*felony*)
- (2) 25 yıl veya daha fazla hapis cezası: B sınıfı cürüm
- (3) 10-25 yıl arası hapis cezası: C sınıfı cürüm
- (4) 5-10 yıl arası hapis cezası: D sınıfı cürüm
- (5) 1-5 yıl arası hapis cezası: E sınıfı cürüm
- (6) 6 ay-1 yıl arası hapis cezası: A sınıfı kabahat (*misdeemeanour*)
- (7) 30 gün- 6 ay arası hapis cezası: B sınıfı kabahat
- (8) 5 gün- 30 gün arası hapis cezası: C sınıfı kabahat
- (9) hiç veya 5 güne kadar hapis cezası: ihlal (*infraction*).

Vergi suç ve cezaları³²⁷, IRC'nin "Usul ve Yönetim" başlıklı F alt başlığının "Suçlar, Diğer Suçlar ve Haksızlıklar" başlıklı 75. bölümünde düzenlenmiştir³²⁸. Vergi suçları genel olarak,³²⁹

- (1) IRC'nin yüklediği bazı sorumluluklardan kaçma,
- (2) IRS'nin engellenmesi ya da işleyişinin bozulması,
- (3) IRS tarafından oluşturulan ve gelir belgelerinin doldurulması, vergilerin toplanması, ödenmesi veya iadesine yönelik mekanizmaların kullanılması yoluyla devleti veya başkalarını dolandırma girişimi, durumlarında ortaya çıkmaktadır.

IRC'nin 75. Bölümünün "Suçlar" alt başlığının "Genel Hükümler" bölümünde (IRC md. 7201-7217) düzenlenen vergi suç ve cezaları aşağıdaki tabloda yer almaktadır³³⁰:

Tablo 2. IRC'nin 7201-7217 Maddeleri Arasında Düzenlenen Vergi Suçları ve Cezaları

Vergi Suçları	Ceza
Vergi kaçakçılığına teşebbüs (IRC md. 7201)	- Beş yıla kadar hapis cezası veya - Gerçek kişiler için 100.000 \$ ve tüzel kişiler için 500.000 \$'a kadar para cezası veya -Yukarıdaki cezaların her ikisi ile birlikte cezalandırılır. Yargılama giderleri ayrıca alınır.
Verginin kasıtlı olarak toplanmaması veya ödenmemesi (IRC md. 7202)	- Beş yıla kadar hapis cezası veya - 10.000 \$'a kadar para cezası veya -Yukarıdaki cezaların her ikisi ile birlikte cezalandırılır. Yargılama giderleri ayrıca alınır.
Kasten beyanname vermeme, kayıt tutmama, bilgi vermeme ve vergi ödememe (IRC md. 7203)	- Bir yıla kadar hapis cezası veya - Gerçek kişiler için 25.000 \$ ve tüzel kişiler için 100.000 \$'a kadar para cezası veya -Yukarıdaki cezaların her ikisi ile birlikte cezalandırılır. Yargılama giderleri ayrıca alınır.
Sahte beyan veya çalışanlara beyanda bulunulmaması (IRC md. 7204)	- Bir yıla kadar hapis cezası veya - 1.000 \$'a kadar para cezası veya -Yukarıdaki cezaların her ikisi ile birlikte cezalandırılır.

³²⁷ ABD'de 1 yıldan az hapis cezası ile cezalandırılan fiiller kabahat (misdemeanour); 1 yıl ve üstü hapis cezası ile cezalandırılan fiiller cürüm (felony) olarak adlandırılmaktadır. Ancak tezin sistematiğine uygun olması açısından hapis cezasını gerektiren fiiller vergi suçları bölümünde ele alınmaktadır.

³²⁸ Ayrıca bu bölümde 7301- 7345 maddeleri arasında, vergi suçlarının karşılığında güvenlik tedbiri olarak uygulanan müsadere ile ilgili hükümler yer almaktadır.

³²⁹ Department of Justice, *Criminal Tax Manual*, Updated 2022, s. 6, <https://www.justice.gov/>, (14.09.2023).

³³⁰ IRC'nin 75. Bölümünün "Suçlar" ve "Diğer Suçlar" alt başlıkları altında kanun maddelerinin birçoğu, kanun metninde yer almamakta ya da yürürlükten kaldırılmış bulunmaktadır. Bu nedenle tabloda IRC md. 7201-7217 arasında düzenlenen genel nitelikteki vergi suç ve cezalarına yer verilmiştir.

Sahte stopaj muafiyet belgesi veya bilgi verilmemesi (IRC md. 7205)	- Bir yıla kadar hapis cezası veya - 1.000 \$'a kadar para cezası veya -Yukarıdaki cezaların her ikisi ile birlikte cezalandırılır.
Sahtecilik ve yalan beyan (IRC md. 7206)	- Üç yıla kadar hapis cezası veya - Gerçek kişiler için 100.000 \$ ve tüzel kişiler için 500.000 \$'a kadar para cezası veya -Yukarıdaki cezaların her ikisi ile birlikte cezalandırılır. Yargılama giderleri ayrıca alınır.
Sahte iadeler, beyanlar veya diğer belgeler (IRC md. 7207)	- Bir yıla kadar hapis cezası veya - Gerçek kişiler için 10.000 \$ ve tüzel kişiler için 50.000 \$'a kadar para cezası veya -Yukarıdaki cezaların her ikisi ile birlikte cezalandırılır.
Pullarla ilgili suçlar (IRC md. 7208)	- Beş yıla kadar hapis cezası veya - 10.000 \$'a kadar para cezası veya -Yukarıdaki cezaların her ikisi ile birlikte cezalandırılır.
Pulların izinsiz kullanımı veya satışı (IRC md. 7209)	- Altı aya kadar hapis cezası veya - 1.000 \$'a kadar para cezası veya -Yukarıdaki cezaların her ikisi ile birlikte cezalandırılır.
İfade vermek üzere usulüne uygun olarak yapılan davete uymamak (IRC md. 7210)	- Bir yıla kadar hapis cezası veya - 1.000 \$'a kadar para cezası veya -Yukarıdaki cezaların her ikisi ile birlikte cezalandırılır.
Alıcılara veya kiracılara vergiyle ilgili yanlış beyanlarda bulunulması (IRC md. 7211)	- Bir yıla kadar hapis cezası veya - 1.000 \$'a kadar para cezası veya -Yukarıdaki cezaların her ikisi ile birlikte cezalandırılır.
Vergi idaresine müdahale etme girişimleri (IRC md. 7212) (a) Rüşvet, güç kullanma veya tehdit yoluyla vergi idaresine müdahale etme (b) El konulan mülkün zorla geri alınması	(a) Üç yıla kadar hapis cezası veya 5.000 \$ 'a kadar para cezası veya her ikisi ile birlikte cezalandırılır. (b) 500 \$ veya geri alınan mülkün değerinin iki katından fazla olmamak üzere (hangisi daha büyükse) para cezası veya 2 yıla kadar hapis cezası
Bilgilerin izinsiz açıklanması (IRC md. 7213)	- Beş yıla kadar hapis cezası veya - 5.000 \$'a kadar para cezası veya -Yukarıdaki cezaların her ikisi ile birlikte cezalandırılır. Yargılama giderleri ayrıca alınır.
Vergi beyannameleri veya beyanname bilgilerinin izinsiz incelenmesi (IRC md. 7213/A)	- Bir yıla kadar hapis cezası veya - 1.000 \$'a kadar para cezası veya -Yukarıdaki cezaların her ikisi ile birlikte cezalandırılır.
Amerika Birleşik Devletleri memurları ve çalışanları tarafından işlenen suçlar (IRC md. 7214)	- Beş yıla kadar hapis cezası veya - 10.000 \$'a kadar para cezası veya -Yukarıdaki cezaların her ikisi ile birlikte cezalandırılır.

Toplanan vergilerle ilgili suçlar (IRC md. 7215) ³³¹	- Bir yıla kadar hapis cezası veya - 5.000 \$'a kadar para cezası veya -Yukarıdaki cezaların her ikisi ile birlikte cezalandırılır.
Vergi beyannamesini hazırlayanlar tarafından bilgilerin açıklanması veya kullanılması (IRC md. 7216)	- Bir yıla kadar hapis cezası veya - 1.000 \$'a kadar para cezası veya -Yukarıdaki cezaların her ikisi ile birlikte cezalandırılır.
Yürütme organı mensuplarının vergi denetimleri ve diğer soruşturmalar üzerinde etkide bulunması (IRC md. 7217)	- Beş yıla kadar hapis cezası veya - 5.000 \$'a kadar para cezası veya -Yukarıdaki cezaların her ikisi ile birlikte cezalandırılır.

Kaynak: IRC hükümlerinden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Amerikan hukukunda vergi suçlarının soruşturulması öncelikle IRS Ceza Soruşturması Ofisi (*IRS Criminal Investigation-CI*) ya da Adalet Bakanlığı tarafından yürütülen ancak IRS uzmanlarının da olduğu büyük jüri (*grand jury*) tarafından yapılmaktadır. Soruşturma sonucunda vergi suçu ilgili hükümlerin ihlal edildiğine kanaat getirilirse dosya cezai soruşturulma açılması tavsiyesi ile Adalet Bakanlığı'na sunulmaktadır. Adalet Bakanlığının uygun görmesi halinde soruşturma dosyası ilgili savcılık ofisine gönderilmekte ve CI ya da büyük jüri tarafından yürütülen soruşturma esas alınarak iddianame düzenlenmektedir³³².

Vergi suçlarının yargılanması, standart bir ceza davası gibi yürütülmektedir³³³. Bu nedenle, ceza davaları hakkında uygulanan Federal Ceza Muhakemesi Usulü Kuralları (*Federal Rules of Criminal Procedure-FRCP*), Federal Delil Kuralları ve eyalet kuralları vergi suçlarının yargılanmasında da geçerli olmaktadır³³⁴.

ABD federal mahkeme sistemi; bölge mahkemeleri, istinaf mahkemeleri ve Birleşik Devletler Yüksek Mahkemesi (*Supreme Court of U.S.*) olmak üzere üç seviyeden oluşmaktadır. Bölge mahkemeleri ilk derece mahkemesi olarak görev yapmaktadır. Bölge Mahkemesi hem hukuk hem de ceza davalarına bakmakla yetkili olduğundan, vergi suçlarının ilk derece yargılanması da bu mahkemeler tarafından

³³¹ IRC'nin 7215. maddesi, IRC 7512(b) hükmüne uymamayı vergi suçu olarak düzenlemiştir. IRC md. 7512, IRS'den özel bir bildirim alınması üzerine, bir işverenin, diğer hususların yanı sıra, toplanan istihdam vergisini ayrı bir banka hesabına yatırması ve bu banka hesabındaki fonları IRS'ye ödemesi gerektiğini öngörmektedir. IRS'nin elektronik para transferi yöntemlerinin yaygınlaşması nedeniyle özel para yatırma prosedürlerinin artık geçerli olmadığını bildirmesi üzerine IRC md. 7215 geçerliliğini kaybetmiştir. Department of Justice, *Criminal Tax Manual*, Updated 2022, s. 7.

³³² Stephen W. Mazza ve diğerleri, "Surcharges and Penalties in Tax Law: United States", EATLP Annual Congress, Milan 2015, s. 766-777.

³³³ S. W. Mazza vd., *agm.*, s. 767.

³³⁴ Ersan Öz, Cansu Sevinç Ceyhan, "İngiltere, ABD, Almanya ve Fransa'da Vergi Suçları ve Yargılama Sürecinin Değerlendirilmesi", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl 14, Sayı 55, Temmuz 2023, s. 157.

yapılmaktadır³³⁵. ABD ceza yargılaması sisteminde, ceza kovuşturmasına geçmeden önce kendisine suç isnat edilen kişi ile savcılık arasında uzlaşma yapılabileceği öngörülmektedir. Ceza pazarlığı (*plea bargaining*) adı verilen bu yöntemde, kendisine suç isnat edilen kişi, yapılacak yargılamada daha fazla ceza alacağı düşüncesiyle suçu kabul edip yargılama sonucunda alması gereken cezaya göre daha az ceza alabilmektedir³³⁶. Ceza pazarlığı yöntemiyle varılan uzlaşmanın hüküm ifade etmesi, ceza mahkemesi ve Adalet Bakanlığı tarafından uygun görülmesine bağlıdır. Ceza pazarlığı yapılamadığı takdirde ceza kovuşturmasına devam edilmektedir.

Federal bölge mahkemelerinin kararına karşı sanık tarafından kararın tebliğinden itibaren 14 gün içinde (devletin istinaf başvuru süresi ise karar tarihinden itibaren 30 gün) Yüksek Mahkemelere Başvuru Usulüne İlişkin Federal Kurallar (*Federal Rules of Appellate Procedure-FRAP*) 4(b)'ye göre federal istinaf mahkemesinde istinaf başvurusunda bulunulabilmektedir³³⁷. Federal istinaf mahkemesinin kararları ise, Birleşik Devletler Yüksek Mahkemesi'nin temyiz incelemesine konu olabilmektedir. Ancak bunun için Birleşik Devletler Yüksek Mahkemesi'nin temyiz başvurusunu kabul etmesi gerekmektedir. Temyiz başvurusunun federal istinaf mahkemesi kararının verilmesinden sonraki 90 gün içinde yapılması gerekmektedir. Ancak haklı bir nedenin gösterilmesi ve sürenin bitiminden en az 10 gün önce talep edilmesi halinde 60 günden fazla olmamak üzere bu süre uzatılabilmektedir³³⁸. Çalışmanın bu kısmında, IRC'de düzenlenen vergi suç ve cezalarından bazılarının yer verilecektir.

2.1.2.1. Vergi Kaçakçılığına Teşebbüs Suçu (IRC 7201-Attempt to evade or defeat tax)

IRC'nin 7201. maddesi şu şekildedir: “*Bu kanun tarafından konulan vergilerden veya verginin tahsilinden kaçmaya herhangi bir şekilde kasten teşebbüs eden kişi, suçlu bulunması hâlinde kanunda öngörülen para cezalarına ek olarak şu cezalara çarptırılır: 100.000 \$ (şirket ise 500.000 \$) veya 5 yıla kadar hapis cezası ya da ikisi birlikte (yargılama giderleri ile birlikte)*”.

³³⁵ Yusuf Solmaz Balo, “Amerika Birleşik Devletleri Mahkeme Teşkilatı”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 61(3), 2012, s. 980.

³³⁶ Albert W. Alschuler, “Plea Bargaining and Its History”, *Columbia Law Review*, Yıl 1979, Sayı 79.1, s. 4.

³³⁷ Federal Rules of Appellate Procedure, Rule 4 (b), https://www.law.cornell.edu/rules/frap/rule_4, (14.10.2023).

³³⁸ Rules of the Supreme Court of the United States, Rules 13.1, 13.5, <https://www.supremecourt.gov/ctrules/2019RulesoftheCourt.pdf> (03.01.2024).

IRC'nin 7201. maddesinde düzenlenen bu suç oluşturulan fiillerden ilki, “vergilendirmeden kaçma” diğeri ise “ödemeden kaçma” olarak ortaya çıkmaktadır³³⁹. Bu suçun ilk şeklinin oluşması için üç unsur gerekmektedir. Bunlar; vergi kaçırmaya yönelik icrai hareket, vergi kaybının varlığı ve kasıttır. Savcılık, her bir unsuru makul bir şüphenin ötesinde (*beyond a reasonable doubt*) kanıtlamakla yükümlüdür³⁴⁰.

Vergi kaçakçılığı suçunda “vergilendirmeden kaçma” amacıyla aldatma veya gizleme amaçlı fiillerin ne olduğu kanunda belirtilmemiştir. Yüksek Mahkeme tarafından örnek olarak ortaya konan ve vergi kaçakçılığına teşebbüs teşkil edebilecek fiiller şu şekildedir³⁴¹:

- Vergi beyannamesinin gerçeğe aykırı doldurulması,
- Çift defter tutmak,
- Sahte fatura düzenlemek,
- Tutulan kayıtları ve defterleri tahrip etmek,
- Gelir kaynaklarını gizlemek,
- Olağan kayıtlardan kaçınmak için elden ticaret yapılması,
- Gizleme veya yanıltmaya elverişli diğer davranışlar

Suçun unsurlarından biri de vergi kaybının oluşmasıdır. Vergi kaçakçılığı davalarında vergi kaybı miktarının tam olarak belirlenmesi gerekli değildir. Failin önemli miktarda vergi kaçırmaya çalıştığını kanıtlamak yeterlidir³⁴².

Bu suçun ikinci şekli de benzer unsurlara sahiptir ancak bir vergi kaybının kanıtlanmasını gerektirmez. Bunun yerine bir verginin tahakkuk ettiğini, vergi mükellefi tarafından ödenmesi gerektiğini ve borçlu olduğunu kanıtlamayı gerektirir³⁴³. “Vergi ödemeden kaçma” fiili bakımından da icrai hareketlerde bulunmadan sadece

³³⁹ Aleksey Pricinovskis, “Tax Violations”, *American Criminal Law Review*, 58(3 Annual Survey of White Collar Crime), 1533-[iv], 2021, s. 1542.

³⁴⁰ A. Pricinovskis, agm., s. 1542.

³⁴¹ Edward F. Cronin, *Tax Crime Handbook*, 2009, s. 5.

³⁴² Amerikan mahkemeleri “önemli vergi kaybı” miktarı konusunda bir fikir birliğine sahip değildir. Bununla birlikte, birkaç bin dolarlık vergi kaybının cezai kovuşturmayı gerektirdiği belirtilmektedir. Lizet Steele, “Tax”, *American Criminal Law Review*, 54(4 Annual Survey of White Collar Crime), 2017, s. 1889. Vergi kaybında “önemlilik” unsurunun aranması, vergi mükelleflerini kovuşturma korkusu olmadan küçük miktarlarda vergi kaçırmaya teşvik edebilecektir. Bu yüzden mahkemeler, kanunda bir asgari tutar belirtilmediği gerekçesiyle “az bir vergi kaybını” mahkûmiyet için yeterli görmektedir. *Criminal Tax Manual*, s. 17, <https://www.justice.gov/tax/file/629241/download>, (12.04.2022).

³⁴³ I Comisky, L Feld, S Harris, *Tax Fraud & Evasion: Offenses, Trials, Civil Penalties* [Vol 1] (Thomson Reuters, 2020) at § 2.03[4]’den aktaran Samantha Bourton, *A Critical and Comparative Analysis of the Prevention of Tax Evasion through the Application of Law and Enforcement Policies in the United Kingdom and United States of America*, Faculty of Business and Law, University of the West of England, Bristol, 2021, s. 354.

tahakkuk eden verginin ödenmemesi şeklinde bir hareket suç teşkil etmeyecektir. Ödemedenden kaçmanın klasik bir örneği, kişinin varlıklarını IRS'nin tahsilat araçlarının dışına taşımasıdır³⁴⁴. Vergiye konu paranın ve varlıkların gizlenmesine hizmet eden icrai nitelikteki hareketlere örnek olarak aşağıdaki fiiller sayılabilmektedir³⁴⁵:

- Malvarlığını başkalarının adına ya da sahte isim altında saklamak
- Başkası adına banka hesaplarını kullanmak
- Sadece dövizle işlem yapmak
- Kredi kartı, banka hesabı kullanmadan yalnızca nakit para ile işlem yapmak
- Ticari hesapları ve kayıtları tutmamak
- Gelirini başkalarına ödenmek üzere yönlendirmek
- ABD'den paranın alınarak yabancı banka hesapları aracılığıyla aklanması

ABD tarafından konulan bir vergiden veya bu verginin ödenmesinden kaçmaya teşebbüs eden herhangi bir kişi suçlu olabilmektedir. Bu mükellef olabileceği gibi kanuni temsilci, vasi, ortak ya da çalışanın olması da mümkündür³⁴⁶.

IRC'nin 7201. maddesinde düzenlenen bu suçun yaptırımını 5 yıla kadar hapis cezası ve/veya 100.000 dolardan (tüzel kişilik için 500.000 dolar) fazla olmamak üzere adli para cezası ile yargılama gideri olarak düzenlenmiştir³⁴⁷.

2.1.2.2. Verginin Kasıtlı Olarak Toplanmaması veya Ödenmemesi Suçu (IRC 7202-Willful failure to collect or pay over tax)

IRC'nin 7202. maddesine göre; “*Bu kanun tarafından konulan herhangi bir vergiyi toplaması, muhasebeleştirilmesi ve ödemesi gereken herhangi bir kişi, vergiyi kasten toplamadığında veya gerçeğe uygun olarak hesaplayıp ödemediğinde, suçlu bulunması hâlinde yasaların öngördüğü diğer cezalara ek olarak, yargılama giderleri ile birlikte 10.000 dolardan³⁴⁸ fazla olmayan para cezasına veya 5 yıldan fazla olmayan hapis cezasına veya her ikisine birden çarptırılır*”.

Bu suçun oluşabilmesi için, vergi sorumlusunun verginin ödenmesi gereken zamanda yükümlülüğünü yerine getirmesini sağlayacak yeterli kaynağa sahip

³⁴⁴ J. A. Townsend, *age.*, s. 29.

³⁴⁵ WEB_5, <https://www.browntax.com/tax-law-library/criminal-tax-charges/attempting-to-evade-or-defeat-a-tax-in-violation-of-section-7201/> (03.04.2022).

³⁴⁶ E. F. Cronin, *age.*, s. 3.

³⁴⁷ 18 U.S.C. §§ 3571(b)'ye göre bu madde kapsamındaki suçlar için izin verilen maksimum para cezası, gerçek kişiler için 250.000 USD'dir. IRM, https://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-001-003, (16.09.2023).

³⁴⁸ 18 U.S.C. §§ 3571(b)'ye göre bu madde kapsamındaki suçlar için izin verilen maksimum para cezası, gerçek kişiler için 250.000 USD'dir. IRM, https://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-001-003, (16.09.2023).

olduğunun veya bu tarihte yeterli kaynak eksikliğine kasten neden olunduğunun savcılık tarafından şüpheye yer vermeyecek şekilde kanıtlanması gerekmektedir³⁴⁹.

2.1.2.3. Kasten Beyanname Vermeme, Kayıt Tutmama, Bilgi Vermeme ve Vergi Ödememe Suçu (IRC 7203-Willful failure to file return, supply information, or pay tax)

IRC'nin 7203. maddesi, “*Bu kanuna göre tahmini veya asıl vergiyi ödemesi, beyanname vermesi, kayıt tutması veya bilgi vermesi zorunlu kılınan kişi, bu tahmini veya asıl vergiyi kasten ödememesi, yasa veya yönetmeliklerin gerektirdiği zamanda beyanname vermemesi, tutması gereken kayıtları tutmaması veya bilgi vermemesi hâlinde, bu kabahatten dolayı suçlu bulunması hâlinde yasaların öngördüğü diğer cezalara ek olarak, en fazla 25.000 \$ (şirket ise 100.000 \$) veya 1 yıla kadar hapis cezası veya her ikisi ile birlikte cezalandırılır (yargılama giderleri ile birlikte).*”

Tahmini vergiyi ödemeyen kişi hakkında, bu ihlâl ile ilgili olarak 6654 veya 6655'inci maddeler uyarınca ek tarhiyat yapılmamışsa, bu madde söz konusu kişi için bu ihlâl ile ilgili olarak uygulanmaz. 6050I maddesinin herhangi bir hükmünün kasten ihlali durumunda, bu bölümün ilk cümlesi, “kabahat” yerine “suç” ve “1 yıl” yerine “5 yıl” ifadesi konularak uygulanacaktır.” şeklinde düzenlenmiştir.

IRC'nin 7203. maddesinde “beyanname vermeme”, “kayıt tutmama”, “bilgi vermeme” ve “vergi ödememe” olarak belirlenen dört vergi suçu yer almaktadır. “Beyanname vermeme” suçunun oluşması için, yasa veya yönetmeliklerde beyannamenin türüne göre belirlenen süreler içerisinde beyanname verilmediğinin tespit edilmesi gerekir. Hazine Yönetmeliği (26 CFR § 1.6001-1)³⁵⁰ gereğince, bir vergi mükellefinin “*brüt gelir tutarını, indirimleri, kredileri veya söz konusu vergi beyannamesinde gösterilmesi gereken diğer hususları belirlemeye yeterli olacak şekilde, envanterler de dâhil olmak üzere defter veya kayıtlar tutması*” gerekir. “Kayıt tutmama” nedeniyle 7203. maddenin ihlal edilmesi için; kanunen tutulması gereken defter ve kayıtların tutulmaması ve defter ve kayıtların kasten muhafaza edilmemesinin tespiti gerekmektedir. “Bilgi vermeme” nedeniyle vergi suçu, kanunen bilgi vermesi gereken kişinin süresi içinde bilgi vermemesinin tespiti ile oluşmaktadır. “Vergi

³⁴⁹ E. F. Cronin, *age.*, s. 32.

³⁵⁰ WEB_6, <https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.6001-1>, (19.10.2023).

ödememe” suçu, yasa gereği kişinin ödemesi gereken vergiyi ödememesi durumunda ortaya çıkmaktadır³⁵¹.

Bu suçların işlenmesi için icrai bir hareketin gerekli olmaması, bu suçları IRC’nin 7201. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçundan ayırmaktadır³⁵². Ayrıca bu suçlarda vergi kaybının kanıtlanmasına da gerek bulunmamaktadır³⁵³.

Bu suçların failine uygulanacak yaptırım, 1 yıldan fazla olmamak üzere hapis cezası ve/veya adli para cezası ve yargılama giderlerine mahkûmiyet olarak belirlenmiştir. Adli para cezalarının miktarı ise, gerçek kişiler için 25.000 dolar, tüzel kişiler için de 100.000 dolardan fazla olamayacaktır³⁵⁴. Söz konusu suçlar için kanunda öngörülen hapis cezasının süresi en fazla 1 yıl olabileceğinden bu suçlar “kabahat” olarak nitelendirilmektedir.

IRC’nin 7203. maddesinin son cümlesi uyarınca, 6050I maddesinin³⁵⁵ herhangi bir hükmünün kasten ihlali suçtur ve bu suçun faili 5 yıla kadar hapis cezası ve/veya 25.000 dolardan (tüzel kişi suç failleri için 100.000 dolar) fazla olmamak üzere adli para cezası ile cezalandırılır, yargılama giderleri ayrıca alınır³⁵⁶.

2.1.2.4. Sahte Beyan veya Çalışanlara Beyanda Bulunulmaması (IRC 7204-Fraudulent statement or failure to make statement to employees)

IRC 7204, IRC 6051 kapsamındaki stopaj beyanının³⁵⁷ kasten yanlış veya hileli olarak verilmesini yasaklamaktadır. Ayrıca stopaj beyanının kasten verilmemesi de suç kabul edilmektedir. Bu suç, 1.000 dolara kadar para cezası veya bir yılı aşmayan hapis cezası veya her ikisi ile birlikte cezalandırılır³⁵⁸. Herhangi bir kişinin suçtan maddi

³⁵¹ Jason B. Freeman, “Tax Crimes: Section 7203 and Willful Failures to File a Tax Return”, <https://freemanlaw.com/tax-crimes-willful-failure-to-file-tax-return/>, (16.09.2023).

³⁵² S. Bourton, *age.*, s. 365.

³⁵³ S. Bourton, *age.*, s. 365.

³⁵⁴ 18 U.S.C. § 3571(b) & (c)’ye göre bu madde kapsamındaki suçlar için izin verilen maksimum para cezası, gerçek kişiler için 100.000 USD ve tüzel kişiler için 200.000 USD’dir. IRM, https://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-001-003, (16.09.2023).

³⁵⁵ IRC md. 6050I, ticaret veya alım-satım işlemleriyle uğraşan bir kimseye bir ticari işlem sebebiyle aldığı 10.000 USD ve üstü nakit parayla ilgili bildirimde bulunma yükümlülüğü yüklemektedir. Söz konusu bildirimde paranın alındığı kişinin adı, adresi, vergi kimlik numarası, alınan nakit miktarı, işlemin tarihi ve niteliği ve vergi idaresi tarafından belirlenen diğer bilgilerin yer alması zorunludur.

³⁵⁶ 18 U.S.C. § 3571(b) & (c)’ye göre, IRC 6050I maddesinin kasıtlı ihlallerini içeren 7203. madde kapsamındaki ağır suçlar için izin verilen maksimum para cezası, gerçek kişiler için 250.000 USD ve tüzel kişiler için 500.000 USD’dir. IRM, https://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-001-003, (16.09.2023).

³⁵⁷ Kesintilere ilişkin belirli bilgileri gösteren yazılı bir beyanı çalışana zamanında vermek yasal bir görevdir (bkz. IRC md. 6051)

³⁵⁸ 18 USC 3571, maksimum para cezasını gerçek kişiler için 100.000 USD, tüzel kişiler için ise 200.000 USD’yi aşmayacak şekilde artırmaktadır. IRM, https://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-001-003, (11.11.2023).

kazanç elde etmesi veya suçun davalıdan başkasını maddi zarara uğratması halinde sanığa brüt kazancın iki katından veya brüt zararın iki katından fazla olmamak üzere para cezası verilebilmektedir.

2.1.2.5. Sahte Stopaj Muafiyet Belgesi veya Bilgi Verilmemesi (*IRC 7205-Fraudulent withholding exemption certificate or failure to supply information*)

IRC 7205, stopaj muafiyeti sertifikası hakkında bir işverene kasıtlı olarak yanlış veya hileli bilgi verilmesini ve ayrıca stopajın artırılmasını gerektirecek bilgilerin kasıtlı olarak verilmemesini yasaklamaktadır.

IRC 7205 uyarınca, bu kuralın ihlal edilmesi 1.000 dolara kadar para cezası veya bir yılı aşmayan hapis cezası veya her ikisinin birlikte uygulanmasını gerektirmektedir. Bununla birlikte, 18 USC 3571 kapsamındaki cezai para cezası hükümleri, IRC md.7205'in ihlali durumunda verilen maksimum para cezasını gerçek kişiler için 100.000 doları ve tüzel kişiler şirketler için 200.000 doları aşmayacak şekilde artırmaktadır. Alternatif olarak, herhangi bir kişinin suçtan maddi kazanç elde etmesi veya suçun davalıdan başkasını maddi zarara uğratması halinde sanığa brüt kazancın iki katından veya brüt zararın iki katından fazla olmamak üzere para cezası verilebilir.

2.1.2.6. Sahtecilik ve Yalan Beyan Suçu (*IRC 7206-Fraud and false statements*)

IRC'nin "Sahtecilik ve Yalan Beyan Suçu" başlıklı 7206. maddesi kapsamında birden fazla vergi suçu yer almaktadır. Bu suçlardan ilki, "yemin altında yalan beyan" suçudur. Bu suç, maddi konularda doğru ve gerçek olmadığına inanılan hususların yemin altında yapılan ve imza altına alınan beyanlar içinde yer almasıyla oluşmaktadır. Suçun oluşması için³⁵⁹:

- Maddi bir konu hakkında sahte bir belge veya beyanname hazırlanması ve ibrazı,
- Kişinin gerçeğe aykırı beyan verdiği takdirde cezalandırılacağına ilişkin uyarı niteliğindeki belgeyi imzalaması,
- Kişinin vergi idaresine vermiş olduğu beyannamenin maddi konularda gerçeğe aykırı olduğunu bilmesi,
- Kişinin yasayı ihlal etme niyetiyle (kasıtlı olarak) hareket etmesi gerekmektedir.

³⁵⁹ A. Pricinovskis, agm., s. 1563.

Gerçeğe aykırı olarak beyannamede yer alan unsurun vergi borcunun hesaplanmasına etki edecek nitelikte olması gerekir. Ancak bu nitelik, ödenmemiş vergi miktarına bağlı değildir. Ayrıca bu suçun oluşumu için vergi kaybı şartı aranmamaktadır³⁶⁰.

IRC'nin 7206. maddesinde düzenlenen suçlardan ikincisi, “sahte belge veya beyannamenin hazırlanmasına veya sunulmasına yardım etme suçudur”. Bu düzenlemede, İç Gelir Kanunu kapsamında ortaya çıkan bir konuyla bağlantılı olarak bir belgenin hazırlanmasında veya sunulmasında yardım veya tavsiyede bulunarak söz konusu belgenin maddi olarak gerçeğe aykırı olmasına sebebiyet veren kişilerin cezalandırılması istenmiştir. Söz konusu belgenin suçla itham edilen kişi tarafından imzalanması gerekli değildir. Kişinin bu belgenin hazırlanmasına veya sunulmasına yardım etmesi ya da tavsiyede bulunması yeterlidir. Ayrıca mükellefin beyanname ya da belgenin gerçeğe aykırı bilgi içerdiğini bilip bilmemesinin suçun oluşumuna herhangi bir etkisi bulunmamaktadır³⁶¹. Bu suç da kasten işlenebilir nitelikte bir suçtur. Suç failinin kasıtlı olarak gerçek dışı beyanname ya da belge sunulmasına neden olma amacına sahip olduğunun kanıtlanması gerekir. Bu suç uyarınca kovuşturulma olasılığı en yüksek kişiler arasında muhasebeciler, avukatlar ve vergi danışmanları yer almakla birlikte, gerçeğe aykırı beyanname ya da belge sunulmasına yardım eden herkes bu suçun faili olabilir³⁶².

Bu madde kapsamında düzenlenen diğer suçlar; “senet, izin, kayıt veya düzenlenmesi gereken başka belgeleri sahte olarak düzenleme”, “dolandırıcılık amacıyla mülkün gizlenmesi” ve “uzlaşma (*compromise*) ve kapatma sözleşmesinde (*closing agreement*) sahtecilik” suçları³⁶³, uygulamada soruşturulmasına çok sık rastlanmayan suçlardandır³⁶⁴.

³⁶⁰ IRM, https://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-001-003#idm139816206754704, (11.04.2022).

³⁶¹ J. A. Townsend, *age.*, s. 120.

³⁶² A. Pricinovskis, *agm.*, s. 1569.

³⁶³ IRC'nin 7122. maddesinde düzenlenen uzlaşma ve 7121. maddesinde düzenlenen kapatma sözleşmelerinde kişinin malvarlığını gizlemesi veya defter, kayıt ve belgeleri alkoyması, yok etmesi, tahrif etmesi ya da bunlarla ilgili gerçeğe aykırı beyanda bulunması bu suçu oluşturmaktadır.

³⁶⁴ O. Özcan, *age.*, s. 49.

Bu madde kapsamında yer alan suçlar için öngörülen ceza, 3 yıla kadar hapis cezası ve/veya 100.000 dolardan (tüzel kişi suç failleri için 500.000 dolar) fazla olmamak üzere adli para cezasıdır. Ayrıca yargılama giderleri de alınmaktadır³⁶⁵.

2.1.2.7. Sahte Belge İbrazi Suçu (7207-Fraudulent returns, statements, or other documents)

IRC'nin 7207. maddesinde düzenlenen sahte belge ibrazı suçu, kabahat niteliğinde bir suç tipi olarak düzenlenmiştir. Bu suçun gerçekleşmesi için IRS'ye maddi konularla ilgili hileli veya tahrif edilmiş bir belgenin kasten ibraz edilmiş olması gerekir³⁶⁶. Suçun oluşması için IRC md. 7206(1)'dekinin aksine yalan yere yemin etme cezaları kapsamında bir belgenin imzalanması şart değildir³⁶⁷. Ancak vergi mükellefi tarafından belgenin sahte niteliği bilinerek vergi idaresine teslim edilmesi şarttır³⁶⁸. IRC'nin 7207. maddesi uyarınca kovuşturmayla konu olacak belgenin türü ve niteliğinin herhangi bir önemi yoktur.

Amerikan vergi ceza hukukunda kabahat niteliğinde düzenlenen bu suçun yaptırımı, 1 yıla kadar hapis cezası ve/veya gerçek kişiler için 10.000 dolara (tüzel kişiler için de 50.000 dolara) kadar para cezası olarak belirlenmiştir³⁶⁹.

2.1.3. ABD'de Tarhiyat Öncesi Genel Vergi Güvenlik Önlemleri

Devlet gelirlerini tehdit eden vergiden kaçınma ve vergi kaçırma ile mücadele geliştirmekte olan ülkeler kadar gelişmiş ülkelerin de sorunudur. Nitekim IRS'nin 2021 yılı için tahmin ettiği yıllık brüt vergi açığı 688 milyar dolar, toplam vergi gelirlerinin %10 ila %15'ini oluşturmaktadır³⁷⁰. ABD merkezli firmaların ve bireylerin vergi kaçakçılığından kaynaklanan vergi kaybının ise yıllık yaklaşık 100 milyar dolar olduğu tahmin edilmektedir³⁷¹. Bu nedenle vergi güvenliğini sağlamak üzere ABD'de bazı önlemler alınmaktadır. Bunlardan tarhiyat öncesi genel vergi güvenlik önlemleri

³⁶⁵ 18 U.S.C. § 3571(b) & (c)'ye göre bu madde kapsamındaki suçlar için izin verilen maksimum para cezası, gerçek kişiler için 250.000 USD ve tüzel kişiler için 500.000 USD'dir. IRM, https://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-001-003, (16.09.2023).

³⁶⁶ IRM, https://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-001-003#idm139816206754704, (11.04.2022).

³⁶⁷ William P. Wiggins, "Think Before You Sign: Implications of Code Secs. 7206(1) and 7207", *Journal of Tax Practice & Procedure*, 12(5), 2010, s. 40.

³⁶⁸ J. A. Townsend, *age.*, s. 151.

³⁶⁹ 18 U.S.C. § 3571(b) & (c)'ye göre bu madde kapsamındaki suçlar için izin verilen maksimum para cezası, gerçek kişiler için 100.000 USD ve tüzel kişiler için 200.000 USD'dir. WEB_7, <https://www.justice.gov/tax/foia-library/criminal-tax-manual-title-page-0>, (12.04.2022).

³⁷⁰ Brüt vergi açığı; beyanname vermeme (77 milyar dolar), eksik beyan etme (542 milyar dolar) ve eksik ödeme (68 milyar dolar) olmak üzere üç bileşenden oluşmaktadır. IRS, Federal Tax Compliance Research: Tax Gap Projections for Tax Years 2020 and 2021, Publication 5869 (10-2023).

³⁷¹ OECD, <https://www.oecd.org/ctp/fightingtaxevasion.htm>, (08.11.2022).

arasında sayabileceğimiz “vergi denetimi”, “ihbar ikramiyesi”, “stopaj uygulaması”, “belge ve kayıt düzeni” ile ilgili açıklamalara yer verilmektedir.

2.1.3.1. Vergi Denetimi

Vergi denetimi, bir gerçek veya tüzel kişinin işlemlerinin vergi kanunlarına uygun olup olmadığını ve beyan edilen verginin doğruluğunu tespit etmek amacıyla gerçekleştirilmektedir³⁷². ABD’de vergi denetimi faaliyeti; inceleme, arama ve bilgi toplama şeklinde alt başlıklar halinde ele alınmıştır.

2.1.3.1.1. İnceleme

ABD İç Gelir İdaresi (IRS), vergi yükümlülüklerine uymayan bireyleri ve işletmeleri takip ederek dürüst mükelleflere karşı adil davranmayı ve tüm vergi mükelleflerinin vergi sistemine olan güveninin artmasını hedeflemektedir. Bunun için izlediği yollardan biri, en yüksek uyumsuzluk potansiyeline sahip olduğu belirlenen vergi beyannamelerinin incelenmesidir. Bu inceleme riske dayalı puanlama mekanizmaları, veriye dayalı algoritmalar, üçüncü taraf bilgileri, muhbirler ve vergi mükellefi tarafından sağlanan bilgiler kullanılarak belirlenmektedir. İncelemenin amacı, gelir ve giderlerin doğru olarak beyan edilip edilmediğinin tespit edilmesidir³⁷³. ABD’de ücretlerin ve maaşların yalnızca %1’i, vergiye tabi faiz ve temettülerin %4’ü IRS’ye yanlış bildirilirken serbest meslek ve işletme gelirlerinin ise %57’si beyan dışı kalmaktadır³⁷⁴. Bu nedenle stopaja tabi gelirlerin (ücretler ve maaşlar gibi) dışında kalan ve vergi kaçırma ihtimalinin yüksek olduğu gelirler açısından vergi incelemesi daha önem arz etmektedir.

IRS beş farklı yöntemde inceleme yapmaktadır. Bunlar indirilemeyecek kalemler programı, yazışma yoluyla yapılan inceleme, dairede yapılan inceleme, mükellefin iş yerinde yapılan inceleme ve araştırma incelemesidir. İndirilemeyecek kalemler programı, beyannamede indirim konusu yapılan kalemlerin doğruluğunun vergi dairesi personeli tarafından kontrol edilmesidir³⁷⁵. Bu yöntem, gerçek bir vergi incelemesinden ziyade bir ön kontrol işlemi niteliğindedir.

³⁷² IRS, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/irs-audits#:~:text=An%20IRS%20audit%20is%20a,amount%20of%20tax%20is%20correct>, (07.04.2023).

³⁷³ IRS, <https://www.irs.gov/newsroom/irs-update-on-audits>, (27.08.2023).

³⁷⁴ Alessandro Di Nola, Georgi Kocharkov, Almuth Scholl, Anna-Mariia Tkhir, “The Aggregate Consequences of Tax Evasion”, *Review of Economic Dynamics*, 40, 2021, s. 201.

³⁷⁵ Nazmi Karyağdı, *Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresinde Vergi İncelemesi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 2006/371, Ankara, 2006, s. 51.

Yazışma yoluyla yapılan inceleme, IRS ile vergi mükellefi arasındaki yazışmalarla gerçekleştirilen ve IRS incelemelerinin yaklaşık %75'ini oluşturan bir inceleme yöntemidir. Bu yöntemde, IRS tarafından mükelleflere bir mektup gönderilerek vergi beyannamelerine ilişkin düzeltme veya ek bilgi talep edilmektedir. Mükellefin IRS'ye verdiği cevapta beyanın doğruluğuna ilişkin tatmin edici bir açıklama yapılması halinde, değişiklik yapılmaması yönünde bir mektup düzenlenmekte ve inceleme sonlandırılmaktadır. Mükellef tarafından verilen bilgilerin vergi idaresi açısından tatmin edici olmaması durumunda ise, mükellefe önerilen değişiklikler ve itiraz hakkı hakkında bilgi içeren bir mektup daha düzenlenmektedir. Bu aşamada mükellefin önünde iki seçenek bulunmaktadır. Bunlardan biri, idarenin kararına uyup cezalarıyla birlikte eksik beyan edilen vergiyi ödemek, diğeri ise idarenin kararına katılmayarak kanıtlarıyla bunun nedenini bildirmektir. IRS'nin mükellefin savunmasını geçerli bulması halinde inceleme sonlandırılmaktadır. Aksi takdirde, mükellefin inceleme birimiyle uzlaşma yapma ya da dava açma yoluna gitme gibi çeşitli başvuru yolları bulunmaktadır³⁷⁶.

Dairede yapılan inceleme, mükelleflerin defter, belge ve kayıtlarının istenerek vergi dairesinde yapılan ve daha basit kapsamlı konulara ilişkin bir inceleme yöntemidir. Mükellefin iş yerinde yapılan inceleme, yine mükellefin defter, kayıt ve belgeleri üzerinde ancak daha büyük ölçekli mükelleflere yönelik olarak iş yerinde yapılan bir incelemedir. İnceleme süresi, incelenen durumun konusuna ve karmaşıklığına bağlı olarak değişebilmektedir. Araştırma incelemesinde ise, mükelleflerin vergi kimlik numaralarından (sosyal güvenlik numarası) hareket ederek istatistiki örnekleme yöntemiyle rastgele seçilen beyannameler kontrol edilmektedir³⁷⁷.

Vergi incelemesi genel olarak beyanname zamanaşımı süresi olan üç yıl içinde yapılmak zorundadır. Bu sürenin bitiminden sonra mükellefe ek vergi tarhiyatı yapılamaz. Ancak inceleme sırasında tespit edilen hususlar konusunda inceleme elemanı ile mükellef arasında fikir ayrılıkları nedeniyle incelemenin çözüme kavuşturulamaması halinde, idare ve mükellef arasında yapılan yazılı bir anlaşmayla zamanaşımı süresinin uzatılması da mümkün olabilmektedir³⁷⁸.

³⁷⁶ IRS, "The Examination Process (Audits by Mail)", <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3498a.pdf>, (20.01.2024).

³⁷⁷ N. Karyağdı, *age.*, s. 52-56.

³⁷⁸ N. Karyağdı, *age.*, s. 76.

Vergi incelemesi, hem federal hem de eyalet ve yerel düzeyde faaliyet gösteren görevliler tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu görevliler; “vergi uyum memurları (*tax compliance officer*) ve “gelir ajanları” (*revenue agents*) dır. Vergi uyum memurları, genellikle ücret ve yatırım bölümünde görev yapan ve resmi ofislerinde beyannameler üzerinden sınırlı konularda inceleme yapan görevlilerdir. Vergi muhasebesi konusunda uzmanlaşmış gelir ajanları ise gerçek anlamda vergi incelemesi yapan görevlilerdir. Yüksek tutarlı gelirleri inceleyen gelir ajanlarının bir kısmı, sadece çokuluslu şirketlere odaklanmıştır ve o konuda uzmanlaşmıştır³⁷⁹.

IRS'nin merkez organizasyonu içerisinde yer alan cezai soruşturma biriminde (*Criminal Investigation-CI*) ise, vergi suçlarına yönelik olarak araştırma ve soruşturma faaliyetleri gerçekleştirilmektedir. Bu birimde çalışan inceleme elemanları özel ajan (*special agent*) olarak isimlendirilmektedir. IRS'nin vergi suçu işlendiğini vergi incelemesi sırasında tespit edebilmesinin yanı sıra ihbar veya başka yollardan da olası vergi suçlarının öğrenilmesi mümkündür. Bu durumda, suçun meydana gelip gelmediği özel ajanların yaptıkları bilgi analizi sonucunda belirlenmektedir ki bu ön süreç ‘birincil soruşturma’ olarak adlandırılmaktadır. Ajan tarafından ön büro amirine sunulan analiz, amir tarafından gözden geçirilir ve amir bilgilerin genişletilmesini onaylar veya reddeder. Amirin onaylaması hâlinde, ‘ceza soruşturması’ başlatmak için ofis başkanından ve sorumlu özel ajandan onay alınmaktadır. Cezai soruşturma birimi, yürüttüğü soruşturma kapsamında delil elde etme amacıyla üçüncü kişilerle görüşme, banka kayıtlarını isteme gibi yetkilerinin yanı sıra arama emri alma ve uygulama ve arama sonucunda ele geçirilen eşyalara el koyma gibi yetkileri de bulunmaktadır³⁸⁰.

2.1.3.1.2. Arama

Arama, belirli bir suça ilişkin önemli delillerin mevcut olduğu ve bunların başka bir yolla elde edilemeyeceğinin belirlenmesi sonucunda uygulanan etkili bir soruşturma aracıdır. Bu sürecin arama emri başvurusunun hazırlanması, icra eyleminin planlanması, onay alınması, arama emrinin uygulanması ve delillerin saklanması gibi önemli adımları bulunmaktadır. Arama emri başvurusunda, aranacak kişi veya mülke ve iddia edilen ihlallerin niteliğine ilişkin ayrıntılı bilgilerin yer alması gerekmektedir. Sulh hâkimi,

³⁷⁹ İlker Ünal, Yaşar Arif Erdoğan, “Vergi İncelemesinde Ölçek Etkisi ve ABD Gelir İdaresi Uygulama Sonuçları”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:178, Temmuz 2014, s. 8-9.

³⁸⁰ IRS, <https://www.irs.gov/compliance/criminal-investigation/how-criminal-investigations-are-initiated>, (14.07.2023).

arama emri başvurusunu inceledikten sonra gerekli gördüğü takdirde arama yapılmasına izin vermektedir³⁸¹.

Arama kararı alındıktan sonra, yetkililer (genellikle federal ajanlar veya yerel polis) tarafından belirtilen yerde arama yapılmaktadır. Arama genellikle belirli belgeleri, kayıtları veya diğer kanıtları bulmaya yönelik olarak ve belirli yasal kurallara uygun olarak gerçekleştirilmektedir.

Vergi suçları soruşturmasında, arama süreci sırasında elde edilen kanıtların hukuki bir şekilde toplanması ve kullanılması önemlidir. Aramanın veya arama sonucunda elde edilen kanıtların hukuka aykırı olması, mahkemenin bu kanıtları reddetmesine yol açabilmektedir.

2.1.3.1.3. Bilgi Toplama

Çeşitli mali kurumlar ve diğer kamu kurumları arasındaki bilgi alışverişi, vergi kabahat ve suçlarının tespit edilmesinde en etkili araçlardan biridir. Vergi idareleri, kamu kurumlarından gerek düzenli olarak gerekse özel bir talebe istinaden bilgi alabilmektedir. Düzenli bilgi verme mekanizması, genellikle vergi idaresi ile ilgili devlet ve yerel makamlar arasında akdedilen gelişmiş bir anlaşma sistemi temelinde düzenlenmektedir. ABD’de 1990’ların sonlarından bu yana eyalet ve federal vergi idareleri arasında sürekli bir bilgi alışverişi gerçekleşmektedir. ABD’de mali bilgilerin toplanması, arşivlenmesi, işlenmesi ve analizi için büyük bir merkez kurulmuştur. Bu merkezin çekirdeğini yasadışı mali işlemlerle ilgili kişilere ilişkin elektronik veri bankası oluşturmaktadır. Bu veri bankası sürekli olarak federal ve yerel idari makamlar ve kolluk kuvvetleri ile bilgi alışverişinde bulunmaktadır³⁸².

ABD’de vergi mükelleflerine birçok konuda kendiliğinden bilgi verme yükümlülüğü getirilmiştir. Bunlardan biri, ticaret veya iş faaliyetleri sırasında bireylerin ve işletmelerin 10.000 doların üzerindeki nakit işlemlerini IRS’ye bildirmeleri ve ödemeyi yapan kişiye bir beyanda bulunmalarına ilişkindir. Bu sınır, mal satışında veya hizmet ifasında bulunan herkes için geçerli olmakta ve 10.000 doların tek bir seferde ödenmesi ya da parça parça ödenmesinin bildirim yükümlülüğüne bir etkisi bulunmamaktadır. Nakit işlemlere ilişkin bildirim Form 8300 ile yapılmakta ve ödeme yapanın adı, adresi, vergi kimlik numarası, kimlik formu, ödeme yapanın mesleği gibi

³⁸¹ IRM, https://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-004-009 (01.01.2024).

³⁸² Kirill Maslov, “Obtaining Tax-relevant Information from Domestic Sources by Tax Authorities: Russian and International Experience”, *Financial Law Review*, 14.2 (2019), s. 43-44.

gerekli bilgilerin işlemden sonraki 15 gün içinde verilmesi gerekmektedir. Bu bildirim ihmale dayalı olarak zamanında verilmemesi, IRC md. 6721 kapsamında idari para cezasını gerektirmektedir. Ancak bildirim kasten verilmemesi, eksik veya yanlış verilmesi karşısında ciddi yaptırımlar uygulanabilmektedir. Uygulanabilecek bu yaptırımlar arasında, IRC md. 7203 ve IRC md. 7206'da düzenlenen cezalar yer almaktadır³⁸³.

Bilgisayar teknolojilerinin gelişmesiyle vergi mükellefleri ve işlemleri ile ilgili bilgi elde etme imkânları oldukça gelişmiş olsa da küreselleşme ile birlikte uluslararası ticaretin artması, finansal işlemlerin dünya genelinde yürütülmesi ülkelerin mükellefleri ve mükelleflerin gelirlerini kontrol etmekte zorlanmasına neden olmaktadır. Bu sorunların üstesinden gelebilmek için ülkelerin vergi idareleri arasında bilgi değişimi yapılmaktadır.

ABD açısından bilgi değişimi; ABD modeli uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında düzenlenen 26. madde, ikili bilgi değişim anlaşmaları ve FATCA vasıtasıyla yapılmaktadır. ABD uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme model anlaşması kapsamında 26. maddede bilgi değişimi hükümlerine yer verilmektedir. Buna istinaden bilgi değişiminin konusu; vergilerin tahsil, temyiz ve icra ile kovuşturmasıyla ilgili bilgiler olmaktadır³⁸⁴. Diğer yandan ikili bilgi değişim anlaşmaları kapsamında, anlaşmaya taraf yetkili makamların yazılı talebi üzerine bilgi paylaşımı yapılabilmektedir. ABD açısından bilgi değişimi konusunda önemli olan bir başka anlaşma ise, 18 Mart 2010 tarihinde kabul edilen ve FATCA olarak anılan Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Yasasıdır. FATCA düzenlemeleri, tüm yabancı finansal kuruluşlara dünyadaki bütün Amerikan vergi mükelleflerinin yurtdışındaki banka hesapları, yatırımları, elde ettikleri gelir ve kazançları IRS ile paylaşma yükümlülüğü getirmektedir. Yasa kapsamında bilgi değişimi yapılabilmesi için ABD ile diğer ülkeler arasında karşılıklı olarak otomatik şekilde bilgi değişimi anlaşmaları imzalanmaktadır. ABD dışındaki finansal kuruluşların bilgi verme yükümlülüğünü yerine getirmemesi durumunda ise bu kuruluşlara ABD kaynaklı elde ettikleri gelirler üzerinden %30 oranında stopaj yapma zorunluluğu öngörülmektedir.

³⁸³ IRS, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/irs-form-8300-reference-guide> (23.03.2024).

³⁸⁴ WEB_8, <https://www.treasury.gov/resourcecenter/taxpolicy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf>. (19.07.2023).

ABD vergi mükelleflerinin dünya çapındaki gelirlerini bildirmeleri amacıyla yabancı varlıklara, çeşitli kuruluşlardaki paylara, belirli işlemlere ve yabancı kaynaklı gelire ilişkin bilgilerin raporlanması yükümlülüğü getirilmiştir. Bildirimler genellikle gelir vergisi beyannamesine eklenmektedir. Ancak bazı bildirimlerin IRS'ye ayrı olarak sunulması gerekmektedir³⁸⁵. Bilgi verme yükümlülüğüne ilişkin hükümler IRC'nin 6031-6060 maddeleri arasında yer almaktadır. IRC'de genel olarak uluslararası bilgi verme yükümlülükleri ile ilgili öne çıkan maddeler şunlardır: Kontrol edilen yabancı kurumlara ilişkin bilgi verme (IRC md.6038), bazı yabancı sermayeli şirketlere ilişkin bilgi verme (IRC md.6038A), yabancı kişilere yapılan belirli transferlere ilişkin bildirim (IRC md.6038B), yurt dışı finansal varlıklara ilişkin bilgi verme (IRC md.6038D), yabancı şirketlerin örgütlenmesi veya yeniden yapılandırılması ve hisselerinin satın alınmasına ilişkin bildirim (IRC md.6046), yabancı ortaklıklardaki paylardan elde edilen getirilere ilişkin bilgi verme (IRC md.6046A).

Bu bildirimlerden IRC'nin 6038D maddesinde düzenlenen yurt dışı finansal varlıklara ilişkin bilgi verme yükümlülüğü, ABD'nin 2008 yılı küresel ekonomik kriz sonrasında yaşanan gelişmeler ve sınır ötesi vergi kaçakçılığındaki artışlar nedeniyle getirilmiştir. FATCA, bu sistemin dayanağını oluşturmaktadır.

ABD gerçek kişi mükelleflerinin off-shore vergi hesapları yoluyla vergi kaçakçılığını belirlemek ve azaltmak için belirli bir tutarda yabancı finansal varlığa sahip olması durumunda yıllık vergi beyannameleri ekinde verecekleri Form 8938 ile bildirimde bulunması gerekmektedir. Bildirim eşikleri, yerleşik ve yerleşik olmayan ABD yurttaşları arasında farklılık göstermektedir³⁸⁶. Buna göre,

- ABD'de ikamet eden bekâr vergi mükellefleri için, vergilendirme dönemi sonunda yabancı bir banka hesabında 50.000 dolardan fazla veya vergilendirme döneminin herhangi bir gününde 75.000 dolardan fazla tutarda varlığa sahip olunması (ABD'de yaşayan ve ayrı olarak başvuruda bulunan evli vergi mükellefleri için de geçerlidir),
- ABD'de yaşayan ortak başvuru sahipleri için, vergilendirme dönemi sonunda yabancı bir banka hesabında 100.000 dolar veya vergilendirme döneminin herhangi bir gününde 150.000 dolar tutarında varlığa sahip olunması,

³⁸⁵ IRM, https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-009, (16.09.2023).

³⁸⁶ IRS, <https://www.irs.gov/businesses/corporations/do-i-need-to-file-form-8938-statement-of-specified-foreign-financial-assets>, (24.04.2023).

- Yurtdışında yaşayan vergi mükellefleri için, vergilendirme dönemi sonunda 200.000 dolardan fazla veya vergilendirme dönemi boyunca herhangi bir zamanda 300.000 dolardan fazla varlığa sahip olunması durumunda bildirim yükümlülüğü bulunmaktadır.

Bilgi verme yükümlülüğünün yerine getirilmemesi durumunda IRS tarafından idari para cezaları kesilmektedir. Bildirimlerin yapılmaması aynı zamanda gelirin eksik beyan edilmesine neden olmuş ise IRC'nin 6662. maddesi³⁸⁷ gereğince ceza uygulanması söz konusu olabilmektedir. Bunların yanı sıra kasten bilgi vermeme (IRC md.7203) ya da yanlış veya sahte beyanda bulunma (IRC md.7206 ve IRC md.7207) suçlarına ilişkin cezalar da uygulanabilmektedir.

2.1.3.2. İhbar İkramesi

ABD'de ihbar ve ihbar ikramiyesi, 1867'den beri uygulanan bir vergi güvenlik önlemidir. IRC'nin 7623. maddesinde düzenlenen ihbar ikramiyesi müessesesinde 2006 yılında kabul edilen Vergi İadesi ve Sağlık Kanunu (*The Tax Relief and Health Care Act*) ile birlikte 7623(b) maddesi eklenerek önemli değişiklikler yapılmıştır. İhbarların değerlendirilmesine yönelik olarak da IRS bünyesinde İhbarlar Bürosu (*Whistleblower Office-WBO*) kurulmuştur³⁸⁸. IRC'nin 7623. maddesinde iki tür ihbar ikramiyesi öngörülmektedir:

- Muhbir tarafından verilen bilgilere dayanılarak tespit edilen vergi, ceza ve faiz gibi unsurların toplam tutarının 2 milyon doları aşması durumunda muhbire, inceleme sonucunda tahsil edilen toplam tutarın %15-30'u arasında ihbar ikramiyesi ödenmektedir. Ancak hakkında ihbarda bulunulan mükellef gerçek kişi ise bu kişinin herhangi bir vergilendirme dönemi için brüt gelirinin 200 bin doların üzerinde olması gerekmektedir. Muhbirin verilen ikramiye tutarına karşı dava açma hakkı bulunmaktadır.
- Diğer ihbar ikramiyesi türünde ise yukarıda yer alan şartların sağlanmadığı durumlarda 10 milyon dolar üst limitine kadar en fazla %15 oranında ödeme

³⁸⁷ IRC'nin 6662. maddesi, beyanların doğru olmaması durumunda uygulanacak olan cezayı (accuracy-related penalty) düzenlemektedir. Buna göre, vergi mükellefinin aynı maddede belirtilen davranışları (örneğin; kural veya düzenlemeleri ihmal etme veya dikkate almama, gelir vergisini önemli ölçüde eksik beyan etme, önemli değerlendirme yanlışlıkları) nedeniyle verginin eksik beyan edilmesi durumunda, eksik ödenen verginin %20'si oranında ceza öngörülmektedir.

³⁸⁸ IRS, <https://www.irs.gov/compliance/history-of-the-whistleblower-program> (11.07.2023).

yapılmaktadır. Muhbirin belirlenen ikramiye tutarına dava açma hakkı bulunmamaktadır.

ABD’de vergi, ceza ve faizlerin fiilen tahsil edilmesine ve mükellefin itirazda veya geri ödeme talebinde bulunması için gerekli tüm yasal süreler dolana kadar muhbire bir ödeme yapılmamaktadır. İhbar ikramiyesi talebine konu olan bilgiyi edindiği sırada Hazine Bakanlığı çalışanı olan kişiler, federal hükümetin bir çalışanı olarak resmi görevi aracılığıyla bilgi edinen kişiler, federal yasa veya yönetmelik uyarınca bilgileri açıklaması gereken veya bilgileri açıklaması yasaklanan kişiler, federal hükümetle yapılan bir sözleşmeye dayanarak bilgileri elde eden veya bu bilgilere erişimi olan kişiler ihbar ikramiyesi talebinde bulunmamaktadır³⁸⁹.

İhbar ikramiyesi talebi “*IRS Form 211-Application for Award for Original Information*” isimli form doldurularak yapılmaktadır. Bu formda muhbirin iddia ettiği vergi ihlali ile ilgili yazılı açıklaması, ihbar konusuna ilişkin somut delillerin yer alması gerekmektedir. Ayrıca formun muhbir tarafından imzalanması zorunludur³⁹⁰. 2006 yılında getirilen düzenleme ile ihbar ikramiyesi uygulamasında muhbirlerin ihbara yönelik dilekçelerini sunarken IRC’nin 7206. maddesinde yer alan “yemin altında yalan beyanda bulunma” suçunun cezasını kabul etmeleri zorunlu tutulmuştur.

2.1.3.3. Stopaj Uygulaması

Stopaj uygulaması ile gelirin elde edildiği anda verginin kesilerek, vergi alacağının vergi idaresi tarafından tahsili güvence altına alınmaktadır. ABD’de kaynakta vergileme ücret ve maaş gelirleri dışında bu ülkede yerleşik olmayan dar mükellefler tarafından elde edilen kâr payı, faiz, gayri maddi haklar ve sabit veya belirlenebilir, yıllık veya periyodik gelir, kazanç veya kârlar (*FDAP: Fixed or determinable, annual or periodic*) gibi gelir unsurlarında uygulanmaktadır. Böylece dünyada da yaygın bir şekilde uygulanan bu yöntem, kaynak ülkenin vergiyi tahsil etmesi için son fırsat olarak değerlendirilmektedir³⁹¹. Aşağıdaki tabloda ABD’de pasif nitelikli gelirlere uygulanan stopaj oranları yer almaktadır.

³⁸⁹ IRS, <https://www.irs.gov/compliance/whistleblower-office> (08.04.2024).

³⁹⁰ IRS, <https://www.irs.gov/about-irs/the-irs-whistleblower-office> (11.07.2023).

³⁹¹ George K. Yin, “Principles and Practices to Enhance Compliance and Enforcement of The Personal Income Tax”, *Virginia Tax Review*, Vol. 31: 381, 2012, s. 395.

Tablo 3. ABD’de Uygulanan Stopaj Oranları

Ödeme Türü	Tam mükellef		Dar mükellef	
	Tüzel kişi	Gerçek kişi	Tüzel kişi	Gerçek kişi
Kâr Payları (temettüleri)	%0	%0	%30	%30
Faiz	%0	%0	%0/ %30	%0/ %30
Gayri maddi hak gelirleri (telif ücretleri)	%0	%0	%30	%30
Teknik hizmetler için ücretler	%0	%0	%0	%0

Kaynak: Deloitte, International Tax, Unites States Highlights 2023, s. 8.

ABD’de tam mükellef bir kurum tarafından yabancı bir şirkete veya bireye ödenen brüt temettü tutarı, bir vergi anlaşması uyarınca oran düşürülmediği veya etkin olarak bağlı gelir (*ECI: Effectively Connected Income*)³⁹² niteliğinde olmadığı sürece, genellikle %30 stopaja tabidir.

ABD’de dar mükellef gerçek ve tüzel kişiler tarafından ABD kaynaklarından elde edilen brüt faiz tutarı, bir vergi anlaşması uyarınca oran düşürülmediği veya yasal bir istisna uygulanmadığı sürece, genel olarak %30 stopaj vergisine tabidir. Etkin olarak bağlı gelir olan faiz ve portföy borç yükümlülükleri, kısa vadeli yükümlülükler, banka mevduatları, eyalet veya yerel yönetimler tarafından ihraç edilen tahviller ve tarihsel geçmişe sahip 80/20 şirketlerinin³⁹³ borçlarından kaynaklanan faizler genel olarak stopaj vergisinden istisnadır.

Bir vergi anlaşması uyarınca oran düşürülmediği veya gelir ECI olmadığı sürece yabancı bir şirket veya şahıs tarafından ABD’de alınan gayri maddi hak bedelleri, %30 stopaj vergisine tabidir.

2.1.3.4. Belge ve Kayıt Düzeni

ABD’de Hazine Yönetmeliği (26 CFR § 1.6001-1) gereğince, bir vergi mükellefinin “*brüt gelir tutarını, indirimleri, kredileri veya söz konusu vergi beyannamesinde gösterilmesi gereken diğer hususları belirlemeye yeterli olacak şekilde, envanterler de dâhil olmak üzere defter veya kayıtlar tutması*” gerekmektedir.

³⁹² ABD’deki bir işin veya ticari faaliyetin yürütülmesiyle bağlantılı kaynaklardan elde edilen gelirler. (Bkz. IRS, “Withholding of Tax on Nonresident Aliens and Foreign Entities, for use in 2022 (Publication 515)”, s. 26.)

³⁹³ 01.01.2011 tarihinden önce kurulmuş olan ve üç vergilendirme yılı içerisinde tüm kaynaklardan elde ettiği brüt gelirinin en az %80’ini aktif yabancı işletme geliri olan şirketleri ifade etmektedir. (Bkz. IRS, “Publication 515”, s. 29.)

Mükelleflerin faaliyet gösterdikleri işin türüne göre kayıt tutma sistemi değişmektedir. Doğru ve sağlıklı bir kayıt tutma sistemi, ticari işlemlerin bir özetini içermektedir. Ticari işlemler, genel olarak yevmiye defteri ve defteri kebir (büyük defter) adı verilen defterlere kaydedilmektedir. Bu defterlerin internet üzerinden, kırtasiye veya ofis malzemeleri satan mağazalardan temin edilmesi mümkündür. Çoğu küçük işletme ise, işletme defteri tutmaktadır. Bunun yanı sıra; işletme çek defteri, nakit girişlerin günlük özeti, nakit girişlerin aylık özeti, çalışan tazminat kaydı, amortisman kaydı gibi kayıtlar tutulmaktadır³⁹⁴.

Kayıtların bilgisayar sistemi aracılığıyla tutulması mümkündür. Bunun için kullanılacak bilgisayar yazılım paketleri, internet üzerinden veya birçok perakende mağazasından satın alınabilmektedir. Kullanımı nispeten kolay olan bu yazılım paketleri, defter tutma ve muhasebe konusunda bilgisi çok fazla olmayan kişilere yardımcı olmaktadır. Bilgisayar sistemi aracılığıyla tutulan kayıtların, beyannamede gösterilen kalemler ve yapılan girişleri ispat edici niteliğe sahip olması gerekmektedir. Basılı defter ve kayıtlar için söz konusu olan hususlar, elektronik kayıtlar için de geçerli olmaktadır³⁹⁵.

Defter ve kayıt düzeninin temelini satışlara ya da alımlara ilişkin düzenlenen fatura, ödeme kaydedici cihaz fişi, makbuz gibi belgeler oluşturmaktadır³⁹⁶. Özellikle fatura, mal ve hizmet satışı bağlamında finansal işlemlerde kullanılan temel belge niteliğindedir. Ticari işlemlere dair kanıt olma özelliği bulunan fatura, üretim veya dağıtımın her aşamasında katma değer üzerinden alınan KDV veya mal ve hizmet vergisi sistemlerinin bulunduğu ülkelerde büyük önem taşımaktadır. Birçok ülkede özellikle KDV veya mal ve hizmet vergisine tabi olanlar olmak üzere belirli işlem türleri için fatura düzenlenmesi zorunludur. ABD’de ise işletmelerin fatura düzenlemesini özel olarak zorunlu kılan bir yasa bulunmamaktadır. Bununla birlikte mükelleflerin, bir denetim sırasında İç Gelir İdaresi (IRS) tarafından talep edildiği takdirde mali işlemlerinin kayıtlarını doğru şekilde tuttuklarını ve ödenmesi gereken verginin hesaplanmasını desteklemek için bu belgeleri ibraz etmeleri gerekmektedir³⁹⁷.

ABD’de vergi beyannamesinde beyan edilen gelir, indirim veya alacak kalemini destekleyen kayıt ve belgelerin söz konusu vergi beyannamesinin zamanaşımı süresi

³⁹⁴ IRS, Starting a Business and Keeping Records, Publication 583, 2021, s. 13.

³⁹⁵ IRS, Starting a Business and Keeping Records, Publication 583, 2021, s. 15.

³⁹⁶ IRS, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/recordkeeping>, (19.10.2023).

³⁹⁷ WEB_9, <https://www.fonoa.com/blog/what-is-a-tax-invoice>, (24.07.2023).

dolana kadar saklanması gerekmektedir. Genel olarak, zamanaşımı süresi beyannamenin verildiği tarihten itibaren üç yıldır³⁹⁸.

Elektronik ortamdaki belge ve defter uygulamaları, işletmelere ve denetleyici kurumlara büyük kolaylıklar sunmaktadır. İşletmelerde maliyetlerin azaltılması, arşivleme ve erişim kolaylığı, belge ve defterlere hızlı ve kolayca ulaşma gibi pek çok kazanım sağlamıştır. Devlet açısından düşünüldüğünde vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi, elektronik ortamda denetim imkânı ve uluslararası denetimin sağlanması bu uygulamaların getirmiş olduğu avantajların başında gelmektedir.

ABD’de 2015 yılında ABD Başkanı’nın İcra Dairesi’nin politika, bütçe, yönetim ve düzenleyici hedeflere bakan ofisi olan “Yönetim ve Bütçe Ofisi (OMC)” tarafından yayımlanan belge ile “e-Fatura” süreci tüm kamu kurumlarında zorunlu kılınmış ve ABD’deki kurumların 2018 mali yılı sonuna kadar (30 Eylül 2018) e- Fatura sistemine geçeceği bildirilmiştir. Ancak e-Fatura tanımının belirsizliği, uygun bir fatura formatı geliştirilmemesi, entegrasyon karmaşıklıkları, standardizasyon eksiklikleri ve bütçe kısıtları gibi sorunlar nedeniyle ABD’de e-Fatura uygulaması dünyadaki diğer ülkelerle kıyaslandığında istenilen düzeye ulaşamamıştır³⁹⁹.

2.1.4. Vergi Kabahat ve Suçlarına Verilen Cezaların Vergi Güvenlik Önlemleri Açısından İrdelenmesi

ABD’de vergi kanunlarına aykırı davrananlara karşı farklı düzeylerde idari para cezası ya da hapis cezası öngörülmektedir. Vergi kanunlarına aykırı davranışların bir kısmı “*civil penalty*” olarak adlandırılan idari para cezası ile cezalandırılırken, vergi suçu kapsamına giren ağır nitelikteki vergi ihlalleri için hapis cezası ve/veya adli para cezası uygulanmaktadır.

Vergi denetimleri, IRS’nin vergi mükelleflerini doğru beyanda bulunmaya sevk etmek için kullandığı başlıca araçlardan biridir. ABD’de vergi incelemeleri sonucunda en fazla tespit edilen vergi ihlali; kural veya düzenlemeleri dikkate almama, geliri en az 5.000 dolar veya gerçek gelirin %10’u kadar eksik beyan etme, önemli değerlendirme yanlışlıkları gibi nedenlerle gelirin eksik beyan edilmesidir. Gelirin eksik beyan edilmesi karşılığında, IRC’nin 6662. maddesinde düzenlenen ve eksik beyan edilen verginin %20’si oranında belirlenen idari para cezası uygulanmaktadır. IRS ayrıca vergi

³⁹⁸ Beyanname vermeme, eksik beyan, hileli beyan gibi durumlar için farklı zamanaşımı süreleri öngörülmüştür. Ayrıntılı bilgi için bkz. IRS, <https://www.irs.gov/taxtopics/tc305> (19.10.2023).

³⁹⁹ S. Tolkun, *age.*, s. 319.

denetimi sonucunda hileli (*fraud*) davranışla eksik vergi ödendiğini tespit ederse eksik ödenen verginin %75'i oranında idari para cezası uygulayabilmekte ve ayrıca cezai kovuşturma önerebilmektedir. IRS'nin, idari para cezasını uygulayabilmesi için hem gelir vergilerinin eksik ödendiğini hem de eksik ödemenin bir kısmının hileli davranış sonucu olduğunu kanıtlaması gerekmektedir. Bu ise, mükellefin vergi borcunun olduğunu bildiği ancak vergilerin tahsilini engellemek için kasıtlı eylemde bulunduğu dair açık ve ikna edici kanıtların IRS tarafından sunulması gerektiği anlamına gelmektedir. IRS'nin vergi denetimlerinin %2'sinden azında hapis cezası gerektiren vergi suçları tespit edilmektedir. Denetimlerin ardından IRS tarafından tespit edilen yaygın vergi suçları arasında vergi kaçakçılığı (IRC md. 7201), kasten beyanname vermeme, kayıt tutmama ve vergi ödememe suçları IRC md. 7203) yer almaktadır⁴⁰⁰.

ABD'de vergi güvenliğinin sağlanması bakımından bilgi edinmeye büyük önem verilmekte ve buna ilişkin olarak özellikle de uluslararası konularda bilgi vermeye yönelik birçok düzenleme bulunmaktadır. Bu yükümlülükler uyulmaması halinde, somut olayın şartlarına göre idari para cezaları ya da hapis cezası verilebilmektedir. IRC'nin 6038. maddesi ABD'li kişilerin kontrol ettikleri yabancı kurumlarla ilgili bilgi verme yükümlülüğünü düzenlemektedir. Bu bilgi verme yükümlülüğünün yerine getirilmemesi 10.000 dolar (IRS tarafından bilgilendirildikten sonra da bildirilmemesi durumunda 50.000 dolara kadar) idari para cezası ile cezalandırılmaktadır⁴⁰¹. Benzer şekilde IRC'nin 6038A maddesi, %25 yabancı sermayeli ABD şirketlerinin kurumlar vergisi beyanamesi ekinde vermek zorunda oldukları bildirimleri düzenlemektedir. Bu maddenin kapsamına vergi mükellefinin matrah erozyonu asgari vergi miktarını belirlemek için gerekli görülen bilgiler de girmektedir. IRC 6038A kapsamındaki para cezası ise 25.000 dolardan başlamakta ve bildirim IRS'nin bilgilendirmesinden 90 günden sonraki dönemde de yapılmaması durumunda üst sınır olmaksızın her 30 günlük dönem için 25.000 dolar olmaktadır⁴⁰². Bu maddelerde düzenlenen bilgi verme yükümlülüklerinin kasten yerine getirilmemesi aynı zamanda, IRC'nin 7203. maddesi uyarınca vergi suçu oluşturmaktadır.

Yabancı kişilere yapılan belirli transferlere ilişkin bildirim (IRC md.6038B) süresinde yapılmaması durumunda, varlığın veriliş tarihindeki piyasa değerinin

⁴⁰⁰WEB_10, <https://www.findlaw.com/tax/tax-problems-audits/tax-audit-penalties-and-consequences.html>, (26.08.2023).

⁴⁰¹ WEB_11, <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6038>, (13.09.2023).

⁴⁰² WEB_12, <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6038A>, (13.09.2023).

%10'una eşit bir ceza ödenmektedir. Bildirim yapılmamasına kasten neden olunmadığı sürece bu cezanın tutarı 100.000 doları geçmemektedir⁴⁰³.

IRC'nin 6038D maddesi gereğince Form 8938 ile bildirilmesi gereken yabancı finansal varlıkların bildirilmemesi, 10.000 dolar (IRS tarafından bilgilendirildikten sonra da bildirilmemesi durumunda 50.000 dolara kadar) idari para cezası kesilmesini gerektirmektedir⁴⁰⁴.

Diğer bildirimlerden yabancı şirketlerin örgütlenmesi veya yeniden yapılandırılması ve hisselerinin satın alınmasına ilişkin bildirim (IRC md.6046) ile yabancı ortaklıklardaki paylardan elde edilen getirilere ilişkin bilgi verme (IRC md.6046A) yükümlülüğünün ihlal edilmesi durumunda IRC'nin 6679. maddesi gereğince 10.000 dolar (IRS tarafından bilgilendirildikten sonra da bildirilmemesi durumunda 50.000 dolara kadar) idari para cezası uygulanmaktadır. IRC 6046 ve 6046A maddelerinde düzenlenen bilgi verme yükümlülüklerinin kasten yerine getirilmemesi durumunda, IRC'nin 7203. maddesi kapsamında hapis cezası ve/veya adli para cezası uygulanması da söz konusu olabilmektedir.

Burada belirtilmesi gereken bir nokta da IRC 6038, IRC 6038B, IRC 6038D, IRC 6046A maddeleri gereğince yapılması zorunlu olan yabancı finansal kaynaklara ilişkin bildirimlerin yapılmamasının vergi ziyana neden olması halinde IRC'nin 6662(b)(7) maddesine göre eksik ödenen verginin %40'ı oranında idari para cezası uygulanması gerektiğidir⁴⁰⁵.

ABD'de ihbar ikramiyesi, uzun yıllardır vergi kaçakçılığını engellemek ve vergi güvenliğini sağlamak amacıyla yaygın bir şekilde uygulanmaktadır. Asılsız iddiaların önüne geçebilmek amacıyla, muhbirlerin dilekçelerini verirken IRC'nin 7206. maddesinde yer alan "yemin altında yalan beyanda bulunma" suçunun cezasını kabul etmeleri zorunlu tutulmuştur. Böylece ihbarı asılsız çıkan kişi, 3 yıla kadar hapis cezası ve/veya 100.000 dolardan fazla olmamak üzere (tüzel kişi suç failleri için 500.000 dolardan fazla olmamak üzere) adli para cezası ile cezalandırılabilir⁴⁰⁶.

Vergi stopajı, vergi güvenliğini sağlamaya yönelik alınan önlemlerden biridir. ABD'de vergi sorumlularının vergi kesintisi yapmamasına yönelik olarak ağır cezalar

⁴⁰³ WEB_13, <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6038B>, (13.09.2023).

⁴⁰⁴ WEB_14, <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6038D>, (13.09.2023).

⁴⁰⁵ WEB_15, <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6662>, (16.09.2023).

⁴⁰⁶ 18 U.S.C. § 3571(b) & (c)'ye göre bu madde kapsamındaki suçlar için izin verilen maksimum para cezası, gerçek kişiler için 250.000 USD ve tüzel kişiler için 500.000 USD'dir.

uygulanmaktadır. IRC'nin 7202. maddesine göre; kanunen vergi kesintisi yapmak, doğru şekilde beyan etmek ve ödemekle yükümlü kılınan vergi sorumlusunun bu görevlerini kasten yapmaması suç teşkil etmektedir. Bu suçun faili, 5 yıla kadar hapis cezası ve/veya 10.000 dolardan fazla olmamak üzere para cezası ile cezalandırılmakta, ayrıca suçun faili yargılama giderlerini ödemek zorunda kalmaktadır⁴⁰⁷. Ayrıca IRC'nin 6672. maddesinde; vergi kesintisi yapmak ve ödemekle yükümlü olan vergi sorumlusuna kasten görevini yerine getirmemesi nedeniyle kayba uğrattığı vergi kadar idari para cezası öngörülmektedir.

ABD'de belge ve kayıt düzenine aykırı fiillere uygulanacak cezalar, idari para cezası ya da hapis cezası olabilmektedir. Muhasebe usulsüzlükleri, tahrif edilmiş veya yetersiz defter ve kayıtlar gibi hileli bir davranışla eksik ödeme yapılması, IRC'nin 6663. maddesi gereğince hileli davranışa istinaden eksik ödenen verginin %75'i oranında idari para cezası uygulanmasını gerektirmektedir. Tutmaları gereken defter ve kayıtları tutmayanlar hakkında diğer cezaların yanı sıra bir yıla kadar hapis cezası ve 25.000 dolardan fazla olmamak üzere (şirketler için 100.000 dolardan fazla olmamak üzere) para cezası veya her ikisinin birden verilebileceği öngörülmüştür. Çift defter tutmak, tutulan kayıtları ve defterleri tahrip etmek, sahte fatura düzenlemek gibi fiiller Türkiye'de olduğu gibi ABD'de de vergi kaçakçılığı suçu teşkil eden fiillerdir.

Görüleceği üzere, Amerikan hukukunda hem idari para cezası hem de hapis cezası çoğu zaman birlikte uygulanabilmektedir. Bir fiilin hem suç hem de idari para cezasını gerektiren bir fiil olması durumunda nasıl bir uygulama yapılması gerektiği, bunun çifte yargılama yasağını (*Double Jeopardy Clause*)⁴⁰⁸ ihlal edip etmediği Amerikan hukukunda tartışılmıştır. Yüksek Mahkeme vermiş olduğu kararlarda; ceza nedeniyle yaptırım uygulandıktan sonra aynı fiil nedeniyle idari para cezasının da kesilebileceğini, zira idari para cezasının cezalandırıcı yönü olmasına rağmen başlıca özelliğinin ve etkisinin daha çok uğranılmış olan zararı telafi (tazmin) edici olduğunu belirtmiştir⁴⁰⁹.

⁴⁰⁷ 18 U.S.C. §§ 3571(b)'ye göre bu madde kapsamındaki suçlar için izin verilen maksimum para cezası, gerçek kişiler için 250.000 USD'dir.

⁴⁰⁸ Birleşik Devletler Anayasası'nın (USA Constitution-USAC) 5. Değişikliğinde, kişinin tek fiilinden dolayı iki kez ceza yargılama yapılması ve iki ayrı cezaya mahkûm edilmesi yasaklanmıştır.

⁴⁰⁹ S. W. Mazza vd., *agm.*, s. 755.

2.2. Almanya

Kara Avrupası Hukuk Sisteminin benimsenmiş olduğu Almanya, federal bir devlettir. Vergilendirme sürecinin (tarh, tahakkuk ve tahsil) yönetimi, federal devlet ve eyaletler (federe devletler) arasında paylaşılmıştır⁴¹⁰. Mali Yönetim Kanunu'na (*Finanzverwaltungsgesetz-FVG*)⁴¹¹ göre federal maliye idaresi; en üst makam, üst makamlar ve yerel makamlardan oluşmaktadır. Federal düzeyde en üst mali makam, Federal Maliye Bakanlığıdır (*Bundesministerium der Finanzen*). Yüksek mali makamlar; Federal Bilgi Teknolojileri Merkezi, Gümrük Genel Müdürlüğü ve Federal Merkezi Vergi Dairesidir. Federal Merkezi Vergi Dairesi (*Bundeszentralamt für Steuern-BZSt*), federal vergilendirme sürecinin yönetilmesinden sorumlu başlıca kurumdur. Federal yerel makamlar ise, ana gümrük idareleri ile gümrük soruşturma bürolarıdır. Eyalet maliye idaresinin yapısı ise; eyalet en üst mali makamı (Eyalet Maliye Bakanlıkları ya da Maliye Senatörlükleri), isteğe bağlı olarak kurulabilecek eyalet üst makamları ve ara makamlar ile eyalet yerel mali makamları olarak vergi dairelerinden oluşmaktadır⁴¹².

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na da kaynaklık eden Alman Mali Kanunu (*Abgabenordnung-AO*), federal yasa veya Avrupa Birliği kanunları tarafından düzenlenen, federal veya eyalet mali otoriteleri tarafından yönetildiği sürece, tüm vergiler için geçerlidir (AO md.1). AO'da vergilendirme sürecine ilişkin yükümlülüklerle aykırı davranışların bir kısmı vergi suçu (*steuerstraftaten*), diğer bir kısmı ise vergi kabahati (*steuerordnungswidrigkeiten*) olarak düzenlenmiştir. Buna göre, suçlar adli para cezası veya hapis cezası ile cezalandırılırken vergi kabahatlerinin yaptırımı ise idari para cezası olmaktadır.

2.2.1. Almanya'da Vergi Kabahatleri ve Cezaları

AO'nun 377. maddesinde vergi kabahatleri ve gümrük kabahatleri; “*vergi kanunlarına göre idari para cezasıyla cezalandırılan ihlaller*” olarak tanımlanmıştır.

⁴¹⁰ Alman Anayasası'nın (*Grundgesetz, GG*) 108. maddesi bu paylaşımına ilişkin hükümler içermektedir. GG 108/1. maddesi, öncelikle merkezi idarenin bir başka ifadeyle federal vergi makamlarının (*Bundesfinanzbehörden*) tek yetkili olduğu vergileri saymıştır. Buna göre; gümrük vergileri, mali tekeller, ithalat satış vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, federal yasalarla düzenlenmiş bulunan tüketim vergileri ve Avrupa Birliği çerçevesinde alınan mali yükümlülüklerin yönetimi federal vergi makamlarına verilmiştir. GG md.108/2'ye göre, geri kalan vergiler, eyalet vergi makamları tarafından yönetilmektedir. Anayasanın Almanca tam metnine <https://www.gesetze-im-internet.de/gg/BJNR000010949.html> adresinden ulaşılmıştır (17.10.2023).

⁴¹¹ Kanunun tam metnine https://www.gesetze-im-internet.de/fvg_1971/BJNR014270971.html adresinden ulaşılmıştır (17.10.2023).

⁴¹² F. Başaran Yavaşlar, *age.*, s. 199.

Maddede geçen “cezalandırılan” ifadesiyle, kabahatlerin önleyici özelliğiyle birlikte cezalandırıcı özelliği de ortaya çıkmakta ve bu yönüyle suçlarla benzerlik gösterdiği anlaşılmaktadır⁴¹³.

Almanya’da vergi kabahatleri, AO’nun “Suçlara, İdari Para Cezalarına ve Muhakemelerine İlişkin Hükümler” başlıklı 8. Kısımının ikinci bölümünde düzenlenmiştir⁴¹⁴. AO md. 377(2)’de vergi kabahatleri hakkında, kanunda aksi belirtilmedikçe Düzene Aykırılıklar Hakkında Kanun’un⁴¹⁵ birinci bölüm hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir⁴¹⁶.

Türk hukukunda vergi kaybı kriteri esas alınarak yapılan vergi ziyayı kabahati ile usulsüzlük kabahatleri arasındaki ayrıma benzer şekilde, AO’da da vergi kaybının olduğu kabahatler ile vergi kaybı olmasa bile vergiyi tehlikeye atan kabahatler şeklinde bir ayırım olduğu görülmektedir⁴¹⁷. “Ağır Dikkatsizlikle İşlenen Vergi Kaybı Kabahati”, “Vergiyi Tehlikeye Atma Kabahati”, “Haksız Vergi İadesi ve İndirimi Kabahati”, “Vekâletname Bilgilerinin İletilmesi ile İlgili Yükümlülüklerin İhlali Kabahati” AO’da yer alan vergi kabahatlerindedir. Bunların yanı sıra Alman hukukunda AO’nun dışında düzenlenen vergi kabahatleri de bulunmaktadır. Örneğin; Satış Vergisi Kanunu’nun (*Umsatzsteuergesetz-USStG*) 26a maddesi, bu kanun hükümlerine uyulmamasına ilişkin vergi kabahatleri ile idari para cezalarını düzenlemektedir. Çalışmanın bu kısmında AO’da düzenlenen vergi kabahatleri ve cezalarına yer verilmektedir.

2.2.1.1. Ağır Dikkatsizlikle İşlenen Vergi Kaybı Kabahati

AO’nun 378. maddesine göre, “*vergi mükellefleri veya mükellefin işlerine bakan kişi tarafından madde 370 (1)’de sayılan fiiller ağır dikkatsizlikle işlenirse vergi ihlali gerçekleşir*”. Ceza hukukunda sıkça kullanılan ağır dikkatsizlik kavramı, ağır bir taksir (*fahrlaessigkeit*) halini ifade etmektedir. Ağır dikkatsizlik kavramının içeriği kesin sınırlarla ifade edilemese de bu maddenin uygulanmasını gerektiren belli emareleri

⁴¹³ Klaus-Dieter Drüen, Philipp J. Butler, “German National Report, Surcharges and Penalties in Tax Law”, s. 6’dan aktaran A. Rençber, *age.*, s. 111.

⁴¹⁴ Kanunun Almanca tam metnine https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/ adresinden ulaşılmıştır. (15.10.2023).

⁴¹⁵ 25.03.1952 tarihli “Düzene Aykırılıklar Hakkında Kanun (*Gesetz über Ordnungswidrigkeiten-OWiG*)” Almanya’da idari suç ve cezalara ilişkin genel kanun niteliğindedir. Bu kanunda idari suçlar için “düzene aykırılıklar” (*Ordnungswidrigkeiten*) ve uygulanacak idari para cezaları için “Geldbuße” ifadesine yer verilmiştir. Hasan Dursun, “Almanya’da İdari Suç ve Cezalarda Kanunilik İlkesinin Uygulanması”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Yıl 5, Sayı 9, 2017, s. 222-223.

⁴¹⁶ Düzene Aykırılıklar Hakkında Kanun’un birinci bölümünde, kanunun federal ve eyalet yasalarına göre kabahatler için geçerli olduğu belirtilmektedir. Ayrıca kanunilik ilkesi, eylem zamanı ve eylem yerine ilişkin hükümler yer almaktadır.

⁴¹⁷ A. Rençber, *age.*, s. 111.

formüle etmek mümkündür. Örneğin; vergi mükellefinin vergi ödevleri hakkında bilgi edinmemesi veya vergi ödevlerinin ifasını kontrol etmeden bir temsilciye bırakması durumunda taksirli bir davranışın varlığı kabul edilmektedir⁴¹⁸.

Burada korunan hukuki yarar ve maddi unsur, vergi kaçakçılığı suçu ile aynı olmasına rağmen eylemin kasıt olmaksızın işlenmesi nedeniyle kabahat olarak düzenlenmiştir. Ayrıca burada muhatap bakımından sınırlama getirilmiş ve sadece mükellef veya vergi danışmanı gibi mükellefin işleriyle uğraşan kimselerin yaptırımı maruz kalabileceği düzenlenmiştir. AO md.378'e göre, bu kabahatin yaptırımı 50.000 Euro'ya kadar idari para cezasıdır. Bu para cezasının miktarı; kayba uğratılan vergi, mükellefin maddi durumu gibi kıstaslara bağlı olarak belirlenmektedir. İdari para cezasının bir üst sınırının olması, bu kabahatin Türk hukukundaki vergi ziyayı kabahati ile arasındaki farklı noktalarından biridir⁴¹⁹.

AO'nun 378. maddesi, AO'nun 371. maddesini model alarak pişmanlık halini düzenlemektedir. Buna göre, eğer fail, kamu görevlileri vergi denetimi ya da soruşturma yapmadan veya vergi denetimi, soruşturma veya kovuşturma başladığını öğrenmeden yanlışlık veya eksiklikleri düzeltirse para cezası ile cezalandırılmamaktadır. Bu kabahate ilişkin zamanaşımı süresi 5 yıldır (AO md. 384).

2.2.1.2. Vergiyi Tehlikeye Atma Kabahati

VUK'ta yer alan usulsüzlük kabahatlerine benzeyen tehlikeye atma kabahati, AO'nun 379-382. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

AO'nun 379. maddesinde yer alan ve vergi kaybına yol açabilecek nitelikteki fiilleri gerçekleştirenlerin bu kabahati işlediği kabul edilmektedir. AO'nun 379. maddesinin 1. fıkrasında bu fiiller;

- Belgelerin gerçeğe aykırı şekilde düzenlenmesi,
- Belgelerin bir ücret karşılığında dolaşıma sokulması,
- Kanuna göre yapılması gereken defter tutma ve muhasebe kayıt işlemlerinin yapılmaması ya da yanlış şekilde yapılması,
- Elektronik defter ve kayıt tutma yükümlülüğüne uyulmaması,

⁴¹⁸ Roman Seer, "Alman Hukuku'nda Vergi Kabahatleri", *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 226.

⁴¹⁹ A. Rençber, *age.*, s. 113.

- AO'nun 146a maddesinin birinci fıkrasını ihlal ederek ticari amaçla elektronik kayıt tutma sistemlerinin veya yazılımının reklamının veya pazarlamasının yapılması,
- Defter, kayıt ve belgelerin muhafaza yükümlülüğüne uyulmaması, şeklinde yer almaktadır.

AO'nun 379. maddesinin 2. fıkrasında ise;

- AO md. 138(2)'deki bildirim zorluğunun eksik yerine getirilmesi veya hiç yerine getirilmemesi,
- AO md.144'e göre kaydedilmesi gereken belgelerin hiç kaydedilmemesi, eksik veya yanlış kaydedilmesi,
- AO md. 117/c(1)'e veya buna göre düzenlenmiş olan yönetmeliğe⁴²⁰ aykırı işlem yapılması, (Eğer bu yönetmelikte para cezalarına ilişkin bu hükme atıfta bulunulmuşsa)
- Yurt dışındaki belli durumların bildiri⁴²¹ ödevinin ihlal edilmesi,
- Sahte isim altında banka hesapları açılması fiilleri kabahat olarak düzenlenmiştir.

İlgili kabahatlerin meydana gelmesi için vergi kaybı şartı aranmamakla birlikte, yapılan hareketlerin vergi kaybının oluşmasına veya kişilerin haksız vergi avantajı elde etmesine elverişli olması gerekmektedir. Bu kabahatler, 5.000 Euro ile 25.000 Euro arasında değişen idari para cezaları ile cezalandırılmaktadır. Bu kabahatlere ilişkin zamanaşımı süresi 5 yıldır (AO md. 384).

“Stopaj Vergisini Tehlikeye Atma” kabahatinde (AO md.380), vergi kesintisi yapma ve vergi idaresine bildirme yükümlülüğünü zamanında yerine getirmeyen veya eksik yerine getiren kişiye, eylemi AO'nun 378. maddesi uyarınca cezalandırılmıyorsa, 25.000 Euro'ya kadar idari para cezası verilmektedir.

ÖTV'yi tehlikeye atmak da vergi kabahati olarak düzenlenmiştir. AO'nun 381. maddesine göre, bir kişinin özel tüketim vergilerinin belirlenmesini, tahsil edilmesini ve daha sonra vergi denetimine ilişkin yükümlülükleri düzenleyen kanun hükümlerine veya bunlara dayalı olarak çıkarılan yönetmelik hükümlerine kasten veya taksirle aykırı davranan kişiye 5.000 Euro'ya kadar idari para cezası verilmektedir.

⁴²⁰ Uluslararası bilgi değişimine ilişkin yurt içinde düzenlenen yönetmelikler.

⁴²¹ AO'nun 138a, 138b, 138d, 138f, 138g, 138h, 138k maddelerinde düzenlenen ve genel olarak sınır ötesi vergilemeye ilişkin bildirim yükümlülüklerini kapsamaktadır.

“İthalat ve İhracat Üzerinden Alınan Vergileri Tehlike Atma” kabahatinde (AO md.382), genel olarak, ithalat ve ihracat ile elde edilecek vergi gelirlerinin tehlikeye düşürülmesi eylemleri, AO’nun 378. maddesi uyarınca cezalandırılmıyorsa, 5.000 Euro’ya kadar idari para cezası ile cezalandırılmaktadır.

2.2.1.3. Haksız Vergi İadesi ve İndirimi Kabahati

AO’nun 46(4). madde hükmünü⁴²² ihlal ederek haksız vergi iadesi ve indirimi talebinde bulunan bir kişiye AO’nun 383. maddesi gereğince 50.000 Euro’ya kadar para cezası verilebilmektedir.

2.2.1.4. Vekâletname Bilgilerinin İletilmesi ile İlgili Yükümlülüklerin İhlali Kabahati

AO’nun 383b maddesine göre “*kasten veya dikkatsizce hareket eden herhangi bir kişi,*

1. 80a(1) maddesinin üçüncü cümlesini ihlal edecek şekilde yanlış bilgiler içeren vekâletnameleri gelir idarelerine iletmemesi veya

2. Asıl sorumlunun 80a(1) maddesi uyarınca iletilen bir vekâletnameyi iptal etmesi veya değiştirmesi durumunda, 80a(1) maddesinin dördüncü cümlesini ihlal ederek, gelir idaresine gecikmeksizin bildirimde bulunmaması.” vergi kabahati teşkil etmekte ve 10.000 Euro’ya kadar idari para cezasıyla cezalandırılmaktadır.

2.2.2. Almanya’da Vergi Suçları ve Cezaları

Alman Mali Kanunu (*Abgabenordnung-AO*) bakımından vergi suçları ve cezaları, 8. kısmın “*Suçlara İlişkin Hükümler*” alt başlığında 369-376. maddeleri arasında düzenlenmiştir⁴²³. AO’nun vergi suçlarını genel olarak sınıflandıran 369. maddesi şu şekildedir:

“*Madde 369 Vergi Suçları:*

(1) *Aşağıdakiler vergi suçlarıdır (gümrük suçları):*

1. *Vergi kanunlarına göre cezalandırılan fiiller,*

⁴²² AO md.46(4)- “*Müsadere veya kendi hesabına başka bir şekilde kullanım amacıyla geri ödeme veya ücret taleplerinin ticari olarak edinilmesine izin verilmez. Bu, güvenlik atama durumları için geçerli değildir. Teminat olarak verilen alacakları ticari amaçla iktisap ve tahsil yetkisi sadece bankacılık işlemleri yapmasına izin verilen şirketlere aittir.*”

⁴²³ Bunların dışında birtakım suçlar da Alman Ceza Kanunu’nda (*Strafgesetzbuch-StGB*) düzenlenmiştir. Örneğin; “Vergi Sırrının İhlali” suçu ve cezası Alman Ceza Kanunu’nun (*Strafgesetzbuch-StGB*) 355. maddesinde ayrı olarak düzenlenmiştir.

2. Malların yasa dışı ithalatı, ihracatı veya transit geçişi,

3. Vergi pullarına ilişkin olarak, damga pullarının sahteciliği veya bunlara hazırlık işlemleri,

4. Yukarıdaki 1'den 3'e kadar olan maddeler kapsamında bir fiil işleyen bir kişiye yardım ve yataklık etmek.

(2) Vergi suçları, vergi kanunlarında suça ilişkin aksine hüküm bulunmadıkça ceza kanununun genel hükümlerine tabidir.”

369. maddenin ikinci fıkrasında belirtildiği üzere, vergi suçlarında AO'da farklı bir hüküm bulunmadıkça Alman Ceza Kanunu (*Strafgesetzbuch-StGB*) ile Alman Ceza Muhakemesi Kanunu'nun (*Strafprozessordnung-StPO*) genel hükümleri uygulanmaktadır.

Almanya'da vergi suçlarının soruşturmasını yürüten kurumlar; polis, gelir idaresi ve savcılık kurumlarıdır. Almanya'da gelir idaresi, hem eyaletler hem de federal düzeyde faaliyet göstermektedir. Her eyaletin gelir idaresinde vergi suçlarının soruşturmasından sorumlu uzmanlaşmış bir birim (*Bußgeld- und Strafsachenstellen*) bulunmaktadır. Bußgeld- und Strafsachenstellen, soruşturmanın yürütülmesini herhangi bir zamanda savcılığa devredebilmektedir. Savcılık da soruşturmayı istediği zaman devralabilmektedir. AO 399. maddesine göre, gelir idaresinin soruşturmayı kendisinin bağımsız olarak yürütmesi durumunda savcılığın sahip olduğu tüm hak ve yetkilere sahip olmaktadır. Bu yetkilerin içerisine Ceza Muhakemesi Kanunu kapsamındaki acil satış, arama, denetim gibi koruma tedbirleri de girmektedir. Soruşturmanın diğer suçları (rüşvet, yolsuzluk, kara para aklama vb.) kapsamı halinde ise, gelir idaresinin soruşturmayı savcılığa devretmesi gerekmektedir. Federal Merkezi Vergi Dairesi; diğer federal, bölgesel ve yerel hükümet yetkililerinden vergi suçu şüphesi içeren raporları almak ve bunları yetkili Bußgeld- und Strafsachenstellen'e iletmekten sorumludur⁴²⁴.

Türkiye'de olduğu gibi Almanya'da vergi suçlarının kovuşturması ceza mahkemelerinde yapılmaktadır⁴²⁵. Alman ceza yargısında yer alan mahkemeler; Ceza Mahkemesi (*Amtsgerichte*), Eyalet Mahkemesi (*Landgerichte*), Eyalet Yüksek

⁴²⁴ OECD, *Fighting Tax Crime – The Ten Global Principles, Second Edition: Country Chapters*, Paris, 2021, s. 163.

⁴²⁵ Serdar Kılıç ve Mustafa Göktuğ Kaya, “ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi Yargısı Sistemleri”, *Sayıştay Dergisi*, Yıl 2017, Sayı 107, s. 44.

Mahkemesi (*Oberlandesgerichte*) ve Federal Alman Yargıtayı (*Bundesgerichtshof*) dır⁴²⁶.

AO'da düzenlenen vergi suçları, “vergi kaçakçılığı suçu (*steuerhinterziehung*)” olarak tek başlık altında incelenebilir. AO'nun 370. maddesi dışındaki maddelerde ise kaçakçılığın diğer görünüş şekilleri olarak; yasadışı ithalat, ihracat veya mal transferleri, kaçakçılıkla elde edilen malların alınıp satılması ve muhafazası suçları yer almaktadır.

Almanya'da vergi kaçakçılığı suçunun neden var olduğu ve hangi hukuki menfaati korumaya çalıştığı konusunda içtihat hukuku “devletin her bir vergi türünden tam gelir elde etmesi” veya “her bir vergi veya vergi türünün zamanında ve eksiksiz ödenmesindeki kamu yararına” işaret etmektedir. Ancak vergi suçlarına ceza öngörülmesi sadece devlete itaatsizlikten değil, aynı zamanda ve bununla bağlantılı olarak dürüst vergi mükelleflerine verilen zarardan da kaynaklanmaktadır. AO'nun 370. maddesi, dürüst vergi mükellefine verilen zararın telafi edilmesini ve vergi yükünün adil ve eşit dağılmasını sağlamak üzere düzenlenmiştir⁴²⁷.

AO'nun 370. maddesi, eylemin ağırlığına göre iki grup kaçakçılık suçu tanımlamış ve farklı sürelerde cezalandırma yoluna gitmiştir. AO'nun 370. maddesinin ilk fıkrasında belirtilen fiilleri işlemek suretiyle vergisini düşük gösteren ya da kendisine veya bir başkasına vergi avantajı sağlayan faile 5 yıla kadar hapis cezası veya para cezası verilmektedir. Bu fiiller;

1) Vergileme ile ilgili konularda gelir idaresi veya diğer kamu idarelerine yanlış ya da eksik bilgi verilmesi,

2) Vergi ile ilgili olarak vermek zorunda olunan bilgilerin gelir idaresine bildirilmemesi,

3) Kullanılması zorunlu olan damga pulu veya makinesinin kullanılmamasıdır.

Görüleceği üzere, burada sayılan fiillerden ikisi bilgi verme yükümlülüklerine ilişkin vergi ihlalidir. Bilgi verme yükümlülüklerine ilişkin ihlallerin kaçakçılık suçu olarak düzenlenmesi, Alman hukukunda gelir idaresi açısından bilgi edinmenin ne kadar önemli olduğunu göstermektedir.

⁴²⁶ Wolfgang Eichler, “German Criminal Jurisdiction”, *The International and Comparative Law Quarterly*, Vol. 5, No. 4, 1956, s. 542-543'ten aktaran, E. Öz ve C. Sevinç Ceyhan, agm., s. 160.

⁴²⁷ Roman Seer, “Das Delikt der Steuerhinterziehung im Kernbereich des Steuerstrafrechts” nwb Datenbank, SteuerStud Nr. 1 vom 31.12.2016 - NWB DokID [YAAAF-18216], s. 1-2, https://www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de/MEDIEN/contento_import/Publikationen_/2016/nwb_export_566973.pdf, (18.04.2022).

AO'nun 370. maddesinin 3. fıkrasında belirtilen ve suç oluşturan fiillerin nitelikli hali olarak sayılan durumlarda ise 6 aydan 10 yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir. Bu fiiller;

- 1) Büyük ölçekte vergi kaybına⁴²⁸ neden olunması veya haksız vergi avantajı sağlanması,
- 2) Bir kamu görevlisi olarak yetkisini veya konumunu kötüye kullanmak,
- 3) Yetkisini veya konumunu kötüye kullanan bir kamu görevlisinin yardımını istemek,
- 4) Mükerrer olarak sahte veya tahrif edilmiş belgeler kullanarak verginin az gösterilmesi veya haksız vergi avantajı sağlanması,
- 5) Birinci fıkrada yer alan fiilleri mükerrer olarak işlemek amacıyla kurulmuş bir örgütün üyesi olarak KDV veya ÖTV'nin olduğundan az gösterilmesi ya da KDV veya ÖTV avantajı sağlanması,
- 6) Doğrudan veya dolaylı olarak tek başına veya ilişkili taraflarla birlikte ya da dolaylı olarak kontrol veya belirleyici etki yapabileceği bir üçüncü ülke şirketini kullanarak verginin gizlenmesi ya da haksız vergi avantajı sağlanması.

Vergi suçu oluşturan fiillerin nitelikli halleri burada sayılanlardan ibaret olmayıp burada örnek olarak belirtilmiştir. Her iki grup içindeki fiillere teşebbüs de cezalandırılmaktadır (AO md.370/2).

Vergi kaçakçılığı, tüm olgularda kasıtlı eylem gerektirir. Kasıt unsurunun tespit edilememesi durumunda fail, AO'nun 378. maddesine göre ağır dikkatsizlikle işlenen vergi kaybı kabahatine göre cezalandırılabilir. Böylece, kastın tespit edilemediği bu eylemlerin cezasız kalmaması istenmektedir⁴²⁹.

Türk vergi ceza hukukundaki düzenlemenin aksine, Alman hukukunda vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için, kanunda belirtilen fiillerin işlenmesi sonucunda vergi kaybının oluşması ya da haksız vergi avantajı sağlanması şartı aranmaktadır. AO'nun 370. maddesinin 4. fıkrasında vergi kaybı, “verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi

⁴²⁸ Maddede belirtilen “büyük ölçekte vergi kaybına” ilişkin herhangi bir tutar belirtilmemekle birlikte Alman Federal Adalet Divanı, 27 Ekim 2015 tarihli kararında 50.000 Euro’yu aşan vergi kaybını büyük ölçekte kabul etmektedir. BGH, 27 Ekim 2015 tarihli karar, Az. 1 Str 373/15.

⁴²⁹ R. Seer, “Alman Hukuku’nda Vergi Kabahatleri”, s. 226.

veya eksik tahakkuk ettirilmesi” olarak tanımlanmıştır. Haksız vergi avantajının ise, geçerli bir hukuki temele dayanmayan vergi iadelerini kapsadığı belirtilmektedir.

AO'nun 371. maddesinde “vergi kaçakçılığında kendini ihbar” müessesesi düzenlenmektedir. Bu maddeye göre, gelir idaresine vermiş olduğu bir vergi türüne ilişkin olan ve vergi suçu oluşturan yanlış bilgileri tam olarak düzelten, eksik bilgileri tamamlayan ya da hiç vermediği bilgileri sonradan bildiren kişi, bu vergi suçu oluşturan eylemleri nedeniyle AO'nun 370. maddesindeki kaçakçılık suçundan dolayı cezalandırılmamaktadır. Bunun için kaçırılan verginin ve faizinin vergi idaresine ödenmesi gerekmektedir.

Bir vergi incelemesine veya bir vergi suçu ya da vergi kabahati soruşturmasına başlanıldığının tebliğ edilmesi, yetkili memurun bir vergi incelemesi ya da vergi suçu veya vergi kabahatini soruşturmak üzere ortaya çıkması, suçlunun kendini ihbar ettiği sırada suç oluşturan eylemin idare tarafından kısmen veya tamamen tespit edilmiş olması ve tespit edilmiş olduğunun suçlu tarafından biliniyor olması ya da bilebilecek durumda olması kendini ihbar müessesesinden yararlanılmasına engel olan durumlardır. Ayrıca AO md. 371'den yararlanabilmek için kaçırılan vergi ya da elde edilen haksız vergi avantajı miktarının eylem başına 25.000 Euro'yu aşmaması gerekmektedir. Ancak AO'nun 398a maddesinde bu limitin aşılması durumunda ek ödeme⁴³⁰ yapılarak kendini ihbar hakkından yararlanmanın yolu açılmıştır. Almanya Federal Adalet Mahkemesi'nin (*Bundesgerichtshofs-BGH*) görüşüne göre, AO'nun 371. maddesinin iki amacı bulunmaktadır. Bunlardan biri, daha önce gizlenmiş vergi kaynaklarının bu yolla kullanılması ve böylece vergi gelirinin artırılması, diğeri ise vergi kaçakçısını dürüst bir vergi mükellefi olması yönünde teşvik etmesidir⁴³¹.

AO'nun 372. maddesinde malların yasa dışı ithalatı, ihracatı veya transit geçişi suç olarak öngörülmekte ve AO'nun 370. maddesinin 1. ve 2. fıkralarına göre cezalandırılacağı hüküm altına alınmaktadır. Ayrıca, AO md.373'te, profesyonel olarak, cebren ya da organize şekilde gerçekleştirilen ticari kaçakçılık fiillerinin 6 aydan 10 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı belirtilmektedir. Fiilin daha hafif nitelikte olması durumunda ise ceza 5 yıla kadar hapis cezası veya para cezası olmaktadır. Aynı şekilde, AO md.374'te, gümrük kaçakçılığı ile elde edilmiş olan malların alınması, muhafazası

⁴³⁰ Kaçırılan vergi miktarının 100.000 Euro'yu geçmemesi halinde kaçırılan verginin %10'u, kaçırılan vergi miktarı 100.000-1.000.000 Euro arasında ise kaçırılan verginin %15'i, kaçırılan vergi miktarı 1.000.000 Euro'yu aşarsa kaçırılan verginin %20'si oranında ek ödeme yapılması gerekmektedir.

⁴³¹ R. Seer, “Das Delikt der Steuerhinterziehung im Kernbereich des Steuerstrafrechts”, s. 9.

veya satılması da AO md.372 ve 373 kapsamında suç oluşturmakta ve 5 yıla kadar hapis veya para cezasıyla cezalandırılmaktadır. Bu suça teşebbüs de cezalandırılmaktadır.

Gümrük kaçakçılığına yönelik suçlarda, kaçakçılık suçunda olduğu gibi vergi kaybı meydana gelmesi ya da haksız vergi avantajı elde edilmesi gibi bir sonucun aranmadığı görülmektedir.

AO'nun 375. maddesine göre, vergi suçlarından dolayı en az bir yıl hapis cezası ile cezalandırılan kişinin kamu görevinde bulunma ve seçilme hakkı elinden alınabilmektedir.

Almanya'da vergi suçlarına uygulanan cezalardan biri olan adli para cezaları Alman Ceza Kanunu'nun 40. maddesine istinaden, gün para cezası sistemine göre belirlenmektedir. Buna göre, adli para cezası için en az 5 ve en fazla 360 günlük tutar belirlenmektedir. Günlük tutar belirlenirken failin kişisel ve ekonomik durumu da dikkate alınmaktadır. Bir günlük tutar en az 1 Euro ve en fazla 30.000 Euro'dur. Para cezası ödenemediği takdirde ise Alman Ceza Kanunu'nun 43. maddesi uyarınca hapis cezasına çevrilmiştir⁴³². Almanya'da 2021 yılında mahkemeler tarafından yapılan kovuşturma sonucunda toplam 17,4 milyon Euro adli para cezası hükmü verilmiştir⁴³³.

2.2.3. Almanya'da Tarhiyat Öncesi Genel Vergi Güvenlik Önlemleri

Almanya, Avrupa Birliği üyesi ülkeler içinde İtalya'dan sonra en yüksek vergi kaçağı oranının görüldüğü ikinci ülkedir⁴³⁴. Bu nedenle Almanya'da da bazı vergi güvenlik önlemlerine başvurulmaktadır. "Vergi denetimi", "stopaj uygulaması", "belge ve kayıt düzeni" tarhiyat öncesi genel vergi güvenlik önlemleri olarak ele alınmıştır.

2.2.3.1. Vergi Denetimi

Alman vergi sisteminde vergisel durumların açıklığa kavuşması, vergilendirmede eşitliğin sağlanması ve vergi güvenliği bakımından büyük önem taşımaktadır. Bu doğrultuda vergi idaresi, vergisel durumun araştırmasında çeşitli vergi

⁴³² Almanya'da Ceza Kanununu Uygulanmasına Dair Kanun (*Einführungsgesetz zum Strafgesetzbuch-EGStGB*) md. 293 hükmüne göre bütün eyaletlerde düzenlemeler yapılmış ve infaz merciinin ödenmeyen para cezasının yerine hapis cezası uygulamasından vazgeçerek, kamuya yararlı işte çalışma cezasına hükmedilmesine olanak tanınmıştır.

⁴³³ Almanya Federal Maliye Bakanlığı (*Bundesministerium der Finanzen- BMF*), Aylık Rapor, Ekim 2022, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2022/10/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-2-steuerliche-betriebspruefung-2021.html>, (12.11.2022).

⁴³⁴ Martin Armstrong, "Tax Evasion Costs EU Countries Billions", <https://www.statista.com/chart/17133/tax-evasion-cost-to-eu-countries/>, (12.11.2022).

denetimi araçlarından yararlanmaktadır. Bunlar; inceleme, arama, yoklama ve bilgi toplamadır.

2.2.3.1.1. İnceleme

Almanya’da vergi incelemesinin amacı “*vergilendirmede eşitliği sağlamak üzere vergiyle ilgili gerçekleri ortaya çıkarmak*”⁴³⁵ şeklinde ifade edilmektedir. Yerinde ve detaylı tespit yapılması, incelemenin vergi kaçırmayı önleyici bir işlev üstlenmesine aynı zamanda vergilendirmenin hukuka uygun ve eşit bir şekilde gerçekleşmesine yol açmaktadır⁴³⁶.

Almanya’da vergi incelemesine ilişkin yasal kurallar, AO’nun 193-207. maddeleri arasında yer almaktadır. Yasal düzenlemenin yanı sıra daha teknik konuların yer aldığı idari düzenlemeler de bulunmaktadır. Bunlar arasında Alman Eyalet Temsilciler Meclisi’nin çıkarmış olduğu “*Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung-Betriebsprüfungsordnung- BpO 2000*)” adlı “Denetim Yönergesi” öne çıkmaktadır⁴³⁷. Bu yönerge, hem Federal Merkezi Vergi Dairesi hem de eyalet vergi idarelerinin yapmış oldukları incelemeleri kapsamaktadır.

Alman vergi sisteminde vergi incelemesinde, genel olarak eyalet vergi daireleri yetkilidir. Bu vergi dairelerinde oluşturulan inceleme servislerinde “alan yöneticisi”, “inceleme yetkisi almış uzman memurlar” ve bunların yardımcıları veya bunlara yardım eden memurlar görev yapmaktadır. Bazı eyaletlerde, yurt dışı bağlantılı vergisel durumlar için ayrı bir inceleme grubu oluşturulmuştur. Federal Merkezi Vergi Dairesinin ise, büyük işletmelerin incelenmesinde olduğu gibi bazı durumlarda eyalet makamlarıyla eşgüdümlü olarak ya da bizzat inceleme yapabilmesi de mümkündür⁴³⁸.

Almanya’da vergi incelemesine tabi kişiler, AO’nun 193. maddesinde sayılmıştır. Buna göre; ilk olarak ticari ve zirai işletme işletenler, serbest meslek faaliyeti yürütenler ve bir yıl içinde 500.000 Euro’dan fazla gelir elde etmesi sebebiyle AO’nun 147/a maddesi uyarınca kayıt, defter ve belgelerini 6 yıl saklamak mecburiyetinde bulunan vergi mükellefleri vergi incelemesine tabidir. Bunların dışında; başkası adına vergi kesme ve ödeme yükümlülüğü olan mükellefler, vergilendirme açısından önem arz eden durumların açıklığa kavuşturulması gereken ve incelenecek

⁴³⁵ Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung - Betriebsprüfungsordnung - (BpO 2000).

⁴³⁶ F. B. Yavaşlar, *age.*, s. 248.

⁴³⁷ Ali Değirmendereli, Alaattin Demir, “Türk ve Alman Vergi Denetim Sistemi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sağlanmasına Yönelik Öneriler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 399, Aralık 2021, s. 18-19.

⁴³⁸ F. Başaran Yavaşlar, *age.*, s. 269-272.

konunun mahiyeti ve kapsamı dikkate alındığında incelemenin vergi dairesinde yapılması uygun olmayan vergi mükellefleri, Almanya ile bilgi değişiminin olmadığı ya da sınırlı olduğu ülkelerde iş ilişkilerine sahip olan ve işbirliği yükümlülüklerini yerine getirmeyen vergi mükellefleri de incelemeye tabi tutulabilmektedir.

Almanya’da vergi incelemesine tabi olan mükellefler büyük işletmeler (G), orta ölçekli işletmeler (M), küçük işletmeler (K) ve mikro işletmeler (Kst) şeklinde sınıflara ayrılmaktadır⁴³⁹. Büyük işletmeler ve belli bir büyüklüğün üzerindeki orta ölçekli işletmelerin vergi incelemesi, özel denetim büroları tarafından gerçekleştirilmektedir. Diğer işletmelerin vergi incelemeleri ise, yerel bürolar tarafından yapılmaktadır. Büyük işletmeler ortalama 4 yıllık aralıklarla, orta ölçekli işletmeler ortalama 8 yıllık aralıklarla ve küçük ve mikro işletmeler ortalama olarak 8 yıldan daha geniş aralıklarla incelenmektedir. Almanya’da 2021 yılında vergi dairelerine kayıtlı 8.409.671 işletmenin 150.440’ı incelenmiş olup bu da %1,8’lik bir inceleme oranına tekabül etmektedir. Ancak inceleme oranı büyük işletmelerde %17,1 oranında gerçekleşmiştir. Vergi incelemelerinde büyük işletmelerin tercih edilmesinin nedeni, inceleme sonucunda ortaya çıkacak matrah farkının diğer işletmelere nazaran daha yüksek olma ihtimalidir. Nitekim 2021 yılı vergi incelemesi sonucunda bulunan yaklaşık 13,1 milyar Euro’luk matrah farkının 9,6 milyar Euro’luk kısmı büyük işletmelerden kaynaklanmaktadır⁴⁴⁰.

Alman vergi sisteminde, vergi dairesine yapılan beyan ve bildirimlerin denetiminde “inceleme kaydıyla tarh” müessesesi kullanılmaktadır. Bu sayede, vergi tespit zamanaşımı süresi⁴⁴¹ dolana kadar ilgili mükellefin denetlenmesi ve yapılan tarh işleminde gerekli düzeltmelerin yapılması mümkün hale gelmektedir. İnceleme sonucunda vergi matrahında herhangi bir hata veya eksiklik bulunmadığı tespit edilirse tarh üzerindeki “inceleme kaydı” iptal edilmektedir. Beyanda bir hata veya eksiklik olduğu tespit edilirse “inceleme kaydıyla tarh” kaldırılarak tarh üzerinde gerekli değişiklikler yapılmaktadır⁴⁴².

⁴³⁹ Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung - Betriebsprüfungsordnung - (BpO 2000).

⁴⁴⁰ Almanya Federal Maliye Bakanlığı (*Bundesministerium der Finanzen- BMF*), Aylık Rapor, Ekim 2022.

⁴⁴¹ “Vergi tespiti zamanaşımı, vergi borcunun tespit edilme ve vergi ödevlisine bildirilme azami süresini ifade etmektedir”. F. Başaran Yavaşlar, *age.*, s. 360. Bu süre; tüketim vergileri için bir yıl, diğer tüm vergiler ve vergi iadeleri için dört yıl, vergi kaçakçılığı suçu işlenmişse on yıl, ağır dikkatsizlikle işlenen vergi kaybı kabahatinde beş yıldır (AO md. 169).

⁴⁴² F. Başaran Yavaşlar, *age.*, s. 252-259.

Vergi incelemesinin mükellefin iş yerinde yapılması kural olmakla birlikte, mükellefin iş yerinde ya da ikametgâhında yapılamaması durumunda vergi idaresinde yapılması mümkündür. Mükellefler, inceleme esnasında yetkililere bilgi vermek; defter, kayıt ve belgeleri incelemek üzere ibraz etmek; bu kayıtların anlaşılması için gerekli açıklamaları yapmak suretiyle vergi idaresine yardımcı olmak durumundadır. Vergi incelemesi normal çalışma saatleri içerisinde yapılır. İşletme sahibi veya temsilcisinin de hazır bulunması kaydıyla, inceleme memurlarının iş yerlerine girme ve inceleme yapma yetkisi bulunmaktadır (AO md. 200). İnceleme sonunda vergi suçu veya kabahati nedeniyle ceza verilmesi söz konusuysa inceleme raporunda bu durumun ayrıntılı bir biçimde ortaya konulması gerekir⁴⁴³.

2.2.3.1.2. Arama

Vergisel durumun araştırılmasında kullanılan araçlardan bir diğeri aramadır. Alman hukukunda arama, tüm vergi türlerinde ve gümrüklerde uygulanabilmektedir. Asıl itibariyle ceza muhakemesine ait bir araç olan aramanın, böylelikle vergilendirme usulü bakımından da uygulanmasına imkân sağlanmıştır⁴⁴⁴. AO md. 208 gereğince arama;

- Vergi suçu ve kabahatlerinin ortaya çıkarılması (AO 208/I B.1),
- Vergi suçu ve kabahatlerinin ortaya çıkarılması ile bağlantılı olarak vergi matrahının tespit edilmesi (AO 208/I B.2),
- Bilinmeyen vergisel olay ve durumların açığa çıkarılması (AO 208/I B.3) için kullanılmaktadır.

AO'da vergisel aramanın ilk ve öncelikli amacı, vergi suç ve kabahatlerini tespit etmek olarak düzenlenmiştir. Aramanın bir diğeri amacı, vergi suç ve kabahatlerinin soruşturmasıyla bağlantılı matrah tespitidir. Zira Alman hukukunda vergi suçu ya da kabahatinin işlenip işlenmediğinin tespiti vergi kaybının varlığına bağlıdır ve kamu davası açılmadan önce vergi alacağının belirlenmesi gerekmektedir. Burada önem arz eden husus, bu bent kapsamında yalnızca matrahın tespiti amacıyla arama yapılamayacağıdır. Ancak arama esnasında vergi suçu ya da kabahati saptanmamış olsa bile elde edilen bulgular matrah tespitinde kullanılabilir. AO'nun 85. maddesinde vergi otoritelerine verilen "vergileri hukuka uygun ve eşit şekilde belirleme ve tahsil" görevi, sadece bilgi dâhilindeki vergisel işlemler ve kişiler üzerinde denetim

⁴⁴³ F. Başaran Yavaşlar, *age.*, s. 286.

⁴⁴⁴ F. Başaran Yavaşlar, *age.*, s. 293.

yapılmasıyla yerine getirilemez. Bu nedenle, vergi idaresinin bilgisi dışında kalan olay ve durumların araştırılması ve açığa çıkarılması amacıyla kullanılan arama, bu fonksiyonu ile vergi idaresinin vergi alacağını güvence altına almayı hedefleyen genel bir denetim aracı niteliğine sahip olmaktadır. Dolayısıyla vergisel arama yapmaya yetkili olanlar, bazı özel yetkilere haiz olmaktadır. Bu yetkiler, doğrudan diğer kişilerden bilgi alma; sözlü olarak bilgi isteme; defter, kayıt ve belgelerin ibrazının istenmesi ve ibraz edilen her türlü belgeyi inceleme yetkisidir⁴⁴⁵.

Almanya'da arama hâkim kararı ile gerçekleştirilmektedir. Arama talebinin içeriğine dair kanuni bir düzenleme bulunmamakla birlikte, Alman doktrininde genel kabul gören görüş isnat edilen fiile ve aramanın amacı, kapsamı, nerede yapılacağına ilişkin genel bilgilerin bu talepte yer alması gerektiğidir. Ayrıca el koyma işlemi gerçekleştirilecekse, işleme konu olan eşyaların açık bir şekilde arama talebinde belirtilmesi gerekir⁴⁴⁶.

2.2.3.1.3. Yoklama

Alman hukukunda özel tüketim vergilerine⁴⁴⁷ yönelik bir denetim aracı olarak işlev gören yoklamada amaç, “denetlemek ya da vergilendirme açısından önemli olabilecek diğer tespitleri yapmaktır”. Gümrük idaresi tarafından yoklama ile görevlendirilenlerin, çalışma saatleri içinde ticari veya mesleki faaliyet yürüten ve yoklamaya tabi olan kişilerin iş yerlerine girme yetkisi bulunmaktadır (AO md. 210/1). Ancak, kaçak malların veya vergilendirilmemiş ÖTV'ye tabi malların bulunduğu ya da mevzuatın başka bir şekilde ihlal edildiğine dair haklı gerekçelerin bulunması halinde herhangi bir zaman sınırlaması olmaksızın yoklama yapılabilir (AO md. 210/2). Ayrıca, yoklama memurları zaman ve mekânla sınırlı kontroller kapsamında, dış görünüşleri itibarıyla ticari olduğu anlaşılan gemileri ve diğer araçları durdurma yetkisine de sahiptir (AO md. 210/3). Yoklama sırasında inceleme yapılmasını gerektiren bir durum tespit edildiği takdirde, AO 193. madde uyarınca vergi incelemesi başlatılabilmektedir (AO md. 210/4). AO'nun 215. maddesine göre, gümrük idaresi ÖTV'ye tabi malları güvence altına almaya yetkilidir. Bu kapsamda gerekli koşullar sağlandığı takdirde mallara el konulması da mümkün olmaktadır.

⁴⁴⁵ F. Başaran Yavaşlar, *age.*, s. 298-310.

⁴⁴⁶ F. Başaran Yavaşlar, *age.*, s. 299-300.

⁴⁴⁷ Özel tüketim vergileri federal kanunlarla ülke genelinde yeknesak şekilde düzenlenen bira vergisi, tütün vergisi, yüksek alkollü içki vergisi, alko-pop vergisi, köpüklü şarap ve ara ürün vergisi, enerji vergisi, elektrik vergisi ve kahve vergisidir. F. Başaran Yavaşlar, *age.*, s. 314-315.

Almanya’da mevcut vergi denetim araçlarına ek olarak, AO’nun 146b maddesi uyarınca ödeme kaydedici cihaz denetimleri, yeni bir vergi denetim aracı olarak getirilmiştir. Türk hukukundaki “yaygın ve yoğun vergi denetimleri” kapsamında yürütülen ödeme kaydedici cihaz denetimleri, Almanya’da 1 Ocak 2018’den bu yana Federal Maliye Bakanlığı (BMF) ve yerel vergi dairelerinin denetçileri tarafından düzenli olarak gerçekleştirilmektedir. Ödeme kaydedici cihaz sistemindeki kayıtların doğruluğunu kontrol etmek üzere mükellefe önceden haber verilmeksizin yapılan denetim çerçevesinde, vergi idaresi görevlilerinin normal iş ve mesai saatleri içerisinde mükellefin iş yerine girme yetkisi bulunmaktadır. İşin niteliği gereği iş yerinin açık olması halinde bu saatler dışında da denetim yapılabilir. Bu denetimler sırasında denetçilerin arama yapma yetkisi yoktur. Ödeme kaydedici cihaz denetimleri, ayrıca elektronik kayıt sisteminin kanun hükümlerine uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının tespit edilmesi amacıyla yapılabilir. Teknik güvenlik özelliklerinin uygun şekilde kullanılmasına ilişkin yükümlülüklerin ihlal edildiğinin tespit edilmesi halinde, herhangi bir vergi geliri kaybının meydana gelip gelmediğine bakılmaksızın, 25.000 Euro’ya kadar idari para cezası uygulanabilmektedir⁴⁴⁸. Ayrıca, denetim sonucu elde edilen bulgulara dayanarak gerekli görüldüğünde ön inceleme kararı olmaksızın vergi incelemesi başlatılabilmektedir. Vergi incelemesine başlandığının tarih ve saat belirtilerek kaydedilmesi ve mükellefe yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir⁴⁴⁹.

2.2.3.1.4. Bilgi Toplama

Vergi idaresinin denetim faaliyeti çerçevesinde kullandığı en önemli araçlardan biri, bilgi toplama. Bu nedenle AO’da bilgi verme yükümlülüğü ile ilgili çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Almanya’da bir vergi mükellefi ya da mükelleflerle muamelede bulunanlar, özellikle yabancı ilişkili taraflarla yapılan işlemlerle ilgili olarak, genel olarak ise vergilendirmeye ilgili tüm gerçekleri açıklamak durumundadır. AO’nun 90. maddesinde, vergi mükelleflerinin ya da mükelleflerle muamelede bulunanların vergilendirmeye ilgili gerçekleri tam ve doğru şekilde açıklayarak vergi idaresi ile işbirliği yapma yükümlülüğü düzenlenmiştir. “Birlikte etki ödevi” olarak

⁴⁴⁸ AO md. 379.

⁴⁴⁹ Almanya Federal Maliye Bakanlığı (*Bundesministerium der Finanzen- BMF*), Aylık Rapor, Ağustos 2018.

nitelendirilen ve vergilendirme usulünün tümü için geçerli olan bu yükümlülüğün kapsamı somut olayın şartlarına göre değişmektedir⁴⁵⁰.

Almanya’da bilgi verme, kanun hükmüne göre ya da vergi idaresinin talebi üzerine gerçekleşmektedir. AO’nun 137, 138, 139. maddeleri; vergi ödevlilerine vergi idaresinin talebi olmaksızın bilgi verme ödevi yüklemektedir. Bu maddeler genel olarak; işe başlama, işi terk, adres değişikliği, iş değişikliği gibi hususların bildirilmesi ile ilgilidir.

AO’nun yabancı ilişkili taraflarla yapılan işlemlerle ilgili olarak getirmiş olduğu bilgi verme yükümlülüklerinden bazıları; çok uluslu şirket gruplarının ülkeye özgü rapor düzenlemesi (AO md.138a), bankalar ve diğer mali kuruluşların yerli bir vergi mükellefi ile bir üçüncü ülke şirketi arasındaki ilişkileri bildirim yükümlülüğü (AO md.138b), sınır ötesi vergi düzenlemelerini bildirme yükümlülüğüdür (AO md.138d).

25 Mayıs 2018 tarihli ve 2018/822/EU sayılı AB Konsey Direktifi (*Directive of Administrative Cooperation 6-DAC 6*), AB’de vergi şeffaflığının artırılmasına yönelik alınan bir önlemdir. OECD’nin Taban Erozyonu ve Kâr Kaydırma (BEPS) projesinin 12. Eyleminin Nihai Raporunda öne sürülen önerilerin bir parçasıdır. Buna göre devletler, “Zorunlu Bildirim Kuralları” olarak adlandırılan uluslararası bir zorunlu açıklama standardını kabul etmektedir. Buradaki nihai amaç, aracılara⁴⁵¹ ve vergi mükelleflerini vergi idarelerine güncel bilgi vermeye zorunlu tutarak kötüye kullanma veya vergiden kaçınma açısından yüksek risk taşıyan durumların tespit edilmesi ve önlenmesidir⁴⁵². Vergilendirme alanında İdari İşbirliği Direktifi (DAC 6) kapsamındaki zorunlu bildirim kuralları, AO’nun 2019’un sonunda yürürlüğe giren ve 1 Temmuz 2020’den itibaren geçerli olan 138d-138k maddelerinde düzenlenmiştir.

AO’nun 93. maddesi ise, vergi idaresinin talebi üzerine bilgi verme ödevini düzenlemektedir. Buna göre, vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak verginin konusuna giren işlemlere taraf olan kişiler ve diğer kişiler vergi idaresinin gereksinim

⁴⁵⁰ F. Başaran Yavaşlar, *age.*, s. 127.

⁴⁵¹ Aracılar,

- Bildirilecek herhangi bir “sınır ötesi vergi planlama uygulanması, pazarlanması, organizasyonu ve uygulanmasını” sağlayan veya yöneten herhangi bir gerçek veya tüzel kişiyi,
- Bildirilecek “sınır ötesi vergi planlaması” ilgili olarak destek sağlanması hakkında bilgi sahibi olan veya makul olarak bilgi sahibi olduğu kendisinden beklenebilecek herhangi bir gerçek veya tüzel kişiyi, ifade etmektedir. WEB_16, <https://vergiport.com/blog/yazi-dizisi-uluslararası-vergilemede-seffaflik-artiyor-sinir-otesi-bilgilendirme-yukumlulukleri-dac6-ile-yeni-raporlama-zorunluluklari-getiriliyor-2>, (29.04.2023)

⁴⁵² WEB_17, <https://www.roedl.com/insights/tax-newsletter-italien/2020-12/implementation-dac6-directive-italy>, (29.04.2023).

duyduğu bilgileri vermekle yükümlüdür⁴⁵³. Bu yükümlülük kapsamına kamu hukuku ya da özel hukuk tüzel kişileri ve tüzel kişiliği olmayan birlikler de girmektedir. Vergi idaresi bilgi isteme sırasında; hangi konu hakkında bilgi istediğini, istenen bilginin kişinin kendisinin mi yoksa diğer kişilerin vergilendirilmesi için mi istendiğini belirtmek durumundadır. Bilgi isteme talebi sözlü olarak yapılabilmekte ancak bilgi vermek zorunda olanların talep etmesi halinde yazılı olarak yapılmaktadır. Vergi idaresinin, bilgi isteme talebine yazılı olarak cevap verilmemesi ya da yazı ile verilen cevapların tatmin edici olmaması durumunda bilgi vermesi gereken kişinin resmi makama sözlü olarak bilgi vermesini isteme yetkisi vardır. Bu durumda bilgi talep edilen kişinin sözlü açıklamalarının bir tutanakla kayıt altına alınması zorunludur. Bilgi verme yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi, somut olayın şartlarına göre vergi kabahati ya da vergi suçu oluşturabilmektedir.

2.2.3.2. Stopaj Uygulaması

Vergi stopajı, vergilendirme sürecini basitleştirmek ve idari maliyetleri azaltmak amacıyla getirilen bir tahsil yöntemidir. Özellikle dar mükellefler, yani ikametgâhı ya da kanuni merkezi Almanya’da bulunmayan gerçek ya da tüzel kişiler bakımından da devletin vergi gelirinin güvence altına alınmasına hizmet etmektedir.

Almanya’da tam mükellefler için vergi stopajı; ücretler, sermaye kazançları ve inşaat gelirlerine⁴⁵⁴ uygulanmaktadır. Ücret geliri ve sermaye kazancından başka bir gelir olmaması durumunda gelir vergisi beyannamesi verilmemekle birlikte, özellikle vergi indirimi uygulanması amacıyla beyanname verilmesi de mümkündür. Bazı durumlarda vergi kesintisi yapılmasına rağmen vergi beyannamesi verilmesini zorunlu kılan birçok özel düzenleme de bulunmaktadır⁴⁵⁵. Dar mükellefler bakımından ise; yurt içinde gerçekleştirilen sanatsal, sportif, artistik, eğlence veya benzeri faaliyetler yoluyla elde edilen gelirler dâhil olmak üzere ücret gelirleri, telif hakkı ve sınai mülkiyet haklarından elde edilen gelirler, yerli bir şirkette yönetici olarak görev yapılmasından elde edilen gelirler Gelir Vergisi Kanunu’nun (*Einkommensteuergesetz-ESStG*) 50a maddesi gereğince stopaj yoluyla vergilendirilmektedir.

⁴⁵³ Almanya’da bilgi isteme bir sıra dâhilinde gerçekleşmektedir. Buna göre öncelikle, verginin konusuna giren işleme taraf olanlardan bilgi istenmektedir. Diğer kişilerden bilgi istenmesi, işleme taraf olanların verdiği bilgilerin yetersiz veya doğrulukları konusunda şüphelerin olması durumunda istenebilmektedir.

⁴⁵⁴ İnşaat hizmetlerinden alınan stopaj vergisi, özellikle inşaat şirketlerinin iflas etmesi ve yabancı iştiraklerin devreye girmesi durumunda, yalnızca vergi gelirinin tahsili ve vergi gelirinde yüksek kayıpların önlenmesi amacıyla uygulanmaktadır.

⁴⁵⁵ WEB_18, <https://www.german-tax-consultants.com/german-taxes/withholding-taxes.html>, (21.09.2023).

Ücret gelirlerinde vergiler işveren tarafından her ay brüt maaştan doğrudan kesilmektedir. Ücretler üzerinden gelir vergisi kesintisi, ücret geliri elde edenlerin evli ve çocuk sahibi olup olmamaları gibi şahsi durumlarına bağlı olarak hazırlanmış vergi cetvellerine göre yapılmaktadır⁴⁵⁶. Almanya’da menkul sermaye iradı sayılan anonim, limited ve paylı komandit şirketlerden elde olunan kâr payları ile mevduat faizleri, tahvil faizleri ve sabit faizli kıymetli evraklardan elde edilen faizler de tevkifata tabidir.

Almanya’da tam mükellef ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilere ödenen temettüleri için yasal olarak uygulanan stopaj oranı %25’tir (dayanışma ek vergisi dâhil %26,375). Normal koşullarda, tam ve dar mükelleflere ödenen faizlerde stopaj uygulanmamaktadır. Ancak katılma hesaplarından, kâra iştirakli bonolardan, hisse senedine dönüştürülebilir bonolardan elde edilen faizler ile bankalar tarafından ödenen faizler stopaja tabidir. Stopaj oranı %25’tir (dayanışma ek vergisi dâhil %26,375). Dar mükelleflere faiz ödendiğinde, oran bir vergi anlaşması uyarınca düşürülebilmekte veya AB faiz ve telif hakları direktifi (IRD) geçerliyse bir muafiyet sağlanabilmektedir.

Almanya’da tam mükellef gerçek kişilere ödenen gayri maddi hak bedellerinden stopaj yapılmamaktadır. AB IRD uygulanmadıkça veya bir vergi anlaşması uyarınca oran düşürülmedikçe, dar mükellef bir gerçek ya da tüzel kişiye ödenen gayri maddi hak bedelleri üzerindeki stopaj oranı %15’tir (dayanışma ek vergisi dâhil %15,825).

Tablo 4. Almanya’da Uygulanan Stopaj Oranları

Ödeme Türü	Tam mükellef		Dar mükellef	
	Tüzel kişi	Gerçek kişi	Tüzel kişi	Gerçek kişi
Kâr payları (temettüleri)	%25 (dayanışma ek vergisi dâhil %26,375)	%25 (dayanışma ek vergisi dâhil %26,375)	Olası %40 geri ödeme ile %25 (dayanışma ek vergisi dâhil %26,375)	%25 (dayanışma ek vergisi dâhil %26,375)
Faiz	%0/%25 (dayanışma ek vergisi dâhil %26,375)	%0/%25 (dayanışma ek vergisi dâhil %26,375)	%0/%25 (dayanışma ek vergisi dâhil %26,375)	%0/%25 (dayanışma ek vergisi dâhil %26,375)
Gayri maddi hak gelirleri (telif ücretleri)	%0	%0	%15 (dayanışma ek vergisi dâhil %15,825)	%15 (dayanışma ek vergisi dâhil %15,825)
Teknik hizmetler için ücretler	%0	%0	%0	%0

Kaynak: Deloitte, International Tax, Germany Highlights 2023, s. 5.

⁴⁵⁶WEB_19,https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Glossareintraege/L/004_Lohnsteuer.html?view=renderHelp, (22.09.2023).

2.2.3.3. Belge ve Kayıt Düzeni

Beyana dayanan vergi sistemlerinde, defter ve belge düzeninin işlemesi ve burada meydana gelen aksamaların vergi denetimi yoluyla tespit edilmesi, olası vergi kayıplarını engelleyerek vergi güvenliğini sağlamaktadır.

Almanya’da defter ve kayıt düzenine ilişkin kurallar, AO’nun 140-148. maddelerinde yer almaktadır⁴⁵⁷. AO’nun 140. maddesinde, vergi kanunları dışındaki diğer kanunlar gereğince defter ve kayıt tutmakla yükümlü olanların, vergisel açıdan önem arz etmesi durumunda vergi hukuku bakımından da defter tutmakla yükümlü olacağı düzenlenmiştir. AO’nun 141. maddesi ise, belirli hadleri aşan ticari ve zirai işletmelerin defter tutma yükümlülüklerini düzenlemektedir. Türk hukukundan farklı olarak Almanya’da serbest meslek kazancı elde edenlerin defter tutma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Defterler, vergi mükellefi tarafından ticari işlemler ve işletmenin durumuna ilişkin olarak uzman bir üçüncü kişiye makul bir süre içinde bilgi sunabilecek şekilde tutulmalıdır. Kayıtlar, vergilendirme için gerekli amaca uygun şekilde gerçekleştirilmelidir (AO md. 145).

AO’nun 146. maddesi, kayıt nizamı ile ilgili hükümler içermektedir. Buna göre; muhasebe kayıtları ve gerekli diğer kayıtlar ayrı ayrı, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılmalıdır. Nakit tahsilat ve ödemelerin günlük olarak kayıt altına alınması gerekmektedir.

AO’nun 147. maddesinde defter, kayıt ve belgelerin muhafazası ile ilgili düzenleme bulunmaktadır. Diğer vergi kanunlarınca daha kısa bir süre öngörülmedikçe defter ve kayıtlar, envanter, yıllık mali tablolar, açılış bilançosu ve bunların açıklamasına yönelik işletme ve diğer organizasyon belgeleri, muhasebe belgeleri on yıl süreyle saklanmak durumundadır. Bunların dışında alınan iş ve ticaret mektupları ile gönderilen iş ve ticaret mektubu nüshalarının ise 6 yıl saklanması zorunluluğu bulunmaktadır.

Defter tutma ve kayıt işlemlerinin temelini oluşturan belgelerin düzenlenmesine ilişkin yasal kurallara AO’nun dışında, özel vergi yasalarında ya da Ticaret Kanunu’nda (*Handelsgesetzbuch-HGB*) yer verilmiştir. Örneğin; ticari işlemlerde en çok kullanılan belge olan fatura ile ilgili hükümler, Satış Vergisi Kanunu’nda (*Umsatzsteuergesetz-*

⁴⁵⁷ AO’nun dışında, kayıt tutma yükümlülüğü ile ilgili düzenleme içeren kanunlar da bulunmaktadır. Örneğin, Satış Vergisi Kanunu’nun (*Umsatzsteuergesetz-UStG*) 22. maddesi, müteşebbisin kayıt tutma yükümlülüğünü düzenlemektedir.

UStG) düzenlenmiştir. UStG'nin 14 ila 14c maddeleri, fatura düzenleme yetkisi ve yükümlülüğünün yanı sıra faturalarda bulunması gereken bilgilere ilişkin düzenlemeleri içermektedir. UStG'nin 14. maddesine göre fatura, “*ticari işlemlerde bu belgeye nasıl atıfta bulunulduğuna bakılmaksızın, bir teslimatı veya başka bir hizmeti ödemek için kullanılan herhangi bir belgedir*”. Faturalar kâğıt üzerinde veya alıcının onayına bağlı olarak elektronik ortamda düzenlenebilmektedir.

Almanya, 2011 yılında 2010/45/EU Direktifini “Vergilendirmeyi Basitleştirme Yasası” ile iç hukukuna aktarmış ve e-fatura ile kâğıt faturanın hukuki değerini eşitlemiştir. 2017 yılında, 2014/55/EU sayılı AB Direktifi’ni (E-Fatura Direktifi) kabul etmiş ve böylece kamu alımları sırasında elektronik faturalamanın kullanımını zorunlu kılmıştır⁴⁵⁸.

2.2.4. Vergi Kabahat ve Suçlarına Verilen Cezaların Tarihiyat Öncesi Genel Vergi Güvenlik Önlemleri Açısından İrdelenmesi

Almanya’da vergi alacağını güvence altına almak için çeşitli mekanizmalar uygulanmaktadır. Bunlardan “vergi denetimi”, “stopaj uygulaması”, “belge ve kayıt düzeni” tarihiyat öncesi genel vergi güvenlik önlemi olarak nitelendirilebilmektedir.

Vergi denetiminin, vergi gelirlerinin güvence altına alınması konusunda önemli bir rolü bulunmaktadır. Almanya’da vergi incelemesi sonucunda tespit edilen kabahatler özellikle; ağır dikkatsizlikle işlenen vergi kaybı kabahati (AO md. 378), vergiyi tehlikeye atma kabahati (AO md. 379), stopaj vergisini tehlikeye atma kabahatidir (AO md. 380). Vergi incelemesi ile vergi kaçakçılığı suçu teşkil eden eylemler de tespit edilebilmekte ve genellikle adli para cezası veya hapis cezasıyla cezalandırılmaktadır. Bu kapsamda, federal eyalet soruşturma birimleri esas olarak arama faaliyeti de yürütmektedir.

Almanya’da yeni bir vergi denetim aracı olan ödeme kaydedici cihaz denetimleri sırasında, teknik güvenlik özelliklerinin uygun şekilde kullanılmasına ilişkin yükümlülüklerin ihlal edildiğinin tespit edilmesi halinde, herhangi bir vergi geliri kaybının meydana gelip gelmediğine bakılmaksızın, 25.000 Euro’ya kadar idari para cezası uygulanabilmektedir.

⁴⁵⁸ WEB_20, <https://blog.groupseres.com/en/e-invoicing-in-germany-progress-and-current-status-seres-global>, (09.09.2023).

Vergi denetiminin en önemli hukuki araçlarından biri, bilgi toplamadır. Almanya’da bilgi verme yükümlülüğünün ihlal edilmesi halinde çeşitli yaptırımlarla karşı karşıya kalınmaktadır. Bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi vergi kaybına neden olmuş ve kasten işlenmişse AO’nun 370. maddesi gereğince “Vergi Kaçakçılığı Suçu”, ağır dikkatsizlikle işlenmiş ise AO’nun 378. maddesi gereğince “Ağır Dikkatsizlikle Vergi Kaybı Kabahati” meydana gelmektedir. Bilgi verme yükümlülüklerinin ihlal edilmesi, AO’nun 370. veya AO’nun 378. maddesi kapsamında cezalandırılmıyorsa (yani ortada bir vergi kaybı bulunmuyorsa) vergi kaybına yol açabilecek sonuçlar doğurması ihtimali nedeniyle AO’nun 379(2).maddesinde tehlikeye atma kabahati kapsamında 5.000 Euro ile 25.000 Euro arasında değişen idari para cezaları ile cezalandırılabilir.

Vergi güvenlik önlemlerinden bir diğeri olan stopaj uygulamasına ilişkin hukuki düzenlemelere aykırı davranılması halinde de benzer bir durum söz konusudur. Almanya’da vergi kesintisi yapma ve vergi idaresine beyan etme yükümlülüğünün zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi kasıt unsurunun olup olmamasına göre vergi suçu ya da vergi kabahati sayılmaktadır. Buna göre, vergi kesintisi yapma ve beyan etme yükümlülüğünün ağır dikkatsizlikle yerine getirilmemesi, AO’nun 378. maddesi gereğince “Ağır Dikkatsizlikle Vergi Kaybı Kabahatini” oluşturmakta ve 50.000 Euro’ya kadar idari para cezası ile cezalandırılmaktadır. Aynı yükümlülüğün kasten yerine getirilmemesi durumunda ise AO’nun 370. maddesine göre “Vergi Kaçakçılığı Suçu” meydana gelmekte ve hapis cezasıyla cezalandırılabilir. Bu yükümlülüğünün yerine getirilmemesi, AO’nun 370. veya AO’nun 378. maddesi kapsamında cezalandırılmıyorsa (yani ortada bir vergi kaybı bulunmuyorsa) bu durumda vergi kaybına yol açma tehlikesi nedeniyle AO’nun 380. maddesinde düzenlenen “Stopaj Vergisini Tehlikeye Atma Kabahati” meydana gelmekte ve yaptırımı 25.000 Euro’ya kadar idari para cezası olmaktadır.

Defter ve kayıt düzenine ilişkin yükümlülüklerle uyulmaması halinde vergi idaresinin öncelikle matrah takdir etme yetkisi bulunmaktadır. Ayrıca bu yükümlülüklerin hukuka uygun şekilde yerine getirilmemesi durumunda ağır dikkatsizlikle işlenen vergi kaybı kabahati (AO md. 378) ya da vergiyi tehlikeye atma kabahatinden (AO md. 379) hangisinin meydana geldiği, vergi kaybının olup olmaması veya haksız vergisel avantajlar elde edilip edilmediği gibi hususlar dikkate alınarak her olayın şartlarına göre belirlenmektedir. Büyük ölçekte bir vergi kaybına neden olunması

durumunda ise, AO'nun 370. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçundan bahsetmek de mümkün olmaktadır⁴⁵⁹.

Ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespit edilmesinde faturanın önemli bir işlevi bulunmaktadır. Fatura ile ilgili yasal düzenlemenin yapıldığı UStG'nin 26a maddesinde, bu kanun hükümlerine aykırı davrananlara uygulanacak ceza hükümleri yer almaktadır. Buna göre; fatura düzenlenmemesi veya geç düzenlenmesi 5.000 Euro'ya, saklama yükümlülüklerine uyulmaması ise, 1.000 Euro'ya kadar idari para cezası uygulanmasını gerektirmektedir.

Sahte belgelere ilişkin olarak, AO'nun 370. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan “sahte veya tahrif edilmiş belgeler kullanarak verginin az gösterilmesi veya haksız vergi avantajı sağlanması” şeklindeki düzenlemede, vergi kaçakçılığı suçu için “kullanma” fiilinin arandığı görülmektedir. Kanun maddesinde “belge düzenleme” ifadesine yer verilmemesi, sahte belge düzenlemenin vergi kaçakçılığı suçu oluşturmasını engellemektedir. Buna karşılık, sahte bir belgenin düzenlenmesi ancak kullanılmaması, vergi suçuna hazırlık hareketi olarak değerlendirilmektedir. AO'nun 379. maddesinde “belgenin gerçeğe aykırı şekilde düzenlenmesi” vergiyi tehlikeye atma kabahatine sebep olan fiiller arasında sayılmakta ve karşılığında idari para cezası öngörülmektedir⁴⁶⁰.

Görüldüğü üzere, Alman vergi ceza sisteminde aynı fiil hem suç hem de idari kabahat olabilmektedir. Ancak, Alman hukukundaki suç ve idari kabahatin ayrı olması dolayısıyla idari cezalar ile yargılama makamınca uygulanan adli cezalar da birbirinden kesin olarak ayrılmaktadır. Bu durum Almanya'da “non bis in idem” ilkesine aykırılık olarak görülmemektedir⁴⁶¹.

2.3. İtalya

İtalya'da vergilerin tahsil edilmesi ve vergilendirme sürecinin yönetiminden sorumlu kurum, İtalya Ekonomi ve Maliye Bakanlığına (*Ministero dell'Economia e delle Finanze-MEF*) bağlı İtalya Gelir İdaresi Başkanlığıdır (*Agenzia delle Entrate-AdE*).

⁴⁵⁹ F. Başaran Yavaşlar, *age.*, s. 156-157.

⁴⁶⁰ Ahmet Emrah Geçer, *Vergi Usul Kanunu'nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*, (Basılmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2021, s. 128.

⁴⁶¹ Hans Heiner Kühne, “Almanya'da İdari Ceza Hukukunun Anayasal Temelleri”, *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 115.

Vergiler genel olarak; gelir üzerinden alınan vergiler (kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi, sosyal güvenlik katkı payları, stopaj vergisi), harcamalar üzerinden alınan vergiler (katma değer vergisi), servet üzerinden alınan vergiler (emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi) ve diğer vergiler (bölgesel üretim vergisi, web vergisi, damga vergisi, gümrük vergisi) olarak sınıflandırılmaktadır⁴⁶².

İtalyan vergi kanunu, vergi mükelleflerinin beyanname vermesini, defter ve kayıtlarını tutmasını, vergiyi kaynağında kesmesini vb. zorunlu kılmaktadır. Vergi mükellefi bu yükümlülükleri yerine getirmediğinde; idari, adli veya diğer yaptırımlar uygulanabilmektedir. İdari yaptırımlar Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından, adli cezalar ise adli makamlarca uygulanmaktadır. İtalya’da adli ve idari vergi yaptırımları, ceza kanunu ya da vergi kanunu dışında kendilerine özgü hukuki düzenlemelere dayanarak uygulanmaktadır.

2.3.1. İtalya’da Vergi Kabahatleri ve Cezaları

İtalya’da vergi kabahatlerine uygulanan idari yaptırım sistemi, 18 Aralık 1997 tarih ve 471, 472, 473 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameler (*Decreto Legislativo del 18.12.1997 n. 471, 472, 473*) ile düzenlenmiştir. Vergi kabahatlerine ilişkin bu mevzuatlarda boşluk bulunması durumunda, idari yaptırımlar hakkındaki 24.11.1981 tarih ve 689 sayılı Kanun’un⁴⁶³ genel ilkeleri uygulanmaktadır. İdari yaptırım ve mali yaptırım, disiplinlerini ceza hukukundan aldıkları için cezalandırma niteliğinin yanında failin ıslahı yoluyla kamu mallarının korunması amacına da hizmet etmektedir⁴⁶⁴. İdari vergi yaptırımı; bir miktar para ödeme yükümlülüğünden oluşmakta⁴⁶⁵, para cezasına faiz uygulanmamakta ve bu ceza mirasçılara intikal etmemektedir.

⁴⁶² Göksel Karaş, “İtalyan Vergi Sistemi”, *Vergi Sistemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri*, Editörler: Ahmet Tekin, Ersin Nail Sağdıç, IJOPEC Publication, London, 2020, s. 319-338.

⁴⁶³ Bu kanunun tam metnine

<https://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::L:1981:689> adresinden ulaşılmıştır (18.10.2023).

⁴⁶⁴ Rossella Miceli, “Sanzioni Amministrative Tributarie”, [https://www.treccani.it/enciclopedia/sanzioni-amministrative-tributarie_\(Diritto-on-line\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/sanzioni-amministrative-tributarie_(Diritto-on-line)/), (12.02.2022).

⁴⁶⁵ Parasal yaptırımın dışında, açıkça öngörülen durumlarda uygulanacak tali yaptırımlar, 472 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin 21. maddesinde şu şekilde belirtilmektedir: Anonim şirket ve kamu veya özel tüzel kişiliğe sahip kuruluşların yönetici ve denetçilik görevlerinden azami altı ay süreyle ihraç edilmek, kamu ihalelerine azami altı ay süreyle katılamamak, şirketlerin icrası için gerekli ruhsat, izin ve imtiyazların azami altı ay süreyle askıya alınması, serbest meslek ve ticari faaliyetlerin azami altı ay süreyle durdurulması.

472 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’de (*Decreto Legislativo del 18.12.1997 n. 472*)⁴⁶⁶ vergi kanunlarının ihlal edilmesi halinde uygulanacak idari yaptırımlara ilişkin genel hükümler düzenlenmektedir. İdari para cezaları, maktu ya da nispi şekilde uygulanmaktadır. Cezaların çoğu için kaçırılan vergiyle orantılı olarak asgari ve azami hadler belirlenmiştir. DL 472/1997’nin 7. maddesine göre; ihlalin ağırlığı yanında, failin sosyo-ekonomik durumu, ortaya çıkan sonucu ortadan kaldırmaya ya da hafifletmeye yönelik davranışı cezanın belirlenmesinde bir kıstas olabilmektedir. Ayrıca üç yıl içinde aynı nitelikte başka bir ihlalde bulunulması halinde cezanın miktarı %50’ye kadar artırılmaktadır.

DL 472/1997’nin 13. maddesi uyarınca, pişmanlık halinde ceza belirli oranlarda azaltılmaktadır. Bu maddenin uygulanabilmesi için, ihlalin henüz tespit edilmemiş olması ve mükellefin ya da müşterek yükümlü kişilerin bilgisinin olduğu inceleme veya diğer idari tespit faaliyetlerinin başlatılmamış olması gerekmektedir.

Vergi kabahatini belirgin bir şekilde kişisel anlamda karakterize etmeyi amaçlayan bu hükümler karşısında, suçun failini korumaya yönelik ceza hukukunda işleyen tipik güvenceler de sağlanmaktadır. Her şeyden önce, DL 472/1997’nin 3. maddesinde kanunilik ilkesi, “*Hiç kimse, ihlalin işlenmesinden önce yürürlüğe giren bir kanuna dayanmadıkça yaptırıma tabi tutulamaz*” şeklinde yer almaktadır. Bu nedenle, belirli bir ihlale ilişkin yaptırım hükmünün, olayın işlenmesinden önce yürürlüğe girmiş olması gerekir. Aynı madde geriye yürümezlik ilkesini de içermektedir. Bu ilke, yaptırım hükmünün, yürürlüğünden önce işlenen fiiller için uygulanmasını yasaklamaktadır. Geriye yürümenin yasaklanmasının vergi hukukunda iki istisnası bulunmaktadır: Suçun ortadan kaldırılması⁴⁶⁷ ve failin lehine olan hükmün uygulanması⁴⁶⁸.

DL 472/1997’nin 6. maddesi “cezalandırılmama nedenlerini” düzenlemektedir. Bu maddeye göre, ihlal kusur olmaksızın yapılan bir hatadan kaynaklanıyorsa cezalandırılmayacaktır. Ayrıca, vergi düzenlemelerinin kapsamına ilişkin objektif bir belirsizlik olması durumunda da mükellefe ceza kesilmesi mümkün olmayacaktır.

⁴⁶⁶ Bu kanun hükmünde kararnamenin tam metnine <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?ACTION=getSommaro&id=%7B5252F2BD-28BB-4A76-A22B-502387C4E626%7D> adresinden ulaşılmıştır (18.10.2023).

⁴⁶⁷ Suçun ortadan kaldırılması, yaptırıma tabi suçu öngören hükmün yürürlükten kaldırılması durumunda, kesin hükümle uygulanan yaptırım uygulanmışsa, sadece bakiye borcun kapatılmasını ve ödenen tutarın tekrarına izin verilmemesini ifade etmektedir (DL 472/1997, md.3).

⁴⁶⁸ İhlalin işlendiği tarihte yürürlükte olan kanunda ve müteakip kanunlarda farklı cezaların öngörülmesi halinde failin lehine olan kanunun uygulanmasını ifade etmektedir. (DL 472/1997, md.3).

Objektif belirsizlik, içtihatlarda bir çatışma veya idari yorumlarda farklılık olması durumunda söz konusu olabilmektedir. Fiili mücbir sebep nedeniyle işleyen kişi de cezalandırılmamaktadır. Maddede son olarak, vergi denetimi yapılmasını engellemeyen, matrahın ve verginin belirlenmesini etkilemeyen ihlallerin cezalandırılmayacağı hüküm altına alınmaktadır.

DL 472/1997'nin 9. maddesinde, kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştiraki halinde her birinin yasanın öngördüğü yaptırıma tabi olacağı belirtilmiştir. Ancak ihlal, birden fazla kişinin müştereken ve müteselsilen bağlı olduğu bir davranışın ihmalinden ibaretse, yalnızca bir yaptırım uygulanmakta ve sorumlulardan birinin yaptığı ödeme diğerlerini yükümlülükten kurtarmaktadır.

İtalyan hukukunda 74 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin (*Decreto Legislativo n.74 del 10 Marzo 2000-DL74*)⁴⁶⁹ 19. maddesinde düzenlenen “özel hüküm ilkesi” gereğince, aynı fiilin birden fazla hükümde suç veya kabahat olarak düzenlenmesi halinde, sadece özel hükmün öngördüğü müeyyidenin uygulanması gerekmektedir. Ancak İtalyan hukukunda “özel hükmün” belirlenmesine yönelik bir düzenleme yer almamaktadır. Özel hüküm ilişkisi, bir kuralın diğerinden daha dar bir uygulama alanına sahip olduğu, yani genel kurala dâhil olan ancak daha fazla karakterize edilen bir durum olduğunda ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, tüm suç vakaları kasten suiistimal içerdiğinden ceza hukukunun idari hukuka göre her zaman özel olduğu söylenebilir. Bilhassa, idari kuralların ihlali ile ceza kurallarının ihlalini aynı anda birleştiren bir olgu, kasten ve cezalandırılabilir sınırların ötesinde işlenirse cezai müeyyide olarak cezalandırılmalıdır; aksi takdirde idari yaptırıma tabi tutulacaktır⁴⁷⁰.

İtalyan Yüksek Mahkemesi'nin (*Corte di Cassazione*) kararları incelendiğinde ise, özel hüküm ilkesinin uygulanmadığı ve mükellefin aynı fiili nedeniyle hem adli hem de idari cezaya maruz kalabildiği görülmektedir⁴⁷¹. Ayrıca, “özel hüküm” ilkesi, DL 74/2000'in 19. maddesinin ikinci paragrafında önemli bir istisna bulmaktadır. Buna göre, her halükarda, DL 472/1997'nin 11. maddesinin birinci fıkrasına göre şirket,

⁴⁶⁹ Bu kanun hükmünde kararnamenin tam metnine

<https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?ACTION=getSommaro&id=%7BFE9108E0-2C82-4A25-82AC-CE9B0C467F00%7D> adresinden ulaşılmıştır (18.10.2023).

⁴⁷⁰ Francesca Lorusso, “Il Sistema Sanzionatorio Amministrativo Tributario”, https://www.giustizia-tributaria.it/allegati/Relazione_Lorusso_-_Sistema_sanzionatorio.pdf (15.02.2022).

⁴⁷¹ Giorgio Maria Ardizzone, *Ne Bis In Idem e Reati Tributari*, 2020-2021, s. 7, http://tesi.luiss.it/32412/1/149673_ARDIZZONE_GIORGIO%20MARIA.pdf (14.10.2022).

dernek veya kuruluşun idari yaptırım sorumluluğu devam etmekte ve buna gerçek kişiye uygulanan cezai yaptırım eklenmektedir.

İtalyan hukukunda dolaysız vergiler, KDV ve vergi tahsilatına ilişkin kabahatlere yönelik idari yaptırımlar 471 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de (*Decreto Legislativo del 18.12.1997 n. 471*)⁴⁷² düzenlenmiştir. 473 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de (*Decreto Legislativo del 18.12.1997 n. 473*) ise veraset ve intikal vergisi, damga vergisi, gümrük vergileri ve yerel vergilere ilişkin eksik veya yanlış beyan gibi vergi kabahatlerine yönelik uygulanacak idari yaptırımlar yer almaktadır.

Çalışmanın bu kısmında; dolaysız vergiler, KDV ve vergi tahsilatına ilişkin olarak DL 471/1997'de düzenlenen vergi kabahatleri ve cezaları vergi kaybına ilişkin kabahatler ve usule ilişkin kabahatler şeklinde sınıflandırılarak ele alınmıştır.

2.3.1.1. Vergi Kaybına İlişkin Kabahatler ve Cezaları

İtalyan vergi ceza sisteminde, vergi kaybına ilişkin kabahatlere nispi oranlarda idari para cezası uygulanmaktadır. Bunlardan bir kısmı şu şekilde düzenlenmiştir:

DL 471/1997'ye göre; gelir vergisi, gelir vergisi stopajı ve KDV beyannamelerinin verilmemesi kabahati, ziyaa uğrayan verginin %120'si ile %240'ı arasında değişen idari para cezası ile cezalandırılmaktadır. Beyannamede herhangi bir vergi ödeme yükümlülüğünün ortaya çıkmaması durumunda asgari cezalar 250 ile 1.000 Euro arasında uygulanmaktadır. Beyan edilmeyen gelirin yurtdışından elde edilen gelirlere ilişkin olması halinde cezalar 1/3 oranında artırılmaktadır. Beyanname verilmemesi nedeniyle ziyaa uğrayan verginin miktarının 50.000 Euro'yu aşması durumunda ise DL 74/2000'in 5. maddesine göre suç olarak kabul edilmekte ve hapis cezası ile cezalandırılmaktadır.

DL 471/1997'ye göre, verilen beyannamede beyan edilmesi gerekenden daha düşük tutarda vergi beyan edilmesi durumunda mükellef kayba uğrayan verginin %90'ı ile %180'i arasında değişen idari para cezası ödemektedir. İhlalin sahte belge kullanımı ya da mevcut olmayan işlemler veya hileli davranış yoluyla yapılması halinde yaptırım yarı oranında artırılmaktadır. Gerçeğe aykırı beyanın cezası, beyan edilen verginin %3'ünden ve her halükarda 30.000 Euro'dan düşük olduğunda 1/3 oranında

⁴⁷² Bu kanun hükmünde kararnamenin tam metnine <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?url=urn:doctrib::DLG:1997-12-18:471> adresinden ulaşılmıştır (18.10.2023).

indirilmektedir. Vergi ihlalinin sahte belge kullanımı ya da mevcut olmayan işlemler veya hileli davranış yoluyla yapılması halinde bu indirim uygulanamaz.

Diğer bir kabahat de verginin geç veya eksik ödenmesine ilişkindir. Verginin geç veya eksik ödenmesi durumunda mükellef, geç/eksik ödediği verginin %30'u kadar idari para cezası ödemektedir. 90 günü geçmemek üzere yapılan ödemelerde bu ceza yarı oranında indirilmekte, 15 günü geçmemek üzere yapılan ödemelerde ise gecikmenin her günü için ayrıca 1/15 oranında indirilmektedir⁴⁷³.

2.3.1.2. Usule İlişkin Kabahatler ve Cezaları

İtalyan vergi ceza sisteminde, usule ilişkin yükümlülüklerin ihlal edilmesiyle meydana gelen birçok vergi kabahati bulunmaktadır. Bu kabahatlere asgari ve azami sınırlar dâhilinde nispi veya maktu tutarda idari para cezası uygulanmaktadır. Bunlardan bir kısmı şu şekilde düzenlenmiştir:

İşe başlama bildirimiminin veya değişiklik bildirimiminin yapılmaması, eksik veya yanlış yapılması durumunda 500 Euro idari para cezası uygulanmaktadır (DL 471/1997 md.5/6).

DL 471/1997'nin 6. maddesinde, katma değer vergisine tabi faaliyetlerin belgelenmesi, tescili ve tanımlanmasına ilişkin yükümlülüklerin ihlal edilmesi karşılığında uygulanacak cezalar yer almaktadır. Buna göre, fatura düzenlememenin cezası, doğru şekilde belgelenmeyen vergiye tabi tutara ilişkin KDV'nin %90 ile %180'i arasında değişen idari para cezasıdır. Katma değer vergisine tabi işlemlerin belgelenmesi, tescili veya belirli ürünlerin tanımlanmasına ilişkin yükümlülüklerin ihlali verginin doğru şekilde ödenmesini etkilemiyorsa bu ceza, 250 ile 2.000 Euro arasında değişen tutarda idari para cezası olmaktadır.

DL 471/1997'nin 8. maddesine göre, vergi beyannamelerinin şekil ve içeriklerinin bunlarla ilgili hukuki düzenlemelere uygun olmaması 250 Euro'dan 2.000 Euro'ya kadar idari para cezası gerektirmektedir.

DL 471/1997'nin 9. maddesinde muhasebe kayıtları ile ilgili yükümlülüklerin ihlal edilmesi halinde uygulanacak idari yaptırımlar hüküm altına alınmıştır. Buna göre, vergi kanunlarının öngördüğü defter, kayıt ve belgelerin tutulmaması, bulundurulmaması ve bunların inceleme için ibraz edilmemesi 1.000 Euro'dan 8.000

⁴⁷³ DL 471/1997, md. 13.

Euro'ya kadar idari para cezasını gerektiren bir kabahat olarak düzenlenmiştir. Defter ve kayıtlarda tespit edilen usulsüzlüklerin çok önemli olmaması halinde, ödenmesi gereken verginin tarhına engel teşkil etmemek kaydıyla, ceza yarıya kadar indirilebilmektedir. Defter ve kayıtlarda tespit edilen usulsüzlüklerin mali yılda toplam 50.000 Euro'yu aşan vergi kaybına neden olması halinde ise bu ceza iki kat olarak uygulanmaktadır.

DL 471/1997'nin 10. maddesine göre; KDV ile ilgili olarak 633/1972 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 51. maddesinin 2. fıkrasının 7 numaralı bendine ve dolaysız vergilerle ilgili olarak 600/1973 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 32. maddesinin 1. fıkrasının 7 numaralı bendi ve 33. maddesinin 2, 3 ve 6 numaralı bentlerine istinaden finansal kuruluşlardan talep edilen veri, bilgi ve belgelerin iletilmemesi veya iletilen belgelerin gerçeğe aykırı veya eksik olması durumunda 2.000 Euro'dan 21.000 Euro'ya kadar idari para cezası öngörülmektedir. Belirlenen süre içerisinde yapılmayan iletim yapılmamış sayılmaktadır. Kanuni süresinden sonraki on beş gün içinde bilgi ve belgelerin verilmesi halinde ceza yarı oranında indirilmektedir.

İtalya'da dolaysız vergiler ve KDV ile ilgili bilgi verme yükümlülüğünün ihlal edilmesi halinde uygulanacak cezalar, DL 471/1997'nin 11/1. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre;

- a) Dolaysız vergiler ve katma değer vergisi ile ilgili kontrol ve tarh yetkilerinin kullanılmasında vergi mükellefinden veya üçüncü kişilerden vergi idaresi veya Guardia di Finanza tarafından talep edilmese bile vergi kanununda öngörülen herhangi bir bildirim yapılmaması ya da eksik veya yanlış yapılması,
- b) (a) bendinde belirtilen yetkilerin kullanılmasında mükellefe veya üçüncü kişilere gönderilen soru formlarına cevap verilmemesi ya da eksik veya gerçeğe aykırı cevap verilmesi,
- c) Vergi idaresi veya Guardia di Finanza tarafından kendilerine verilen yetkilerin kullanılması sırasında yapılan davete ve diğer taleplere uyulmaması durumunda 250 ila 2.000 Euro arasında değişen idari para cezası öngörülmektedir.

İtalya'da 100/2020 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 1 Temmuz 2020'den geçerli olmak üzere, DAC 6 Direktifinin gerekliliklerine uygun olarak aracılarla ve vergi mükelleflerine sınır ötesi işlemlerle ilgili olarak bildirimde bulunma yükümlülüğü getirilmiştir. 100/2020 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 7. maddesinin 1.

paragrafının (b) bendi uyarınca, hizmet sağlayıcıların, doğrudan veya aracılığıyla tedarik ettikleri günü takip eden günden itibaren 30 gün içinde İtalyan vergi idaresine bildirimde bulunmaları gerekmektedir⁴⁷⁴. 100/2020 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 12. maddesine göre, DAC 6 Direktifi kapsamındaki bilgi verme yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde verilecek idari para cezaları aykırılığın türüne göre değişmekte olup, DL 471/1997'nin 10. maddesinde belirtilen tutarların (asgari 2.000 Euro ile azami 21.000 Euro arasında) artırılması ya da azaltılmasıyla belirlenmektedir⁴⁷⁵. Buna göre:

- Bildirimde bulunulmaması halinde, (yarı yarıya artırılarak) 3.000 Euro ile 31.500 Euro arasında değişen idari para cezası,
- Yanlış veya eksik bilgi verilmesi halinde ise, (yarı yarıya indirilerek) 1.000 Euro ile 10.500 Euro arasında değişen idari para cezası uygulanmaktadır.

Yine DL 471/1997'nin 11/5. maddesinde ödeme kaydedici cihazların alınmaması, 1000 Euro'dan 4.000 Euro'ya kadar idari para cezasını gerektiren bir kabahat olarak düzenlenmiştir.

DL 471/1997'nin 14. maddesinde, vergi kesintisi yapmakla yükümlü olan kişilerin bu yükümlülüğü kısmen ya da tamamen yerine getirmemesi halinde, kesinti yapılması gereken verginin %20'si oranında idari para cezası uygulanmaktadır.

2.3.2. İtalya'da Vergi Suçları ve Cezaları

İtalya'da vergi suçları, İtalyan Ceza Kanunu'nda (*Codice Penale*) suça ilişkin genel kuralları tamamlayan ve “Gelir ve Katma Değer Vergisi Suçlar Hakkında Kanun” un 9. maddesine göre yeniden düzenlenen 74 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de (*Decreto Legislativo n.74 del 10 Marzo 2000-DL74*) düzenlenmiştir⁴⁷⁶. İtalya'daki tüm vergi suçları, kasten işlenen fiillerden oluşmaktadır (Codice Penale, md. 42).

DL 74/2000'in 2. maddesinde “*var olmayan işlemler için fatura veya diğer belgelerin kullanılması yoluyla vergi beyannamesi verme suçu*” düzenlenmiştir. DL 74/2000'in “Tanımlar” başlıklı 1. maddesinde, gerçekte olmayan işlemlere ilişkin fatura veya diğer belgeler, sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak iki ayrı

⁴⁷⁴ WEB_21, https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/italian-tax-authority-issues-ministerial-circular-on-mandatory-disclosure-rules, (30.04.2023).

⁴⁷⁵ WEB_22, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2021/04/mdr-factsheet-italy-march-2020.pdf>, (30.04.2023).

⁴⁷⁶ DL 74/2000, gelir vergisi ve KDV'sine ilişkin suçları içermektedir. Diğer vergilere ilişkin suçlar, bu kanun hükmünde kararname kapsamına girmemektedir.

şekilde ifade edilmiştir. Gelir veya katma değer vergisi kaçırmak için fatura veya diğer belgeleri, olmayan işlemler için kullanarak söz konusu vergilere ilişkin beyannamelerden birinde gerçek olmayan gider gösteren kişi dört yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır.

Fatura veya diğer belgelerden, fatura veya belgelerin zorunlu muhasebe kayıtlarına geçirilmesi veya mali idare aleyhine ispat amacıyla tutulması halinde, mevcut olmayan işlemler için yararlanmak suretiyle suç işlenmiş sayılır. Gerçek olmayan gider miktarı 100.000 Euro'dan az ise onsekiz aydan altı yıla kadar hapis cezası uygulanmaktadır.

DL 74/2000'in 3. maddesinde "*diğer hileli yollarla gerçeğe aykırı vergi beyannamesi verme suçu*" düzenlenmiştir. Vergi kaybının her bir vergiye göre 30.000 Euro'dan fazla olması ve beyan edilmeyen gelirin toplam gelirin % 5'ini veya her halükarda 1,5 milyon Euro'yu aşması vergi suçu olarak kabul edilmektedir. Bu suç için üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir.

DL 74/2000'in 4. maddesinde "*gerçeğe aykırı beyanname verme suçu*" düzenlenmiştir. DL 74/2000'in 2. ve 3. maddelerde belirtilen haller dışında, vergi kaçırmak kastıyla gerçeğe aykırı şekilde beyanname verilmesi halinde bu suç söz konusu olmaktadır. Ancak bu suçun oluşabilmesi için her bir vergi türü için kaçırılan verginin 100.000 Euro'dan fazla olması ve düşük gösterilen gelirin ya da yüksek gösterilen giderin beyannamede gösterilmesi gereken gerçek matrahın %10'undan ya da her halükarda 2 milyon Euro'dan fazla olması şarttır. Bu suçun cezası iki yıldan dört yıl altı aya kadar hapis cezasıdır.

DL 74/2000'in 5. maddesinde "*vergi kaçırmak kastıyla beyanname vermeme suçunun*" cezası, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası olarak belirlenmiştir. Suçun meydana gelmesi için vergi kaçırmak kastıyla beyanname vermeme sonucunda her bir vergi türüne ilişkin olarak 50.000 Euro verginin kaçırılması aranmaktadır. Kaçırılan verginin bu sınırın altında kalması halinde ise vergi mükellefi sadece idari para cezası ile cezalandırılır. Vergi beyannamesinin verilmesi için son tarihi müteakiben 90 gün içerisinde beyannamenin usulüne uygun şekilde verilmesi halinde de suç meydana gelmemektedir.

"Teşebbüs" başlıklı DL 74/2000'in 6. maddesi şu şekildedir:

“1) 2, 3 ve 4’üncü maddelerde öngörülen suçlar, 1-bis paragrafında öngörülen haller dışında, teşebbüs yoluyla cezalandırılmaz.

1-bis) Eylemin, Avrupa Birliği’nin en az bir başka Üye Devletinin topraklarına bağlı sınır ötesi dolandırıcılık sistemleri bağlamında katma değer vergisinden kaçmak amacıyla gerçekleştirilmesi ve toplam zararın 10.000.000 Euro’ya eşit veya daha fazla olması durumunda, 4. maddede öngörülen suçta teşebbüs için ceza verilir. 8’inci maddede belirtilen suçta iştirak halleri dışında, 2 ve 3’üncü maddelerde öngörülen suçlar, birinci cümlede belirtilen koşulların geçerli olması halinde teşebbüs yoluyla cezalandırılır.”

DL 74/2000’in 8. maddesinde “*sahte belge düzenleme suçu*” düzenlenmiştir. Üçüncü şahısların gelir vergisinden ya da KDV’den kaçmalarını sağlamak amacıyla, mevcut olmayan işlemler için sahte fatura veya sair belgeler düzenleyen kişi dört yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Belgenin sahte olarak düzenlenmesi suçun oluşması için yeterli olup, belgenin vergilendirme işlemlerinde kullanılmasına gerek yoktur. Kanun hükmünde yer alan “*mükellefinin gelir vergisi ya da KDV’den kurtulmasına yardımcı olmak maksadıyla*” ifadesinden failin özel kast ile hareket etmesi gerektiği anlaşılmaktadır⁴⁷⁷. Kanun hükmünün ikinci fıkrasında ise sahte fatura ve belge düzenleme suçunda içtimaya ilişkin özel hüküm getirilmiştir. Bu hükme göre aynı vergi döneminde birden fazla fatura ya da belgenin sahte olarak düzenlenmesi durumunda ortada tek bir suçun işlendiği kabul edilecektir. Vergi dönemi için fatura veya belgelerde belirtilen gerçeğe uygun olmayan tutarın 100.000 Euro’dan az olması halinde bir yıl altı aydan altı yıla kadar hapis cezası uygulanmaktadır.

DL 74/2000’in 10. maddesinde “*muhasabe belgelerinin gizlenmesi veya imha edilmesi suçu*” düzenlenmiştir. Kişinin kendisinin ya da üçüncü kişinin gelir vergisinden ve KDV’den kaçmasını sağlamak amacıyla, verginin tarh edilmesini engelleyecek şekilde muhasabe defter, kayıt ve belgelerinin tamamını veya bir kısmını gizlemesi ya da yok etmesi bu suçu oluşturur. Fail üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

⁴⁷⁷ A. E. Geçer, *age.*, s. 174.

DL 74/2000'in 10a maddesinde, her vergi dönemi için 150.000 Euro'yu aşan gelir vergi stopajının belirlenen süre içerisinde ödenmemesi vergi suçu olarak düzenlenmekte ve altı aydan iki yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir⁴⁷⁸.

DL 74/2000'in 10b maddesine göre, mevcut olmayan ya da olması gerekenden daha fazla tutarda KDV'nin indirim konusu yapılması ve bu tutarın her vergi dönemi için 250.000 Euro'yu aşması durumunda vergi suçu kabul edilmekte ve altı aydan iki yıla kadar hapis cezası uygulanmaktadır.

DL 74/2000'in "*hileli vergi ödememe*" başlıklı 11. maddesinde iki ayrı suç düzenlenmiştir. İlk bentte, toplamda 50.000 Euro'yu aşan gelir vergisi, KDV, faiz ve idari para cezalarını ödemekten kaçmak amacıyla kişinin gerek kendisine gerekse başka kişilere ait malvarlıkları üzerinde vergi tahsil usulünü kısmen veya tamamen etkisiz hale getirebilecek nitelikte hileli işlemler yapması halinde altı aydan dört yıla kadar hapis cezası verilir. Bununla birlikte vergi, faiz ve idari para cezalarına ilişkin miktarın toplamda 200.000 Euro'nun üzerinde olması durumunda ise fail, bir yıldan altı yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. İkinci bentte ise kişinin kendisi veya başkaları adına kısmi bir ödeme veya ilgili bir menfaat elde etmek amacıyla, vergi işlemlerini gösteren belgelerde toplam 50.000 Euro'dan fazla olmak üzere gerçek olmayan gider göstermesi ya da aktif kalemleri fiili olandan daha düşük tutarda göstermesi halinde altı aydan dört yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Bu miktarın 200.000 Euro'nun üzerinde olması halinde ise bir yıldan altı yıla kadar hapis cezası verilir.

Vergi suçunun işlenmesine yardım eden, yataklık eden veya kolaylaştıran failler, asli fail olarak yargılanabilmekte ve cezalandırılabilirler. DL 74/2000'in mükerrer 13. maddesi, profesyonel görevleri sırasında vergi kaçakçılığı modelleri geliştirerek veya müşterilere yardımcı olarak suç işleyen vergi ve diğer mali müşavirler tarafından işlenen vergi suçlarına yönelik yaptırımları %50 daha artırmaktadır. Artan cezaya ek olarak mahkeme, bu kişilerin vergi temsili ve yardımı ile ilgili mesleki faaliyetlerde bulunmalarını bir ila beş yıl süreyle yasaklayabilmektedir. Ayrıca bu kişiler, üç ila yedi yıl arasında hapis cezası gerektiren "*iştirak (suç birliği)*" ile de suçlanabilmektedir⁴⁷⁹.

Şirketler ve dernekler (tüzel kişiliği olan veya olmayan) dâhil olmak üzere tüzel kişiler, üst düzey yöneticileri tarafından işlenen cezai fiillerden sorumlu

⁴⁷⁸ İtalya Anayasa Mahkemesi, 14.07.2022 tarih ve 175 sayılı kararı ile bu maddenin anayasaya aykırı olduğuna karar vermiştir.

⁴⁷⁹ OECD, *Fighting Tax Crime – The Ten Global Principles, Second Edition: Country Chapters*, Paris, 2021, s. 238.

tutulabilmektedir (DL 231/2001 ve 124/2019). Yaptırımlar para cezalarını, müsadereleleri, kamu ihalelerinin dışında bırakılmasını ve tüzel kişiliğin zorla tasfiyesini içermektedir.

Vergi müfettişleri, denetim sırasında vergi suçuna dair emareler bulduklarında, yasal olarak bunları Cumhuriyet savcısına bildirmekle yükümlüdürler. Cumhuriyet savcısı daha sonra Guardia di Finanza'nın⁴⁸⁰ yardımıyla bir soruşturma açabilir⁴⁸¹. Ceza yargılaması, Ceza Kanunu (*Codice penale-CPI*) ve Ceza Muhakemesi Kanunu (*Codice di Procedura Penal-CdPPI*) hükümleri çerçevesinde yürütülür. Ceza kovuşturmasının başlayıp başlamayacağı, ceza mahkemesinin soruşturma dosyasındaki delilleri değerlendirmesiyle belli olmaktadır. Yargılama sonucunda sanık hakkında mâhkumiyet ya da beraat kararı verilir. Mahkeme kararı, savcılık ya da sanık tarafından istinaf mahkemesine götürülebilmektedir. İstinaf mahkemelerinin vermiş olduğu kararlarda hukuki bir hata söz konusu ise, İtalyan Yargıtay'ına (*Corte Suprema di Cassazione-CSdC*) temyiz başvurusunda bulunulabilmektedir⁴⁸².

Fail, para cezaları da dâhil olmak üzere, borçlu olunan tüm vergi tutarlarını iddianame öncesinde ödediği takdirde, vergi suçundan dolayı ceza almamaktadır ("causa di non punibilità"-DL 74/2000 madde 13)⁴⁸³. Bu uygulama, ancak para cezaları ve faizler de dâhil olmak üzere tüm muaccel vergi borçlarının ilk duruşmanın açılmasından önce veya sonraki vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi için son tarih içinde ödenmesi ve suçlunun herhangi bir denetim faaliyeti hakkında resmi bilgiye sahip olmadan önce pişmanlığını bildirmesi durumunda geçerlidir.

2.3.3. İtalya'da Tarhiyat Öncesi Genel Vergi Güvenlik Önlemleri

İtalya, vergi yükünün yüksek olduğu ve vergiye uyumun düşük olduğu bir ülkedir⁴⁸⁴. Vergi kaçakçılığı, ulusal ekonomi ve kamu maliyesi için büyük bir sorun teşkil etmektedir. Avrupa Parlamentosu tarafından onaylanan ve mali suçlar, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma hakkında düzenlenen 2019 tarihli raporda, Avrupa Birliği ülkeleri arasında tahmini olarak 191 milyar Euro vergi kaçağı ile İtalya'nın ilk

⁴⁸⁰ Savcılık makamının gözetimi altında her türlü vergi suçunun önlenmesi, tespiti ve soruşturulması ile görevlendirilen ve İtalyan Maliye Bakanlığına bağlı olarak hizmet veren Vergi Polisidir.

⁴⁸¹ OECD, *Fighting Tax Crime – The Ten Global Principles, Second Edition: Country Chapters*, s. 244.

⁴⁸² A. E. Geçer, *age.*, s. 168.

⁴⁸³ DL 74/2000'in 8, 10, 11. maddelerinde düzenlenen vergi suçları, bu uygulamanın dışında tutulmuştur.

⁴⁸⁴ OECD, Italy's Tax Administration, <https://www.oecd.org/tax/administration/italy-tax-administration-a-review-of-institutional-and-governance-aspects.pdf>, (22.09.2023).

sırada yer aldığı ifade edilmektedir⁴⁸⁵. Çalışmanın bu kısmında, İtalya’da vergi güvenliğinin sağlanmasına yönelik olarak uygulanan “vergi denetimi”, “nakit ödemelerin sınırlandırılması”, “stopaj uygulaması”, “belge ve kayıt düzeni” ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

2.3.3.1. Vergi Denetimi

Mükelleflerin vergi yükümlülüklerini doğru bir şekilde yerine getirip getirmediğinin denetimi, gelir idaresine verilmiş görevlerden biridir. Vergi denetimi, vergi kaçakçılığıyla mücadele ve vergi uyumunu teşvik etmeyi amaçlayan⁴⁸⁶ ve mali idare tarafından yürütülen bir dizi faaliyeti ifade etmektedir. Vergi denetimi faaliyeti, gelir idaresinin müfettişleri veya Guardia di Finanza’nın özel bir birimi tarafından gerçekleştirilmektedir.

2.3.3.1.1. İnceleme

İtalya’daki vergi denetim yöntemlerinden ilki, vergi beyannameleri üzerinde otomatik olarak gerçekleştirilen ve vergi kesintileri, hesap hataları, vergi indirim ya da vergi mahsubunda yapılan hataların düzeltilmesine yönelik bir ön inceleme aşaması olan dengeleme denetimidir.

Resmi denetim, dengeleme denetiminden farklı olarak tüm beyanlar üzerinde değil, yalnızca vergi kaçırma riski daha yüksek olan mükellefler⁴⁸⁷ esas alınarak belirlenen beyanlar üzerinde ve belgelere dayalı olarak gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle mükelleflerin beyanı ile banka, sosyal güvenlik kurumu vb. kurumlardan periyodik olarak alınan bilgi ve belgelerin karşılaştırılması yoluyla vergi matrahının doğruluğu kontrol edilmektedir⁴⁸⁸. Defter tutma mecburiyeti olan mükelleflerin bu ödevlerini kanunlara uygun olarak yerine getirip getirmediğinin incelenmesini ifade

⁴⁸⁵ WEB_23, <https://www.eticapa.it/eticapa/wp-content/uploads/2021/02/II-problema-dellevasione-fiscale-16.02.21.pdf> (17.02.2022).

⁴⁸⁶ Agenzia delle Entrate (İtalya Gelir İdaresi Başkanlığı), <https://www.agenziaentrate.gov.it/>, (24.09.2023).

⁴⁸⁷ İtalya’da herkesin vergi kaçakçılığına yol açan faaliyetlerde bulunabileceğinden hareketle, teorik olarak tüm kişiler vergi incelemesine tabidir. Ancak uygulamada vergi kaçırma riski en yüksek olan mükellef kategorileri belirlenmekte ve buna göre seçici listeler hazırlanmaktadır. Mükellefler makro sınıflara ayrılarak belirlenen makro sınıflara özel risk analizleri yapılmaktadır. Mükelleflerin veri tabanlarındaki beyan ve bilgileri, denetim süreci ve sosyoekonomik özellikleri dikkate alınarak yapılan analiz sayesinde riskli mükellefler tespit edilmektedir. OECD, *Fighting Tax Crime – The Ten Global Principles, Second Edition: Country Chapters*, s. 239.

⁴⁸⁸ Marco Di Scanno, *I Poteri Istruttori Dell’Amministrazione Finanziaria*, Tesi di Laurea in Diritto Procesuale Tributario, Luiss Guido Carli, 2020, s. 39.

eden resmi denetimin beyan dönemini izleyen ikinci yılın sonuna kadar tamamlanması gerekmektedir⁴⁸⁹.

Mali idare tarafından gerçekleştirilen son inceleme türü olan maddi denetim ise, sadece vergi matrahının doğru olarak tespit edilmesini değil, aynı zamanda mükellefin vergisel açıdan gerçek durumunu kanıtlayan deliller elde etmeyi amaçlayan bir denetimdir. Denetim türleri içerisinde en müdahaleci denetim türü olan maddi denetimin⁴⁹⁰, vergi beyannamesinin verildiği yılı takip eden beşinci yılın sonuna kadar yapılması gerekmektedir. Maddi denetim, iki farklı şekilde gerçekleştirilmektedir. Bunlardan ilki, vergi mükelleflerini faaliyetleri hakkında gerekli tüm bilgi ve belgeleri vermek üzere daireye davet ederek gerçekleştirilen incelemedir. Mükellefe yazılı şekilde yapılan davette kişinin çağırılma nedenlerinin açıkça belirtilmesi gerekir. Mükellefe gerekli bilgi⁴⁹¹ ve belgelerin ibrazı için 15 günden az olmamak üzere bir süre verilmektedir, ancak bu süre mücbir sebeplerin olması halinde uzatılabilmektedir. Bilgi ve belgelerin süresinde verilmemesi, idari yaptırım⁴⁹² uygulanmasını gerektirirken; gerçeğe aykırı beyanda bulunulması, sahte belge ibraz edilmesi, defter ve kayıtların yok edilmesi, mevcut olmayan işlemler için fatura düzenlenmesi vb. durumlarda ise adli yaptırımların uygulanması söz konusu olmaktadır.

Maddi denetimin diğer şekli, mükellefin iş yerinde yapılan ve erişim (*accessi*), inceleme (*ispezioni*) ve doğrulama (*verifiche*) yoluyla elde edilen tüm bilgi ve belgelere dayanan denetimdir. Erişim, inceleme ve doğrulamaya ilişkin düzenleme, 1972 tarih ve 633 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin⁴⁹³ 52. maddesinde yer almaktadır. Erişim, “ekonomik, ticari, zirai, sanatsal veya mesleki faaliyetlerin yürütülmesinde kullanılan binalara ve konut olarak kullanılan binalara kişilerin rızası dışında da olsa girme ve orada bulunma hakkı şeklini alan otoriter nitelikte bir idari işlem” olarak tanımlanmaktadır⁴⁹⁴. Müfettişlerin sadece gayrimenkullere değil denetim için yararlı görmeleri halinde araba, uçak, tekne gibi belirli taşınır mallara da girmesi mümkündür. İş yerlerindeki inceleme, mükellefin iş veya mesleki ilişkilerine zarar getirmeksizin

⁴⁸⁹ İ. Organ, *age.*, s. 79.

⁴⁹⁰ M. Di Scanno, *age.*, s. 42.

⁴⁹¹ Vergi idaresi, vergi denetiminin tamamlayıcı bir aracı olarak gördüğü bilgileri anket (soru formları) aracılığıyla toplamaktadır.

⁴⁹² DL 471/1997'nin 11/1. maddesinde öngörülen 250 ile 2.000 Euro arasında değişen idari para cezaları uygulanmaktadır.

⁴⁹³ Decreto del Presidente della Repubblica del 26/10/1972 n. 633.

⁴⁹⁴ Gabriele Del Noce, *Accessi, Ispezioni e Verifiche: La tutela del soggetto passivo nella fase istruttoria eseguita presso il contribuente*, Tesi di Laurea in Diritto Processuale Tributario, Luiss Guido Carli, 2021, s. 27.

normal çalışma saatleri içerisinde yapılmaktadır. İş yerine giren gelir idaresi müfettişlerinin, bağlı oldukları ofisin başkanı tarafından verilen ve amacı belirtilen özel yetkiye sahip olmaları gerekmektedir. Guardia di Finanza yetkililerinin iş yerlerine girmesi bölüm komutanının emriyle gerçekleşmektedir. Aynı zamanda hem iş yeri hem de konut olarak kullanılan yerlere ve münhasıran ikamet etmek amacıyla kullanılan binalara girmek, vergi kanunlarının ihlal edildiğine dair ciddi emarelerin olması halinde Cumhuriyet Savcısının iznine bağlı olarak mümkün olmaktadır.

1972 tarih ve 633 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 52. maddesi uyarınca, "belgesel inceleme, tutulması ve muhafazası zorunlu olmayanlar da dâhil olmak üzere girilen yerlerde bulunan veya her halükarda bu yerlerde kurulu bilgisayar donanımı aracılığıyla erişilebilen tüm defter, belge ve kayıtları kapsamaktadır". Belgesel incelemede amaç, zorunlu muhasebe kayıtlarının düzgün bir şekilde tutulup tutulmadığının kontrol edilmesidir. Mükellefin işyerinde yürütülen denetim faaliyetinin son aşaması olan doğrulama ise, vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen incelemelere ilişkin geriye kalan tüm kontrolleri içermektedir. Başka bir deyişle doğrulama, denetim sırasında bulunanlar ile mükellefin gerçek vergisel durumu arasında karşılaştırma yapılmasıdır⁴⁹⁵.

Mükellefin iş yerinde yapılan maddi denetim için Mükellef Hakları Tüzüğünde azami veya asgari bir süre öngörülmemekle birlikte, Guardia di Finanza tarafından mükellefin iş yerinde yürütülen incelemenin serbest meslek sahipleri için 15 günü, diğer mükellefler için 30 günü geçmeyeceği belirtilmektedir. Bu sürelerin hesaplamasında yetkililerin iş yerinde fiilen buldukları süre dikkate alınmaktadır. Ancak bu sürelerin geçirilmesi durumunda işlem geçersiz ve hükümsüz sayılmamaktadır⁴⁹⁶. Zira vergi mevzuatında müfettişlerin bu tür bir ihlali için herhangi bir yaptırım öngörülmemiştir. Ancak vergi incelemesinin haksız yere uzatıldığına ve ayrıca müfettişlerin faaliyetlerini yasalara aykırı bir şekilde yürüttüklerine dair mükelleflerin itirazları doğrultusunda müfettişler hakkında disiplin soruşturması başlatılması söz konusu olabilmektedir⁴⁹⁷.

Vergi inceleme faaliyetinin sonunda gelir idaresi müfettişleri ve Guardia di Finanza yetkilileri tarafından bir vergi inceleme raporu (*Processo Verbale di Constatazione-PVC*) düzenlenmektedir. Vergi inceleme raporu; soruşturma sırasında

⁴⁹⁵ M. Di Scanno, *age.*, s. 69.

⁴⁹⁶ G. Del Noce, *age.*, s. 57.

⁴⁹⁷ M. Di Scanno, *age.*, s. 73.

ortaya çıkan tüm bulguları, mükellefe yönelik talepleri, mükellefin yanıtlarını ve erişim sonucunda bulunan kanıt ve belgeleri içermektedir. Vergi inceleme raporuna ilişkin kurallar, 633/1972 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 52. maddesinde ve 7 Ocak 1929 tarihli Kanun'un 24. maddesinde yer almaktadır.

2.3.3.1.2. Arama

Arama, erişimin ardından gerçekleştirilen ve vergi incelemesi için gerekli maddi delillerin elde edilmesini amaçlayan bir faaliyettir. Arama, erişimin gerçekleştirildiği iş yerinde ve ayrıca konutlarda yapılabilmektedir. Mükelleflerin mesken olarak da kullandığı yerlerde arama yapılabilmesi savcılığın iznine tabidir.

Müfettişler, mükellef veya temsilcisinden zorunlu olarak tutulması gereken defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmesini istemek ve mükellefin defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmeyi reddetmesi, bulunmadığına dair yanlış beyanda bulunması, gizlemesi veya herhangi bir durumda incelemeden kaçınması durumunda karşılaşılabileceği idari ve adli yaptırımlar⁴⁹⁸ hakkında bilgi vermekle görevlidir⁴⁹⁹.

Belgelere ancak çoğaltılmasının veya içeriklerinin tutanakta belirtilmesinin imkânsız olması, ayrıca tutanağın imzalanmaması veya içeriğine itiraz edilmesi halinde el konulabilmektedir. Defter ve kayıtlara ise el konulamamaktadır. Savcılık makamlarının bunların kopyasını alması veya aldırması, ilgili yerlere tarih ve imzasını atması ya da defterlerin ve kayıtların değiştirilmesini veya çalınmasını önlemeye yönelik tedbirler alması mümkündür⁵⁰⁰.

2.3.3.1.3. Bilgi Toplama

İtalya'da gelir idaresinin yürüttüğü inceleme faaliyetlerinde, olası hataları azaltmak ve denetimi mümkün olduğunca verimli hale getirmek amacıyla vergi mükellefinin inceleme elemanlarıyla işbirliği yapması öngörülmektedir. Bu kapsamdaki işbirliğinin gerçekleşmesi, müfettişler tarafından defter, kayıt ve belgeleri istenen mükellefin bu talebi yerine getirmesiyle mümkündür.

Bunun yanı sıra yasa koyucu inceleme faaliyeti sırasında vergi idaresine vergilendirmeye ilişkin olarak üçüncü kişilerden inceleme için yararlı olacak bilgi ve

⁴⁹⁸ DL 471/1997'nin 9. maddesinde öngörülen idari para cezaları uygulanmaktadır. Ayrıca bu tür bir ret, belirli durumlarda DL 74/2000 uyarınca hapis cezasıyla cezalandırılan bir vergi suçuna yol açabilmektedir.

⁴⁹⁹ G. Del Noce, *age.*, s. 50-51.

⁵⁰⁰ Decreto del Presidente della Repubblica del 26/10/1972 n. 633, madde 52.

belgeleri elde etme yetkisi vermiştir. Bu yetkiler, KDV ile ilgili olarak 633/1972 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 51. maddesinin 2. fıkrasının 7 numaralı bendinde ve dolaysız vergilerle ilgili olarak 600/1973 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 32. maddesinin 1. fıkrasının 7 numaralı bendinde ve 33. maddesinin 2, 3 ve 6 numaralı bentlerinde düzenlenmiştir. Buna göre, vergi idaresi mükelleflerin belirli finansal kurumlarla (banka, sigorta şirketleri, diğer finansal araçlar vb.) olan - sürekli veya arızı - ilişkileri ile ilgili olarak denetim kapsamında yararlı görülen bilgileri edinebilmektedir. Finansal kuruluşlar kendilerinden talep edilen veri, bilgi ve belgeleri belirli bir sürede vermek zorundadır. Bu süre on beş günden az olmamakla birlikte haklı nedenler olması durumunda yirmi gün uzatılabilmektedir.

Aynı zamanda gelir idaresi bünyesinde bulunan vergi sicili (Anagrafe tributaria) içerisinde finansal ilişkiler arşivi bulunmaktadır. Bu veri tabanında kredi ve finansal aracılık faaliyetleri yürüten tüm kuruluşlar tarafından iletilen tüm veriler saklanmaktadır. Bu verilerden bilgi almak için mali soruşturmaya başlamadan önce gelir idaresi memurları bölge müdürlüğünden, Guardia di Finanza memurları ise bölge komutanından izin almak durumundadır⁵⁰¹.

İtalya'da 100/2020 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 1 Temmuz 2020'den geçerli olmak üzere, DAC 6 Direktifinin gerekliliklerine uygun olarak aracılara ve vergi mükelleflerine sınır ötesi işlemlerle ilgili olarak bildirimde bulunma yükümlülüğü getirilmiştir. 100/2020 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 7. maddesinin 1. paragrafının (b) bendi uyarınca, hizmet sağlayıcıların, doğrudan veya aracılığıyla tedarik ettikleri günü takip eden günden itibaren 30 gün içinde İtalyan vergi idaresine bildirimde bulunmaları gerekmektedir.

2.3.3.2. Nakit Ödemelerin Sınırlandırılması

İtalya'da kara para aklama ve vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek amacıyla 21 Kasım 2007 tarih ve 231 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin⁵⁰² 49. maddesiyle nakit işlemlere çeşitli sınırlamalar getirilmiştir. 2023 yılı Bütçe Kanunu ile yapılan değişiklikle birlikte, 1 Ocak 2023'ten itibaren nakit ödeme sınırı 5.000 Euro'dur. Bu tutarın üzerindeki işlemlerin banka havalesi, banka veya kredi kartı gibi elektronik yöntemler kullanılarak yapılması gerekmektedir. Bu kuralın ihlali halinde uygulanacak idari cezalar, kuralın getirildiği kanun hükmünde kararnamede düzenlenmiştir.

⁵⁰¹ G. Del Noce, *age.*, s. 48-49.

⁵⁰² Kanun Hükmünde Kararnameye <https://def.finanze.it/> adresinden ulaşılmıştır (08.04.2024).

2.3.3.3. Stopaj Uygulaması

İtalya'da kaynakta vergileme, vergi güvenliğini sağlamak üzere alınan önlemlerden birini oluşturmaktadır. İtalya'da ücret gelirlerine uygulanan stopaj vergisi, ücret ödemesini yapan kişi veya kurum tarafından ücretlinin yıllık gelir vergisinden mahsup edilmek üzere kesilmektedir. Stopaj vergisi, ücretlinin yıllık gelirine ve vergi dilimine göre değişkenlik göstermektedir. İtalya'da tam mükellef gerçek kişiler tarafından elde edilen serbest meslek kazançları nihai olmayan ve daha sonra beyan edilecek gelir vergisinden mahsup edilmek üzere bir ön vergilendirme niteliği taşıyan %20 oranında gelir vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır. Dar mükellef gerçek kişiler tarafından İtalya'da yürütülen hizmetler karşılığında elde edilen serbest meslek kazançları ise %30 oranında gelir vergisi kesintisine tabi tutulmakta ve bu nihai vergi olmaktadır⁵⁰³. Bunun yanı sıra kâr payı (temettü), faiz ve gayri maddi hak gelirleri, teknik hizmetler için ücretlerde vergi stopajı söz konusu olmaktadır.

Tablo 5. İtalya'da Uygulanan Stopaj Oranları

Ödeme Türü	Tam mükellef		Dar mükellef	
	Tüzel kişi	Gerçek kişi	Tüzel kişi	Gerçek kişi
Kâr payları (temettüleri)	%0	%26	%1,2/ %26	%26
Faiz	%0	%12,5/ %26	%0/ %12,5/ %26	%12,5/ %26
Gayri maddi hak gelirleri (telif ücretleri)	%0	%0	%22,5 (Brüt telif ücretinin %75'i üzerinden %30)	%22,5 (Brüt telif ücretinin %75'i üzerinden %30)
Teknik hizmetler için ücretler	%0	%0	%0/ %30	%30

Kaynak: Deloitte, International Tax, Italy Highlights 2023, s. 7.

Kâr payı (temettü) üzerinden alınan stopaj vergisi oranı, tam ve dar mükellef gerçek kişi için %26'dır. Tam mükellef bir şirkete ödenen temettüler kurumlar vergisine tabi olup stopaj uygulanmamaktadır. Dar mükellef gerçek ya da tüzel kişiye ödenen temettüler genel olarak %26'lık nihai stopaja tabidir. Kanuni merkezi İtalya'da olmamakla birlikte, AB ana ortaklık yönergesi kapsamında kanuni merkezi AB ülkelerinde olan şirketler için ise %1,2 oranında stopaj uygulanmaktadır.

Faiz gelirleri açısından bakıldığında, İtalya'da tam mükellef bir kuruma ödenen faiz stopaja tabi değildir ancak kurumlar vergisine tabidir. İtalya'da tam veya dar mükellef bir gerçek kişiye ödenecek faiz için genellikle %26 oranında stopaj vergisi uygulanmaktadır (bu, dar mükellefler için nihai vergidir). Dar mükellef bir kurum için

⁵⁰³ Agenzia delle Entrate (İtalya Gelir İdaresi Başkanlığı), https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/pagamenti/versamento-modello-f24-ritenute-su-reddito-di-lavoro-autonomo-f24_rit_red_lav_aut/cosa-f24-red_lav_aut (23.10.2022).

stopaj oranı %12,5 ile %26 arasında değişmektedir. Stopaj vergisinin geçerli olduğu durumlarda, mukim olmayanlar için vergi, bir vergi anlaşması uyarınca azaltılabilmekte veya AB faiz ve gayri maddi hak bedeli direktifi uyarınca kaldırılabilir.

İtalya'da tam mükellef gerçek ya da tüzel kişiye ödenen telif ücretleri genellikle stopaja tabi değildir ancak gelir vergisi oranları üzerinden vergilendirilmektedir. Dar mükellef bir gerçek ya da tüzel kişiye ödenen gayri maddi hak bedelleri, brüt telif hakkının %75'i üzerinden hesaplanan %30'luk bir stopaja tabi tutulmakta ve bu da %22,5'lik efektif bir vergi ile sonuçlanmaktadır.

Tam mükellef bir gerçek ya da tüzel kişiye ödenen teknik hizmet bedelleri genel olarak stopaja tabi olmayıp gelir vergisine tabidir. İtalya'da sınıai, ticari veya bilimsel ekipmanın kullanımı için dar mükellef bir gerçek ya da tüzel kişiye ödenen ücretler, bir vergi anlaşması uyarınca düşürülmediği veya AB faiz ve telif hakları direktifi uyarınca kaldırılmadığı sürece, nihai olarak %30'luk bir stopaja tabidir.

2.3.3.4. Belge ve Kayıt Düzeni

İtalya'da muhasebe kayıt yükümlülükleri, 29.09.1973 tarih ve 600 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin (*Decreto del Presidente della Repubblica del 29.09.1973 n. 600*) 13-22. maddeleri arasında düzenlenmiştir. 13. maddede, defter tutmakla yükümlü olanlar sayılmaktadır. Buna göre; kurumlar vergisi mükellefleri, kolektif ve komandit şirketler, 917/86 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 51. maddesi uyarınca ticari faaliyette bulunan gerçek kişiler, 917/86 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 49, c.1-2 maddesi uyarınca sanat ve meslekle uğraşan gerçek kişiler, 917/86 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 5. maddesinin (c) bendinde belirtilen sanatçılar ve profesyoneller arasındaki şirketler veya dernekler defter tutmak zorundadır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin tutmak zorunda olduğu defterler; yevmiye defteri, envanter defteri, yardımcı kayıtlar (defter hesapları ve depo kayıtları), amortisman tabi varlıkların kaydı, KDV mevzuatının gerektirdiği kayıtlardır. Defter ve belgelerin yıllık vergi beyannamesinin verilmesinden itibaren 5 yıl süreyle saklanması gerekmektedir. Beyanname verilmediği takdirde bu süre 7 yıl olmaktadır. Ticaret hukuku açısından ise defter ve belgelerin 10 yıl süreyle saklanması gerekmektedir⁵⁰⁴.

⁵⁰⁴ Agenzia delle Entrate (İtalya Gelir İdaresi Başkanlığı), <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/tenuta-dei-registri-contabili>, (10.09.2023).

İtalya'da fatura düzenleme zorunluluğu, 26 Ekim 1972 tarih ve 633 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin (*Decreto del Presidente della Repubblica del 26.10.1972 n. 633*) 21. maddesinde düzenlenmiştir. Faturaların genellikle işlem tarihinden itibaren 12 gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir. İtalya'da e-fatura uygulaması ilk olarak, 2014 yılında kamu idarelerinde ve tedarikçilerde zorunlu tutulmuştur⁵⁰⁵. Daha sonra ise, Ocak 2019'dan itibaren tüm işletmelerin ülkenin çevrimiçi değişim sistemi olan Sistema di Interscambio (SDI) üzerinden e-fatura düzenlemesi zorunlu hale getirilmiştir. E-fatura uygulaması ile mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması ve vergi kaçakçılığı ile mücadelede vergi idaresinin etkinliğinin artırılması hedeflenmiştir⁵⁰⁶. Bu hedeflere ulaşabilmek adına e-fatura uygulaması ile ilgili getirilen kurallara uyulmaması durumunda bir takım cezalar öngörülmektedir. Elektronik faturanın SDI'ya geç gönderilmesi durumunda, DL 471/97'nin 6. maddesi gereğince gönderilmeyen veya geç gönderilen her belge için 250 Euro ile 2.000 Euro arasında değişen tutarda idari para cezası uygulanmaktadır.

İtalya'da, 1 Ocak 2017'den itibaren, geleneksel ödeme kaydedici cihazlar yerine gelir idaresine otomatik günlük işlem bilgisi sunabilen elektronik ödeme kaydedici cihazların kullanılmasına başlanmıştır. İlk önceleri isteğe bağlı olan bu uygulama, 1 Ocak 2020'den itibaren 119/2018 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca perakende ticaret yapan vergi mükellefleri için zorunlu hale gelmiştir. Ancak bir önceki yılın cirosu 400.000 Euro'dan fazla olan işletmelerin yeni nesil ödeme kaydedici cihaz kullanma zorunluluğu 1 Temmuz 2019 tarihine çekilmiştir⁵⁰⁷. Yeni nesil ödeme kaydedici cihaz kullanma yükümlülüğünün ihlali, makbuzların verilmemesi veya diğer uyumsuzlukların neticesinde DL 471/1997'nin 11/5. maddesi gereğince 1.000 Euro'dan 4.000 Euro'ya kadar değişen idari para cezası uygulanmaktadır.

2.3.4. Vergi Kabahat ve Suçlarına Verilen Cezaların Vergi Güvenlik Önlemleri Açısından İrdelenmesi

İtalya Gelir İdaresi Başkanlığı, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla bir yandan vergi denetimleri sırasında katı bir tutum sergileyerek mükelleflerin vergi kanunlarına

⁵⁰⁵ Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF), Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva - anno 2019, s. 245, https://www.dt.mef.gov.it/export/sites/sitodt/modules/documenti_it/analisi_programmazione/documenti_programmatici/def_2019/Allegato_NADEF_2019_Relazione_evasione_fiscale_e_contributiva.pdf, (26.10.2022).

⁵⁰⁶ MEF, age., s. 243.

⁵⁰⁷ MEF, <https://www.mef.gov.it/en/focus/Electronic-receipt-launches-from-1st-of-July-00001/>, (15.02.2024).

aykırı davranışlarını tespit etmeye çalışırken diğer yandan da gönüllü uyumu teşvik etmek istemektedir. Mevcut veri tabanlarının giderek daha fazla kullanılması, teknolojik araçların (örneğin büyük veri, makine öğrenimi, yapay zekâ) gelişmesi, elektronik faturanın uygulamaya konulması sayesinde gelir idaresinin erişebildiği bilgiler giderek artmaktadır. Bunların tümü, İtalyan vergi makamlarının mevcut bilgileri daha gelişmiş bir şekilde çapraz kontrol etmesine ve analiz etmesine yardımcı olmaktadır. Ayrıca uluslararası düzeyde artan bilgi alışverişi de buna katkı sağlamaktadır⁵⁰⁸. Gelir idaresinin vergi denetim faaliyetleri masa başı denetimler ve otomatik değerlendirmelerden oluşan geniş bir programı içerirken, saha denetimleri ise çoğunlukla (yaklaşık %80 oranında) Guardia di Finanza tarafından gerçekleştirilmektedir⁵⁰⁹.

Vergi denetimi sırasında gelir idaresinin mükelleflerden bilgi talep etmesine rağmen; mükellefin bu talebe cevap vermemesi ya da eksik veya gerçeğe aykırı bilgi vermesi 250 ile 2.000 Euro arasında değişen idari para cezasını gerektirmektedir. Finansal kuruluşların bilgi verme yükümlülüklerine uymaması halinde, 2.000 Euro'dan 21.000 Euro'ya kadar idari para cezası öngörülmektedir. Yine mükelleflerin sınır ötesi işlemlerle ilgili olarak bilgi verme yükümlülüğünü yerine getirmemesi 2.000 Euro ile 21.000 Euro arasında değişen idari para cezası uygulanmasını gerektirmektedir. İnceleme sırasında müfettişler tarafından istenen defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi veya herhangi bir şekilde incelemeden kaçınma idari veya adli yaptırımların uygulanmasını gerektiren fiillerdendir.

Vergi stopajı, vergi güvenliğini sağlamaya yönelik alınan önlemlerden biridir. Gelir vergisi stopaj beyannamesinin verilmemesi ziyaa uğrayan vergi miktarına göre vergi kabahati ya da vergi suçu oluşturabilmektedir. Beyanname verilmemesi nedeniyle ziyaa uğrayan verginin 50.000 Euro'yu aşması vergi suçu oluştururken, bu haddin altında kalması vergi kabahatini oluşturmakta ve idari para cezası ile cezalandırılmaktadır. Vergi kesintisi yapmakla yükümlü olan kişilerin bu yükümlülüğü kısmen ya da tamamen yerine getirmemesi de vergi kabahati oluşturmakta ve DL 471/1997'nin 14. maddesine göre, kesinti yapılması gereken verginin %20'si oranında idari para cezası uygulanmaktadır.

⁵⁰⁸ Giuliana Polacco, Annarita De Carne, "Insight: Tackling Tax Evasion and Promoting Tax Compliance in Italy-Two Sides of the Same Coin", Bloomberg Tax Daily Tax Report: International, 2020, <https://news.bloombergtax.com/> (12.11.2023).

⁵⁰⁹ OECD, Italy's Tax Administration, s. 48, <https://www.oecd.org/tax/administration/italy-tax-administration-a-review-of-institutional-and-governance-aspects.pdf>, (22.09.2023).

İtalya’da belge ve kayıt düzenine aykırı fiillere uygulanacak cezalar, idari para cezası ya da hapis cezası olabilmektedir. Muhasebe kayıtları ile ilgili yükümlülüklerin ihlal edilmesi (vergi kanunlarının öngördüğü defter, kayıt ve belgelerin tutulmaması, bulundurulmaması ve bunların inceleme için ibraz edilmemesi, belge saklama yükümlülüğünün yerine getirilmemesi) halinde, 1.000 Euro ile 8.000 Euro arasında değişen idari para cezası uygulanmaktadır. Defter ve kayıtlarda tespit edilen usulsüzlüklerin çok önemli olmaması halinde cezada indirim söz konusu olmakta, ancak bu usulsüzlüklerin mali yılda toplam 50.000 Euro’yu aşan vergi kaybına neden olması halinde ise ceza iki kat olarak uygulanmaktadır. Fatura düzenlememenin cezası, doğru şekilde belgelenmeyen vergiye tabi tutara ilişkin KDV’nin %90 ile %180’i arasında değişen idari para cezasıdır. Elektronik faturanın SDI’ya gönderilmemesi veya geç gönderilmesi, her belge için 250 Euro ile 2.000 Euro arasında değişen tutarda idari para cezası uygulanmasını gerektirmektedir. Yeni nesil ödeme kaydedici cihaz kullanma yükümlülüğünün ihlali, makbuzların verilmemesi veya diğer uyumsuzluklar, 1.000 Euro’dan 4.000 Euro’ya kadar değişen idari para cezasıyla cezalandırılmaktadır.

Vergi kaçırma kastıyla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılarak vergi beyannamesi verilmesi vergi suçu olarak düzenlenmekte ve suçu işleyen kişi dört yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. Gerçek olmayan gider miktarı 100.000 Euro’dan az ise onsekiz aydan altı yıla kadar hapis cezası uygulanmaktadır (DL 74/2000 md.2). Sahte belge düzenleyenler, dört yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. Defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi veya yok edilmesi, belge ve kayıt düzenine ilişkin bir diğer vergi suçudur ve yaptırımını üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıdır (DL 74/2000 md. 10).

İtalya’da vergi ihlallerine karşı oldukça geniş bir yaptırım yelpazesi mevcuttur. Bunlardan bazıları, vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefleri sert bir şekilde cezalandırmayı amaçlamaktadır. Ayrıca, 2019 yılında çıkarılan kanun hükmünde kararname (DL 124/2019) ile çok sayıda vergi suçunun cezai değeri artırılmıştır. Böylece, daha önce münhasıran idari yaptırımlara tabi olan ihlaller, adli ceza gerektiren vergi suçu niteliği kazanmıştır⁵¹⁰. Vergi suçlarına dair düzenlemelere bakıldığında; vergi suçunun meydana gelmesinde sahtecilik, kaçırılan verginin belli bir

⁵¹⁰ Lorenzo Nicolò Meazza, “Decreto fiscale e modifiche in campo penale tributario”, *Novità fiscali*, 2020 (3), s. 140-145.

miktarı aşması, kast gibi unsurların aranmasının vergi kabahatleri ile vergi suçu arasındaki ayrımı belirginleştirdiği ifade edilebilmektedir⁵¹¹.

2.4. Rusya Federasyonu

Rusya Federasyonu, 1992 yılında, Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği (SSCB) içinde yer alan cumhuriyetlerden bazılarının bağımsızlıklarını ilan etmesiyle birlikte dağılan SSCB'nin yerine kurulmuştur. Rusya Federasyonu'nun kurulmasının ardından ülkenin siyasal ve ekonomik yapısındaki değişim ile birlikte kamu finansmanında vergi gelirlerinin önemi artmıştır⁵¹². Rusya vergi sistemi, 31 Temmuz 1998 tarihli ve 146-FZ sayılı Rusya Federasyonu Vergi Kanunu'na (RFVK)⁵¹³ dayanmaktadır. İki kitaptan oluşan RFVK'nın birinci kitabında; genel hükümler, vergi idaresi ile mükelleflerin hak ve yükümlülükleri, vergi denetimi, vergi yaptırımları gibi usul ve esaslar dâhil olmak üzere vergi sisteminin temel prensipleri yer almaktadır. RFVK'nın ikinci kitabında ise, Rusya Federasyonu'nda uygulanan vergi türleri yer almaktadır.

Ülkenin federal yapısına uygun olarak vergi sistemi; federal, bölgesel ve yerel vergilerden oluşmaktadır. Federal vergiler ülke genelinde ödenmesi gereken vergilerden (kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, maden çıkarma vergisi, su vergisi, hidrokarbon üretiminden elde edilen ek gelir vergisi, fauna ve sudaki biyolojik kaynakların kullanım harçları, devlet resmi); bölgesel vergiler, RFVK'ya uygun olarak ilgili bölgelerin topraklarında ödenmesi gereken vergilerden (kurumların emlak vergisi, kumar vergisi, taşıt vergisi) oluşmaktadır. Yerel vergiler ise, ilgili yerel yönetimin (belediye) topraklarında RFVK'ya uygun olarak ödenmesi gereken (arazi vergisi, bireysel emlak vergisi, ticaret vergisi) vergilerdir⁵¹⁴. Rusya Federasyonu'nda vergilerle (yerel, bölgesel ve federal vergiler) ilgili tüm işlemler, Maliye Bakanlığı'na bağlı Rusya Federal Vergi Servisi (Федеральная Налоговая Служба - ФНС России) tarafından yürütülmektedir⁵¹⁵.

Rusya'da vergi kanunlarına aykırı davranılması karşılığında idari yaptırımlar ya da cezai yaptırımların uygulanması söz konusu olmaktadır. Vergi suçlarına ilişkin

⁵¹¹ A. E. Geçer, *age.*, s. 170.

⁵¹² Y. Demirli, *age.*, s. 151-152.

⁵¹³ Kanunun tam metnine <http://nalog.garant.ru/fns/nk/> adresinden erişilmiştir (26.10.2023).

⁵¹⁴ Rusya Federal Vergi Servisi, <https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/taxes/> (28.10.2023).

⁵¹⁵ Rusya Federal Vergi Servisi, <https://www.nalog.gov.ru/eng/dyk/>, (28.10.2023).

hükümler Rusya Federasyonu Ceza Kanunu'nda (RFCK)⁵¹⁶, vergi kabahatlerine ilişkin hükümler ise RFVK'da ve İdari Yaptırımlar Kanunu'nda düzenlenmiştir⁵¹⁷.

2.4.1. Rusya Federasyonu'nda Vergi Kabahatleri ve Cezaları

Rusya'da vergi kabahatleri⁵¹⁸ ve yaptırımları, temel olarak, RFVK'nın 1. kitabının 6. kısmında düzenlenmiştir. Vergi kabahati, “vergi mükellefinin, vergi mükellefinin temsilcisinin veya kanunla sorumluluk yüklenmiş üçüncü bir kişinin kanuna (vergi ve harçlarla ilgili mevzuata) aykırı icrai veya ihmali hareketi” olarak tanımlanmıştır (RFVK md. 106). RFVK'nın 1. maddesinden “vergi ve harçlarla ilgili mevzuatın”; RFVK ve buna uygun kabul edilen vergi ve harçlara ilişkin federal kanunlar, Rusya Federasyonu'na bağlı ülkelerin vergilere ilişkin kanunları, belediyelerin yerel vergi ve harçlara ilişkin yasal düzenlemelerinden oluştuğu anlaşılmaktadır. Vergi kabahatleri nedeniyle sorumluluk gerçek kişi ve tüzel kişilere aittir. Gerçek kişilerin vergi kabahati nedeniyle sorumlu tutulması için 16 yaşından büyük olması gerekmektedir (RFVK md. 107).

RFVK'nın 15. bölümü incelendiğinde, vergi yaptırımlarının uygulanmasına ilişkin temel ilkelerin kanunilik, vergi yaptırımının tek seferde uygulanması, her bir cezanın ayrılma ilkesi, sorumluluk, masumiyet karinesi ve adalet ilkesi olduğu görülmektedir. Kanunilik ilkesi, RFVK'nın 108. maddesinin ilk fıkrasında yer almaktadır. Buna göre, hiç kimse bu Kanunda öngörülen gerekçeler ve usuller dışında bir vergi kabahati işlemekten sorumlu tutulamaz. 108. maddenin ikinci fıkrasında ise hiç kimsenin aynı vergi kabahati nedeniyle iki kez cezalandırılmayacağı hükme bağlanmıştır. Ayrıca, bu kanun uyarınca kişinin bir kabahatten dolayı sorumlu tutulabilmesi için aynı hareketin başka kanunlarda suç olarak tanımlanmamış olması gerekmektedir. Dolayısıyla hareket hem suç hem de kabahat oluşturursa sadece suçtan dolayı kişiye ceza verilmektedir⁵¹⁹. Ancak bu ilkenin istisnası, hem kabahate hem de suça konu olabilecek bir davranışın bir kurum çatısında işlenmesi halinde söz konusu olmaktadır. 108. maddenin dördüncü fıkrasında, bir kuruma vergi kabahati nedeniyle

⁵¹⁶ Kanunun tam metnine <https://rulaws.ru/uk/> adresinden erişilmiştir (26.04.2024).

⁵¹⁷ A. Rençber, *age.*, s. 156.

⁵¹⁸ Rus hukukunda vergi suçları kavramı, adli ve idari nitelikteki tüm vergi ihlallerini kapsamakla birlikte, çalışmada bütünlüğü sağlamak adına RFVK'da yer alan ve karşılığında para cezası uygulanan idari vergi suçları vergi kabahati olarak ele alınmıştır.

⁵¹⁹ A. Rençber, *age.*, s. 160.

ceza kesilmesinin, kurum yetkililerini idari, cezai veya diğer sorumluluklardan kurtarmayacağı öngörülmektedir.

Vergi yaptırımlarının uygulanmasında uyulması gereken bir diğer ilke, masumiyet karinesine ilişkin yasal ilkedir. Buna göre; herkes federal yasanın öngördüğü usule uygun şekilde suçluluğu kanıtlanıncaya kadar masum kabul edilmektedir. Suçla itham edilen kişi, suçsuzluğunu ispat etmek zorunda değildir. Vergi kabahatinin oluştuğunu ve o kişi tarafından işlendiğini ispat etme yükümlülüğü, vergi idaresine aittir. Vergi idaresi bunu hiçbir şüpheye yer vermeyecek şekilde kanıtlamak durumundadır. Aksi takdirde, bu durum kişinin lehine olacak ve masum sayılacaktır (RFVK md. 108/6).

Adalet ilkesine uyulması; vergi suçunun niteliği, kamuya verdiği zararın derecesi, suçlunun kişiliği ve sorumluluğu hafifleten veya ağırlaştırıcı koşullar dikkate alınarak vergi yaptırımlarının farklılaştırılmasını gerektirir. Başka bir deyişle; vergi yaptırımlarının tutarı, kanun uygulayıcı tarafından objektif ve sübjektif koşullar dikkate alınarak gerekçelendirilmelidir.

Vergi kabahatleri, kasten ya da taksirle işlenebilmektedir. Bir vergi kabahati, bunu işleyen kişinin, eyleminin bir kabahat oluşturacağını bilmesi, bu tür eylemin zararlı sonuçlarını istemesi veya bilinçli olarak buna izin vermesi durumunda kasten işlenmiş kabul edilir. Kişi eğer eyleminin bir kabahat oluşturacağını bilmiyorsa ancak bilmesi gerekiyorsa ve bilebilecek durumdaysa da taksirle hareket etmiş sayılır. Tüzel kişilerde vergi kabahati, eylemleriyle vergi kabahatinin işlenmesine yol açan yetkililerin veya temsilcilerin kabahatine bağlı olarak belirlenmektedir (RFVK md. 110).

Vergi yaptırımı, vergi kabahatinin işlenmesine ilişkin sorumluluğun bir ölçüsüdür. Vergi yaptırımları, RFVK'nın 16 ve 18. bölümlerinde belirtilen maktu veya nispi tutarda para cezaları şeklinde uygulanmaktadır. Ağırlaştırıcı bir durumun varlığı halinde, cezanın miktarı %100 oranında artırılmaktadır⁵²⁰. Bir kişinin iki veya daha fazla vergi kabahati işlemesi halinde, vergi cezası her kabahat için ayrı ayrı tahsil edilir (RFVK md. 114). Aşağıdaki tabloda RFVK 16. bölümünde düzenlenen vergi kabahatleri yer almaktadır.

⁵²⁰ RFVK'nın 112. maddesinin ikinci fıkrasında ağırlaştırıcı bir durum, "daha önce benzer bir suçtan sorumlu tutulan bir kişinin vergi suçunu işlemesi" olarak tanımlanmıştır. "Benzer suç" terimi farklı şekillerde yorumlanabilmektedir. Bir yandan benzer suç, vergi ve harçlarla ilgili mevzuatın herhangi bir ihlali olarak anlaşılabilir. Diğer yandan, vergi mükellefinin sorumlu tutulduğu suç ile RFVK'nın aynı maddesinde öngörülen bir vergi suçu olarak anlaşılabilir.

Tablo 6. RFVK 16. Bölümünde Düzenlenen Vergi Kabahatleri ve Cezaları

Vergi Kabahati ve Cezası	Vergi Kabahati ve Cezası
Vergi dairesine kayıt prosedürünün ihlali (RFVK md. 116) - 10.000 ruble para cezası - Bir gerçek/tüzel kişinin vergi dairesine kayıt yaptırmadan faaliyet yürütmesi durumunda, 40.000 rubleden az olmamak üzere bu süre içinde elde edilen gelirin %10'u tutarında para cezası	Kumar faaliyetine ilişkin nesnelere kaydetme prosedürünün ihlali (RFVK md. 129.2) - İlgili vergilendirme konusu için belirlenen kumar vergisi oranının üç katına eşit para cezası
Vergi beyannamesinin verilmemesi (RFVK md. 119) - Toplamda %30'u geçmemek ve 1.000 rubleden az olmamak üzere her ay için ödenmemiş vergi tutarının %5'i oranında para cezası	Birbirine bağımlı olmayan kişiler arasındaki ticari ve/veya mali şartlarla karşılaştırılmayan ticari ve/veya mali şartların kontrollü işlemlerinde vergi amaçlı başvuru sonucu vergi tutarlarının ödenmemesi veya eksik ödenmesi (RFVK md. 129.3) - 30.000 rubleden az olmamak üzere ödenmemiş vergi tutarının %40'ı oranında para cezası
Vergi beyannamesinin elektronik ortamda verilmemesi (RFVK md. 119.1) - 200 ruble para cezası	Kontrollü işlemlere ilişkin bildirim gönderilmemesi/yanlış bilgi verilmesi (RFVK md. 129.4) - 5.000 ruble para cezası
Yatırım ortaklığı mali hesaplarına ilişkin yanlış bilgi verilmesi (RFVK md. 119.2) - 40.000 ruble para cezası (Fiilin kasten işlenmesi halinde 80.000 ruble para cezası)	Kontrol edilen yabancı bir şirketin kâr payının vergi matrahına dâhil edilmemesi nedeniyle verginin ödenmemesi veya eksik ödenmesi (RFVK md. 129.5) - Ödenmeyen vergi tutarının %20'si oranında para cezası
Gelir ve/veya gider ve/veya vergiye konu olan unsurların muhasebeleştirilmesine ilişkin kuralların ağır ihlali (RFVK md. 120) - 10.000 ruble para cezası	(RFVK md. 129.6) - Kontrol edilen yabancı şirketlere ilişkin bildirim yapılmaması ya da yanlış yapılması 500.000 ruble para cezası, -Yabancı kuruluşlara katılım bildirimlerinin verilmemesi veya yanlış verilmesi 50.000 ruble para cezası
Verginin ödenmemesi veya eksik ödenmesi (RFVK md. 122) - Ödenmeyen vergi tutarının %20'si oranında para cezası (fiilin kasten işlenmesi halinde %40'ı)	Bir finansal piyasa kuruluşu tarafından bilgi verilmemesi (dâhil edilmemesi) veya eksik veya yanlış bilgi verilmesi (RFVK md. 129.7) - 300.000 ruble para cezası
Konsolide vergi mükellefleri grubunun bir katılımcısının bu gruptaki sorumlu katılımcıya kurumlar vergisinin ödenmemesine veya eksik ödenmesine yol açan hatalı veriler (verilerin raporlanmaması) iletmesi (RFVK md. 122.1) - Ödenmeyen vergi tutarının %20'si oranında para cezası (fiilin kasten işlenmesi halinde %40'ı)	Bir finansal piyasa kuruluşunun müşterisi tarafından, bir finansal piyasa kuruluşuna eksik veya yanlış bilgi verilmesi (RFVK md. 129.7-1) - 10.000 ruble (tüzel kişiler için 25.000 ruble) -Fiillerin kasten işlenmesi halinde, 20.000 ruble (tüzel kişiler için 50.000 ruble)
Vergi sorumlusunun stopaj yükümlülüğünü yerine getirmemesi (RFVK md. 123) - Tevkifata tabi tutarın %20'si oranında para cezası	Finansal piyasa kuruluşlarının müşterilerinin, yararlanıcılarının ve bunları doğrudan veya dolaylı olarak kontrol eden kişilerin vergi mukimliğini belirleme prosedürünün bir finansal piyasa kuruluşu tarafından ihlali (RFVK md. 129.8) - 50.000 ruble para cezası
El konulan veya vergi idaresinin rehin şeklinde aldığı mülkün mülkiyeti, kullanımı ve (veya) elden çıkarılması prosedürüne uyulmaması (RFVK md. 125) - 30.000 ruble para cezası	Uluslararası şirketler grubuna katılım bildirimlerinin yapılmaması, uluslararası şirketler grubuna katılım bildiriminde yanlış bilgi verilmesi (RFVK md. 129.9) - 50.000 ruble para cezası

Vergi dairesine vergi kontrolü için gerekli bilgilerin verilmemesi (RFVK md. 126) - İbraz edilmeyen her belge için 200 ruble para cezası	Ülke raporunun sunulmaması, yanlış bilgi içeren ülke raporunun sunulması (RFVK md. 129.10) - 100.000 ruble para cezası
Yanlış bilgi içeren belgelerin bir vergi temsilcisi tarafından vergi dairesine sunulması (RFVK md. 126.1) - Yanlış bilgi içeren her belge için 500 ruble para cezası	Uluslararası bir şirketler grubu için belgelerin sunulmaması (RFVK md. 129.11) - 100.000 ruble para cezası
Vergi mükelleflerinin yatırım hesabına ödenen para tutarları konusunda vergi temsilcisinin vergi dairesine yanlış bilgi vermesi (RFVK md. 126.2) - Haksız olarak alınan vergi iadesi tutarının %20'si oranında para cezası	Yerel yönetim, federal posta kuruluşu veya devlet ve belediye hizmetlerinin sağlanmasına yönelik çok işlevli merkez tarafından vergilerin aktarılması için son tarihin ihlali (RFVK md. 129.12) - Rusya Federasyonu Merkez Bankasının yeniden finansman oranının 1/150'i tutarında para cezası
Bir tanığın sorumluluğu (RFVK md. 128) - 1.000 ruble para cezası -İfade vermeyi hukuka aykırı bir şekilde reddetme veya kasten yalan beyanda bulunmada 3.000 ruble	Mal satışı sırasında yapılan ödemelere ilişkin bilgilerin mükellefler tarafından aktarılmasına ilişkin prosedürün ve (veya) son tarihin ihlali (RFVK md. 129.13) - Mal satışından elde edilen gelire ilişkin yapılan hesaplama tutarının %20'si oranında para cezası
Bir bilirkişi veya tercümanın vergi incelemesine katılmayı reddetmesi, bilerek yanlış rapor vermesi veya bilerek yanlış çeviri yapması (RFVK md. 129) - Vergi incelemesine katılmayı reddetme, 500 ruble para cezası -Kasten yanlış rapor verme veya yanlış çeviri yapma, 5.000 ruble para cezası	Elektronik platform operatörleri ve kredi kuruluşları tarafından yapılan ödemelere ilişkin bilgilerin iletilmesine ilişkin prosedürün ve/veya son tarihin ihlali (RFVK md. 129.14) - 200 rubleden az olmamak üzere uzlaşma tutarının %20'si oranında para cezası
Bilgilerin vergi dairesine hukuka aykırı olarak bildirilmemesi (RFVK md. 129.1) - 5.000 ruble para cezası	Bilgi aktarımının sırasının ve/veya zamanlamasının ihlali (RFVK md. 129.15) - 200 rubleden az olmamak üzere ödenmeyen vergi tutarının %20'si oranında para cezası

Kaynak: RFVK hükümlerinden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

RFVK'nın 116. maddesi, "Vergi Dairesine Kayıt Prosedürünün İhlali" kabahatini düzenlemektedir. 116. maddenin birinci fıkrasına göre, vergi mükellefinin vergi dairesine kanunen öngörülen süre içerisinde kayıt olmaması durumunda 10.000 ruble tutarında para cezası uygulanmaktadır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, bir gerçek veya tüzel kişinin vergi dairesine kayıt yaptırmadan faaliyet yürütmesi durumunda 40.000 rubleden az olmamak üzere bu süre içinde elde edilen gelirin %10'u tutarında bir para cezası öngörülmektedir.

Vergi denetimleri sırasında ilk kontrol edilen hususlardan biri, beyannamenin verilip verilmediği ve veriliş tarihleridir. Vergi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi halinde RFVK 119. maddesi uyarınca, toplamda %30'u geçmemek ve 1.000 rubleden az olmamak üzere her ay için ödenmemiş vergi tutarının %5'i oranında para cezası uygulanır. RFVK 119.1.'e göre; vergi beyannamesinin elektronik ortamda

verilmesine ilişkin kurallara riayet edilmemesi, 200 ruble tutarında para cezası ile sonuçlanmaktadır.

RFVK 120’de muhasebe kurallarına uyulmaması halinde uygulanacak cezalar düzenlenmektedir. Buna göre; gelir ve/veya giderlerin ve/veya vergiye konu olan unsurların muhasebeleştirilmesine ilişkin kuralların ağır ihlali, bu tür eylemlerin bir vergi dönemi boyunca işlendiği durumlarda, 10.000 ruble tutarında para cezası uygulanmasını gerektirir. Aynı fiiller birden fazla vergi döneminde işlenmişse bu ceza 30.000 ruble olmaktadır. Aynı fiillerin işlenmesi vergi matrahının eksik beyan edilmesine neden olmuşsa, 40.000 rubleden az olmamak üzere, ödenmemiş vergi tutarının %20’si oranında para cezası ile cezalandırılmaktadır.

Bu maddenin amaçları doğrultusunda muhasebeleştirme kurallarının ağır ihlali, fatura veya diğer kaynak belgelerin mevcut olmaması; defterlere yapılan kayıtların sistematik olarak (bir takvim yılı içinde iki veya daha fazla kez) geç veya yanlış yapılması; vergi mükellefinin ekonomik faaliyetlerine, parasal kaynaklarına, maddi varlıklarına, maddi olmayan varlıklarına ve finansal yatırımlarına ilişkin raporlamaların geç veya yanlış yapılmasını ifade etmektedir.

Rusya Federasyonu İdari Suçlar Kanunu’nun 15.11. maddesine göre, muhasebe kurallarının ağır ihlali durumunda⁵²¹, kurum yöneticilerinin veya muhasebecilerinin idari sorumluluğu bulunmaktadır ve 5 ila 10 bin ruble idari para cezası verilmesini gerektirmektedir. Bu ihlalin tekrarlanması durumunda, 10 ila 20 bin ruble idari para cezası verilmekte ya da 1 ila 2 yıllık bir süre için görevden diskalifiye edilmesi söz konusu olmaktadır⁵²².

RFVK 122’ye göre; vergi matrahının eksik beyan edilmesi veya verginin (harç) yanlış hesaplanması veya diğer yasa dışı eylemlerin (eylemsizlik) bir sonucu olarak vergi ve harç tutarlarının ödenmemesi veya eksik ödenmesi, ödenmeyen vergi tutarının

⁵²¹ Rusya Federasyonu İdari Suçlar Kanunu’na göre, muhasebe (finansal) raporlama da dâhil olmak üzere muhasebe gerekliliklerinin ağır ihlali şu anlama gelir:

- Muhasebe verilerinin bozulması nedeniyle vergi ve harçların en az %10 eksik beyan edilmesi;
- Parasal terimlerle ifade edilen herhangi bir muhasebe (mali) tablo göstergesinin %10’dan az olmamak üzere çarpıtılması;
- Henüz gerçekleşmemiş bir işlemin veya gerçek olmayan bir işlemin muhasebe kayıtlarına kaydedilmesi;
- Geçerli muhasebe kayıtlarının dışında muhasebe hesapları tutmak;
- Muhasebe kayıtlarında yer alan verilere dayanmayan muhasebe (mali) tablolarının hazırlanması;
- Ekonomik varlığın temel muhasebe belgeleri ve/veya muhasebe kayıtları ve/veya muhasebe (mali) tabloları ve/veya muhasebe (finansal) tablolarına ilişkin bir denetçi raporunun bulunmaması.

⁵²² Rusya Federal Vergi Servisi, https://www.nalog.gov.ru/rn57/news/tax_doc_news/7752053/ (08.11.2023).

%20'si oranında para cezasının geri alınması ile sonuçlanmaktadır. Bu fiiller kasten işlendiğinde ise bu oran, ödenmeyen vergi tutarının %40'ı olmaktadır.

Vergi sorumlusu; RFVK uyarınca vergileri hesaplama, vergi mükellefinden stopaj yapma ve vergiyi Rusya Federasyonu bütçe sistemine aktarmak için görevlendirilen kişilerdir. Vergi sorumlusu vergi mükelleflerine yapılan ödemelerden, vergilerin doğru şekilde ve zamanında hesaplanarak stopaj yoluyla kesilmesinden ve Rusya Federasyonu bütçesine yatırılmasından sorumludur (RFVK md. 24). RFVK 123'e göre; bir vergi sorumlusu tarafından kesinti yapılması gereken vergi tutarları üzerinden bu Kanunla belirlenen süre içerisinde kesinti yapılmaması ve/veya eksik yapılması halinde tevkifata tabi tutarın %20'si oranında para cezası uygulanır.

RFVK 125'e göre; vergi dairesince rehin şeklinde ihtiyati tedbir alınan veya haczedilen varlıkların mülkiyeti, kullanımı ve/veya elden çıkarılmasına ilişkin bu Kanunla belirlenen prosedüre uyulmaması 30.000 ruble tutarında para cezası ile cezalandırılmaktadır.

RFVK 126'da, vergi denetimi için gerekli bilgilerin vergi idaresine verilmemesine ilişkin yaptırımlar düzenlenmiştir. Bu yaptırımlardan ilki, bir vergi mükellefinin veya temsilcisinin bu Kanun ile diğer vergi ve harç mevzuatı hükümlerince öngörülen belgeleri ve/veya diğer bilgileri öngörülen süre içinde vergi makamlarına ibraz etmemesi halinde ibraz edilmeyen her belge için uygulanacak olan 200 ruble tutarında para cezasıdır.

RFVK 126'da, kontrol edilen yabancı kurumlara ilişkin bilgi ve belgelerin verilmemesi halinde uygulanacak yaptırımlar ayrıca düzenlenmiştir. Buna göre, kontrol edilen bir yabancı şirketin kâr/zarar miktarını gösteren belgelerin kanuni süresinde vergi dairesine verilmemesi veya kasten yanlış bilgiler içeren belgelerin verilmesi halinde kontrol eden kişiye 500.000 ruble tutarında para cezası uygulanır. Kontrol edilen yabancı bir şirketin kârlarının vergiden muaf tutulmasına ilişkin koşullara uygunluğun teyidi için gerekli belgelerin belirlenen süre içerisinde vergi dairesine verilmemesi veya yanlış bilgiler içeren belgelerin bilerek verilmesi halinde ise, kontrol eden kişiye 1 milyon ruble tutarında para cezası uygulanır.

RFVK 126'da ayrıca, vergi sorumlularına tevkif ettikleri kişisel gelir vergisi tutarlarının hesaplamasını belirlenen süre içerisinde kayıtlı oldukları vergi dairesine

ibraz etmemesi halinde, ibraz için belirlenen günden itibaren her tam veya kısmi ay için 1.000 ruble tutarında para cezası öngörülmektedir.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise; tüzel kişiler de dâhil olmak üzere, vergi idaresinin talebi üzerine bilgi vermeyen ya da kasten yanlış bilgi verenlerin 10.000 ruble tutarında para cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmaktadır.

RFVK 126.1.'e göre, bir vergi sorumlusunun yanlış bilgi içeren belgeleri vergi dairesine sunması halinde yanlış bilgi içeren her belge için 500 ruble para cezası uygulanır. Belgelerde yer alan bilgilerin yanlış olduğu vergi dairesince tespit edilmeden önce vergi sorumlusu hataları düzelterek doğru belgeleri vergi dairesine verdiği takdirde bu ceza uygulanmaz.

RFVK 128'e göre, vergi suçu içeren bir davayla ilgili olarak tanık olarak çağrılan bir kişinin geçerli bir sebep olmaksızın gelmemesi halinde 1.000 ruble tutarında para cezası ile cezalandırılmaktadır. Bir tanığın ifade vermeyi hukuka aykırı bir şekilde reddetmesi veya kasıtlı olarak yalan beyanda bulunması halinde ise bu ceza 3.000 ruble olmaktadır.

RFVK 129'a göre, bir bilirkişi veya tercümanın vergi denetimine katılmayı reddetmesi 500 ruble tutarında para cezasını gerektirir. Bilirkişinin kasten yanlış rapor vermesi veya tercümanın kasten yanlış çeviri yapması ise, 5.000 ruble tutarında para cezasını gerektirmektedir.

RFVK 129.1'de; bir kişinin, bu Kanuna göre, vergi idaresine bildirmekle yükümlü olduğu bilgileri hukuka aykırı olarak bildirmemesi (raporlamada gecikme) halinde 5.000 ruble tutarında para cezası ile cezalandırılmaktadır. Bu ceza, aynı fiiller bir takvim yılı içinde tekrarlandığı takdirde 20.000 ruble olmaktadır. Bu madde hükmü, bu Kanununun 126. maddesinde öngörülen vergi kabahati unsurlarının olmadığı durumlarda uygulanmaktadır.

RFVK'nın 18. bölümünde ise, bankaların vergi ve harcama mevzuatının öngördüğü yükümlülükleri yerine getirmemesine ilişkin yaptırımlar düzenlenmektedir. Bu yükümlülükler genel olarak; bankaların gerçek ve tüzel kişilere, noterlere veya avukatlara ait hesapların açılması ve kapatılması, vergilerin transferi, faaliyet ve hesaplara ilişkin vermekle yükümlü oldukları bildirimlere ilişkindir.

Diğer ülkelerdeki uygulamalardan farklı olarak, Rusya’da vergi yaptırımlarının gerçek veya tüzel kişi mükelleflerden tahsili için mahkemeye başvuru yapılması gerekmektedir (RFVK md. 104).

2.4.2. Rusya Federasyonu’nda Vergi Suçları

RFCK’nın 14/1. maddesinde suç, “Bu Kanun tarafından ceza tehdidi ile yasaklanan kusurlu olarak işlenmiş sosyal tehlikeli fiil, suç sayılır” şeklinde tanımlanmıştır. Kanundaki bu düzenlemeye uygun olarak doktrinde suç; hukuka (kanuna) aykırılık, sosyal tehlikelilik, kusurluluk ve yaptırım özelliklerine sahip olan bir fiil olarak tanımlanmaktadır. Bu özelliklerden birinin bulunmaması suçun oluşumunu engeller⁵²³.

Hapis cezası gerektiren vergi suçları, RFCK’nın özel hükümlerini düzenleyen 2. Kitabının “Ekonomik Alandaki Suçlar” başlıklı 8. Kısımının “Ekonomik Faaliyet Alanındaki Suçlar” başlıklı 22. bölümünde düzenlenmiştir. Dört madde halinde düzenlenen vergi suçlarında temel suç tipini vergi kaçakçılığı oluşturmaktadır. Kanun, gerçek ve tüzel kişilerin vergi kaçakçılığına ilişkin olarak ayrı maddelerde düzenleme yapmıştır. RFCK’nın 198. maddesi, gerçek kişilerin vergi kaçakçılığı yapması halini düzenlemiştir:

Madde 198: “*Gerçek Kişilerin Vergi ve Diğer Yükümlülükleri Kaçırması:*

1. *Gerçek kişinin vergi beyannamesi veya vergi ve harçlara ilişkin Rusya Federasyonu kanunlarına göre vermesi zorunlu diğer belgeleri vermemesi veya beyannamede veya bu tür belgelerde bilerek yanlış beyanda bulunması yoluyla büyük ölçekte vergi kaçırması halinde, kişi,-*

100.000 ilâ 300.000 ruble arasında para cezası veya hükümlünün bir ilâ iki yıllık ücret, maaş veya diğer gelirleri tutarında para cezası veya bir yıla kadar zorunlu çalışma cezası veya altı aya kadar tutuklama veya bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

2. *Kişinin özellikle büyük ölçekte vergi kaçırması hâlinde, 200.000 ilâ 500.000 ruble arasında para cezası veya hükümlünün on sekiz ay ilâ üç yıllık ücret, maaş veya diğer gelirleri tutarında para cezası veya üç yıla kadar zorunlu çalışma cezası veya üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*

⁵²³ Emin Hüseyinoğlu, “Suçun Biçimsel ve Maddi Anlayışı Açısından Rusya Federasyonu Ceza Hukukunda Suç Kavramı”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2018/1, s. 131.

Notlar: 1. Kaçırılan vergi miktarının birbirini takip eden üç mali yıl içindeki bir dönem için 2.700.000 rubleyi aşması hâlinde suç büyük ölçekte; birbirini takip eden üç mali yıl içindeki bir dönem için 13.500.000 rubleyi aşması hâlinde özellikle büyük ölçekte işlenmiş sayılır.

2. Bu maddede öngörülen suçu ilk kez işleyen kişi, gecikmiş tutarı, cezaları ve Vergi Kanunu'nda öngörülen para cezasının toplamını tam olarak ödediği takdirde cezai sorumluluktan kurtulur.”

RFCK'nın 199. maddesi ise aynı suçu tüzel kişilikler için düzenlemiştir. 198. madde ile arasındaki temel fark hapis cezalarının “büyük ölçek”te kaçakçılık durumunda 2 yıla kadar, “özellikle büyük ölçek”te ise 5 yıla kadar olması ve “büyük ölçek” ve “özellikle büyük ölçek”teki ihlallere ilişkin eşik değerlerin daha yüksek tutarda belirlenmesidir. Tüzel kişiler tarafından işlenen vergi kaçakçılığı suçunda; tüzel kişinin müdürü (yönetici), baş muhasebeci, muhasebe kayıtlarının tutulması ve finansal raporların hazırlanması ile görevlendirilenler gibi yetkililer kasten yaptıkları eylemleriyle vergi suçuna neden olmuşlarsa sorumlu tutulmaktadır⁵²⁴.

Madde 199: “Kurumların Vergi ve Diğer Yükümlülükleri Kaçırması:

1. Kurumun vergi beyannamesi veya vergi ve harçlara ilişkin Rusya Federasyonu kanunlarına göre vermesi zorunlu diğer belgeleri vermemesi veya beyannamede veya bu tür belgelerde kasten yanlış beyanda bulunması yoluyla büyük ölçekte vergi kaçırması halinde,

100.000 ilâ 300.000 ruble arasında para cezası veya hükümlünün bir ilâ iki yıllık ücret, maaş veya diğer gelirleri tutarında para cezası veya bir ilâ iki yıl süreyle zorunlu çalışma veya üç yıla kadar belirli faaliyetlerden yoksun bırakma veya altı aya kadar tutuklama veya iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

2. Aynı fiilin

a) gizli bir anlaşma ile bir grup kişi tarafından;

b) özellikle büyük ölçekte işlenmesi halinde,

200.000 ilâ 500.000 ruble arasında para cezası veya hükümlünün bir yıl ilâ üç yıllık ücret, maaş veya diğer gelirleri tutarında para cezası veya üç yıla kadar belirli

⁵²⁴A. A. Elizarov, V. A. Ostroukhova, “Ответственность за нарушение налогового законодательства юридическими лицами, предусмотренная уголовным кодексом РФ”. *Вестник Волжского университета им. В.Н.Татищева*, 2(4), 2018, s. 175-176.

faaliyetlerden yoksun bırakma veya beş yıla kadar zorunlu çalışma veya beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Notlar: 1. Bu maddede, kaçırılan vergi miktarının birbirini takip eden üç mali yıl içindeki bir dönem için 15.000.000 rubleyi aşması hâlinde suç büyük ölçekte; birbirini takip eden üç mali yıl içindeki bir dönem için 45.000.000 rubleyi aşması hâlinde özellikle büyük ölçekte işlenmiş sayılır.

2. Bu maddede öngörülen suçu ilk kez işleyen kişi, gecikmiş tutarı, cezaları ve Vergi Kanunu'nda öngörülen para cezasının toplamını tam olarak ödediği takdirde cezai sorumluluktan kurtulur.”

Bir diğer vergi suçu, RFCK 199.1. maddesinde düzenlenmiştir:

“1. Vergi sorumlusunun, Rusya Federasyonu'nun vergi ve harçlara ilişkin kanunları uyarınca, kesintiye tabi olan vergilerin ve/veya harçların hesaplanması, kesilmesi veya havale edilmesiyle ilgili görevlerini kişisel çıkarları doğrultusunda yerine getirmemesi büyük ölçekte vergi kaybına neden olmuşsa,

100.000 ilâ 300.000 ruble arasında para cezası veya hükümlünün bir ilâ iki yıllık ücret, maaş veya diğer gelirleri tutarında para cezası veya iki yıla kadar zorunlu çalışma veya üç yıla kadar bir süre için belirli görevlerde/faaliyetlerde bulunma hakkından yoksun bırakma veya altı aya kadar tutuklama veya iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

2. Aynı fiilin özellikle büyük ölçekte işlenmesi halinde, 200.000 ilâ 500.000 ruble arasında para cezası veya hükümlünün iki yıl ilâ beş yıllık ücret, maaş veya diğer gelirleri tutarında para cezası veya beş yıla kadar zorunlu çalışma veya üç yıla kadar bir süre için belirli görevlerde/faaliyetlerde bulunma hakkından yoksun bırakma veya beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

RFCK 199.2. maddesinde ise vergi ve diğer yükümlülüklerden kurtulmak için tacir ve kurumların sermaye ve mülklerinin gizlenmesi suç olarak düzenlenmiştir. Anılan madde düzenlemesi şu şekildedir:

Madde 199.2: “*Vergi ve diğer yükümlülüklerden kurtulma amacıyla tacir ve kurumların sermaye ve malvarlığının gizlenmesi*

1. Rusya Federasyonu vergi ve harçlarla ilgili yasalarına göre ödenmesi gereken vergi ve diğer yükümlülüklerinin ödenmemesi veya eksik ödenmesi amacıyla,

bir kurumun veya tacirin sermayesinin veya malvarlığının, kurumun sahibi, başkanı veya yönetim işlerini yürüten başka biri tarafından büyük ölçüde gizlenmesi,

200.000 ilâ 500.000 ruble arasında para cezası veya hükümlünün on sekiz ay ilâ üç yıllık ücret, maaş veya diğer gelirleri tutarında para cezası veya üç yıla kadar zorunlu çalışma veya üç yıla kadar belirli faaliyetlerden yoksun bırakma veya üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

2. Aynı fiilin özellikle büyük ölçekte işlenmesi halinde, 500.000 ilâ 2.000.000 ruble arasında para cezası veya hükümlünün iki ilâ beş yıllık ücret, maaş veya diğer gelirleri tutarında para cezası veya beş yıla kadar zorunlu çalışma veya üç yıla kadar belirli görevlerde/faaliyetlerde bulunma hakkından yoksun bırakma veya beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır”.

Rusya’da vergi suçları Ceza Kanunu’nda yer aldığından suçun muhakemesi de büyük ölçüde Rusya Federasyonu Ceza Muhakemesi Kanunu (RFCMK) hükümlerine göre yürütülmektedir. Rusya’da vergi suçlarının soruşturulması, başka bir soruşturma esnasında veya vergi idaresinin bildirim ile vergi suçu işlendiğini öğrenen savcılık tarafından başlatılmaktadır. RFCMK 21. maddesi uyarınca savcının yanı sıra müfettiş⁵²⁵ ve soruşturmacı⁵²⁶ da soruşturma yürütmeye yetkilidir. RFCMK 21. maddesinde, kamu ve özel-kamu soruşturmalarında savcının yanı sıra müfettişin ve soruşturmacının da savcının izni ile ceza davası açmasına izin verilmiştir⁵²⁷.

Rusya’da vergi suçları, ceza mahkemeleri tarafından yargılanmaktadır. Rus ceza yargısı sisteminde 5 farklı derece mahkemesi bulunmaktadır. Bu mahkemeler; sulh mahkemesi (*justice of peace*), asliye mahkemesi (*district court*), kurucu devlet mahkemesi (*Courts of constituent entities*), İstinaf mahkemesi (*Court of Appeal*) ve Temyiz Mahkemesi (*Court of Casstaion*) olarak sayılabilir. Tüm hukuk ve ceza mahkemelerini kapsayan en üst yargılama makamı ise Rusya Federasyonu Yüksek Mahkemesi (*Supreme Court of Russian Federation*)’dir. Rusya’da ayrıca bir de

⁵²⁵ Müfettiş, RFCMK 38. maddesinde kendisine tanınan yetkiler kapsamında ceza davası hakkında soruşturma yürütmeye yetkili kamu görevlisi olarak tanımlanmıştır.

⁵²⁶ Soruşturmacı, RFCMK 40. ve 41. maddelerinden yola çıkılarak devletin diğer organlarında kendilerine soruşturma yapma yetkisi verilmiş birimlerin görevlendirdiği kişiler olarak tanımlanabilir. Vergi suçlarında, Maliye Bakanlığı’na bağlı Vergi Suçları Müdürlüğü’nde çalışan yetkili kişiler soruşturmacı sıfatıyla işlemlere katılabilmektedir.

⁵²⁷ Cansu Sevinç Ceyhan, *Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi Suçlarının Yargılama Süreci ve Evrensel Yargılama İlkeleri Bakımından Değerlendirilmesi*, (Basılmamış Doktora Tezi), Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, 2022, s. 130-133.

Anayasa Mahkemesi (*Constitutional Court*) bulunmaktadır⁵²⁸. RFCMK 31. maddesine göre sulh mahkemelerinin görev alanı dışında tutulan vergi suçlarının yargılaması, asliye mahkemelerinde yapılmaktadır. Asliye mahkemelerinin kararlarını incelemekle görevli mahkemeler ise kurucu devlet mahkemeleridir. Kararın açıklandığı tarihten itibaren 10 gün içinde kanun yoluna başvuru yapılabilir. Asliye mahkemelerinin kesin kararları ile kurucu devlet mahkemelerinin asliye mahkemeleri kararlarını incelemesi sonucunda verdiği kararlar, Temyiz Mahkemesi tarafından incelenmektedir. Federasyonda, dokuz Temyiz Mahkemesi bulunmakta ve her biri kendi yargı çevresindeki mahkemelerin kararlarını temyiz yoluyla incelemektedir⁵²⁹.

2.4.3. Rusya Federasyonu'nda Tarhiyat Öncesi Genel Vergi Güvenlik Önlemleri

Vergi güvenliği, ülke ve bölgelerin vergi sisteminin sürdürülebilir işleyişini, vergi mevzuatının öngördüğü vergi ve harçların tahsilinin sağlanmasını ve devlet organlarının kontrolüne dayalı olarak vergi suiistimallerinin önlenmesini ifade etmektedir. Rusya'da vergi kaçakçılığıyla ortaya çıkan "kayıt dışı ekonominin" genişlemesi ülkenin vergi güvenliğini tehdit etmektedir⁵³⁰. Çalışmanın bu kısmında, Rusya Federasyonu'nda uygulanan tarhiyat öncesi genel vergi güvenlik önlemlerinden "vergi denetimi", "stopaj uygulaması", "belge ve kayıt düzeni" ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

2.4.3.1. Vergi Denetimi

RFVK'nın 82. maddesinde vergi kontrolü (denetimi); "yetkili organların, bu Kanunla belirlenen şekilde vergi ve harçlara ilişkin mevzuata uygunluğun izlenmesine yönelik faaliyeti" şeklinde tanımlanmıştır. Vergi denetimi; "vergi idaresinin vergi kurallarına uygunluğun kontrol edilmesine, azami sayıda vergi ihlalini tespit etmeye ve olası sonuçları en aza indirmek veya ortadan kaldırmak için önleyici tedbirler almaya, mevcut vergi sisteminin verimliliğini artırmaya yönelik bir dizi eylemidir"⁵³¹.

⁵²⁸ Anayasa Mahkemesi, Yüksek Mahkeme, Temyiz Mahkemesi, İstinaf Mahkemesi ve asliye mahkemeleri federal genel yetkili mahkemelerdir. Law On Judicial System, Article 4, WEB_24, http://www.vsrfr.ru/en/judicial_system/law_judicial_system/, (09.06.2022).

⁵²⁹ Cansu Sevinç Ceyhan, *age.*, s. 190.

⁵³⁰ Elena Borisovna Shuvalova, Marina Anatolyevna Solyarik, Jamila Safuatovna Zakharova, "Налоговые аспекты экономической безопасности в Российской Федерации", *Статистика и экономика*, (3), 2016, s. 39-42.

⁵³¹ Shestakova, N. N. , "Налоговые проверки в системе налогового контроля". *Социально-экономический и гуманитарный журнал Красноярского ГАУ*, (1(7)), 2018, s. 18.

Vergi idareleri tarafından yürütülen vergi denetimlerinin etkinliğinin artırılmasıyla; vergi güvenliğine yönelik tehditlerin belirlenmesi ve ortadan kaldırılması, devletin vergi gelirlerinin artırılması, ekonomik büyüme için uygun koşulların yaratılması ve vergi ihlallerinin en aza indirilmesi amaçlanmaktadır. Vergi denetimi, vergi idaresi yetkilileri tarafından kendi yetkileri dâhilinde çeşitli yöntemlerle gerçekleştirilmektedir.

2.4.3.1.1. İnceleme

Vergi incelemesi, vergi idaresi tarafından yürütülen denetim faaliyetinin en etkili yöntemlerinden biridir. RFVK'ya göre, masa başı inceleme (vergi dairesi denetimi) ve yerinde inceleme (saha denetimi) olmak üzere iki tür vergi incelemesi bulunmaktadır. Masa başı vergi incelemesi, vergi beyannamesi ve vergi mükellefinin bağımsız olarak vergi dairesine sunduğu belgeler ve vergi dairesinin sahip olduğu belgeler temelinde vergi ve harçlara ilişkin mevzuata uygunluğun kontrol edilmesidir. Etkinliği saha denetimlerine nazaran düşük olmasına rağmen günümüzde daha yaygın bir şekilde uygulanan masa başı vergi incelemesi, vergi suçlarının önlenmesinin yanı sıra ödenmemiş vergilerin ve ilgili cezaların tahsil edilmesini sağlamaktadır⁵³². İncelemeye başlamak için vergi dairesi başkanının kararı veya vergi mükellefinin izni gerekli değildir. Masa başı inceleme, mükelleflerin vergi beyannamelerini verdiği tarihten itibaren üç ay içerisinde vergi dairesinin yetkili memurları tarafından gerçekleştirilmektedir.

“Masa başı inceleme” esnasında aşağıdaki konular kontrol edilmektedir:

- Vergi matrahının doğruluğu,
- Vergi beyannamesinde yer alan verilerin matematiksel hesaplamasının doğruluğu,
- Vergi indirimlerinin geçerliliği,
- Vergi oranlarının ve vergi muafiyetlerinin mükellef tarafından doğru uygulanıp uygulanmadığı,
- Mali tablolarda ve vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin farklı vergiler yönünden çapraz kontrolü.

⁵³² Shestakova, N. N., agm., s. 22.

Masa başı inceleme sırasında bilgilerde hata veya tutarsızlık ortaya çıktığı takdirde, vergi dairesi vergi beyannamesinde açıklama yapma ve/veya düzeltme yapma talebiyle vergi mükellefini bu konuda bilgilendirmek durumundadır (RFVK md. 88/3).

Masa başı vergi incelemesi sırasında vergi dairesi; vergi mükellefinden belge talep edebilir (RFVK md. 93), karşı taraflardan ve diğer kişilerden belge ve bilgi talep edebilir (RFVK md. 93.1), tanık ifadesine başvurabilir (RFVK md. 90), bilirkişiye başvurabilir (RFVK md. 95), bir tercüman görevlendirebilir (RFVK md. 97), belge ve eşyaları inceleyebilir⁵³³ (vergi mükellefinin rızası ile) (RFVK md. 91, 92)⁵³⁴.

Yerinde vergi incelemesi; vergi dairesi başkanının (veya başkan yardımcısı) kararına dayanarak mükellefin iş yerinde yapılmaktadır. İş yerinin uygun olmaması halinde inceleme vergi dairesinde yapılabilir (RFVK md. 89/1). Mükellef nezdinde bir veya daha fazla vergi türüne ilişkin yerinde vergi incelemesi yapılabilir (RFVK md. 89/3). İnceleme dönemi, inceleme yapma kararının verildiği yıldan önceki üç takvim yılını geçemez (RFVK md. 89/4). Vergi idaresi, aynı vergilendirme dönemi için aynı vergi türüne ilişkin birden fazla inceleme yapamaz. Ayrıca, vergi idaresinin (vergi ve harçlar alanında kontrol ve denetim için yetkili federal yürütme organı başkanının görevlendirildiği durumlar dışında) bir takvim yılı içinde bir vergi mükellefiyle ilgili olarak ikiden fazla yerinde vergi incelemesi yapma yetkisi yoktur (RFVK md. 89/5). Ancak, denetimi gerçekleştiren birimlerin faaliyetlerini kontrol etmek amacıyla ya da düzeltme beyannamesi verilip bu beyannamede ödenecek vergi tutarının azalması durumunda vergi idaresi tekrar aynı dönemi inceleme yetkisine sahiptir (RFVK md. 89/10). RFVK'ya göre, yerinde incelemenin 2 ay içinde tamamlanması gerekir. Ancak bu süre, 4 aya kadar ve istisnai durumlarda ise 6 aya kadar uzatılabilmektedir (RFVK md. 89/6). Ayrıca, mükellef dışındaki diğer kişilerden belge/bilgi talep etme, uluslararası anlaşmalar çerçevesinde yabancı devlet kurumlarından bilgi alma, mükellef tarafından yabancı dilde sunulan belgelerin Rusça'ya tercüme edilmesi gibi durumlarda vergi dairesi başkanının (veya başkan yardımcısı) yerinde vergi incelemesinin yürütülmesini durdurma yetkisi bulunmaktadır (RFVK md. 89/9).

⁵³³ Vergi idaresi, buldukları yere bakılmaksızın, vergi mükellefinin faaliyet gösterdiği her türlü üretim, depo, perakende satış ve diğer bina ve bölgeleri denetleme hakkına sahiptir.

⁵³⁴ Rusya Federal Vergi Servisi, https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/reference_work/desk_audits/ (04.11.2023).

Rusya Federal Vergi Dairesi, yerinde vergi incelemesi yapılacak mükelleflerin seçiminde esas alacağı risk analizine ilişkin 12 kriter belirlemiştir. Bu kriterler:⁵³⁵,

1. Belirli bir vergi mükellefinin vergi yükünün, aynı sektörde faaliyet gösteren ticari kuruluşların vergi yükünün ortalama seviyesinin altında olması,
2. Bir şirket veya bireysel girişimcinin iki yıldan fazla zarar etmesi,
3. Vergi kesintilerinin miktarının, şirketin veya bireysel girişimcinin geliriyle karşılaştırıldığında çok fazla olması,
4. Giderlerdeki artış oranının, mal satışlarından (işler, hizmetler) elde edilen gelirlerdeki artış oranını aşması,
5. Çalışan ücretlerinin, sektör ortalamasının altında olması,
6. Vergi mükelleflerine özel vergi rejimlerini uygulama hakkı veren, RFVK tarafından belirlenen göstergelerin maksimum değerine defalarca yaklaşılması⁵³⁶,
7. Bireysel bir girişimcinin gider tutarını, takvim yılı için elde ettiği gelir tutarına mümkün olduğunca yakın olarak yansıtması,
8. Makul ekonomik veya başka nedenler (iş amacı) olmaksızın, karşı taraf-satıcılar veya aracılarla yapılan anlaşmalara dayanarak mali ve ekonomik faaliyetler yürütülmesi (Örneğin, bir şirket hammaddeleri doğrudan tedarikçiden değil, birkaç aracı aracılığıyla satın alıyorsa),
9. Vergi mükellefinin, performans göstergelerindeki tutarsızlıkların tespiti konusunda vergi dairesine yapılan bildirimde açıklama yapmaması ve (veya) vergi dairesine istenen belgeleri sunamaması,
10. Vergi mükellefinin sürekli yer değiştirmesi nedeniyle farklı vergi dairelerinde tekrarlanan kayıt silme ve kayıt işlemleri,
11. Muhasebe verilerine göre kârlılık seviyesinin, istatistiklere göre belirli bir faaliyet alanı için kârlılık seviyesinden önemli ölçüde sapması,
12. İşletmenin yüksek vergi riskleriyle ilişkili olmasıdır (Örneğin, bireysel bir girişimcinin bir web sitesi olmayan, medyada bahsedilen, aynı adreste en az

⁵³⁵ WEB_25, <https://secrets.tinkoff.ru/bezopasnost-biznesa/nalogovye-proverki/>; WEB_26, https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/8966f40e3352d6c21eb689ee5ca4108e0aa4eed5/ (06.11.2023).

⁵³⁶ Şirket veya bireysel girişimcinin gelir sınırına yaklaşması halinde özel rejim uygulanamaz. Örneğin, bir şirket basitleştirilmiş vergi sisteminde yer alıyorsa, yasaya göre yıllık 251,4 milyon rubleye kadar gelire bu vergi rejiminde kalabilmektedir. Birkaç yıl süresince şirketin gelir seviyesi 245-250 milyon ruble aralığında kalıyorsa, şirketin daha uygun bir vergi rejimini sürdürmek amacıyla gelirini yasa dışı olarak sakladığı şüphesi meydana gelebilir.

dört kişinin daha kayıtlı olduğu şüpheli tedarikçiler veya yüklenicilerle çalışması).

Vergi incelemesi sırasında inceleme yapan vergi dairesi yetkilisi, denetlenen kişiden inceleme için gerekli belgeleri talep etme hakkına sahiptir (RFVK md. 93/1). Talep edilen belgeler 10 gün içinde (konsolide bir vergi mükellefi grubunun vergi incelemesi için 20 gün, vergi dairesinde tescile tabi yabancı bir kuruluşun vergi incelemesi için 30 gün) ibraz edilir. İncelenen kişi, istenen belgeleri belirlenen süre içinde ibraz edemezse, talebin alındığı günü takip eden gün içinde, vergi dairesinin inceleme görevlilerine istenen belgelerin belirlenen süreler içerisinde ibraz edilememesi nedenlerini belirterek, belgeleri ibraz edebileceği zaman dilimi hakkında yazılı olarak bildirimde bulunur (RFVK md. 93/3). Denetlenen kişinin vergi incelemesi sırasında talep edilen belgeleri ibraz etmeyi reddetmesi veya belirlenen süre içinde ibraz etmemesi, vergi kabahati olarak kabul edilmekte ve bu Kanununun 126. maddesi kapsamında sorumluluk doğurmaktadır. Ayrıca vergi incelemesini yürüten vergi dairesi yetkilisinin gerekli belgelere el koyması mümkündür (RFVK md. 93/4).

Vergi idaresi yetkilileri, yerinde vergi incelemesi sonucunda incelemeye başlama tutanağının düzenlendiği tarihten itibaren iki ay içinde bir vergi inceleme raporu hazırlamaktadır. Masa başı vergi incelemesi ile ilgili rapor ise sadece vergi ve harçlara ilişkin mevzuatın ihlal edildiğinin tespit edilmesi halinde düzenlenmektedir. Bu durumda incelemeyi yürüten yetkili, incelemenin tamamlanmasından itibaren 10 gün içerisinde öngörülen biçimde bir vergi inceleme raporu hazırlamak zorundadır (RFVK md. 100/1).

2.4.3.1.2. Arama

Yerinde vergi incelemesi yapılırken vergi memurunun, denetlenen kişinin iş yerini, belgelerini ve eşyalarını inceleme hakkı vardır. Ancak, vergi idaresi yetkilileri, denetlenen kişinin konutuna, orada yaşayan kişilerin iradesi dışında veya iradesine aykırı olarak giremez. Bu bağlamda, vergi idaresi yetkilileri, böyle bir iznin olmaması durumunda, denetlenen kişinin konutunun yanı sıra konut binalarında bulunan diğer eşyalar üzerinde arama yapamaz. Vergi idaresi, vergi mükellefinin ikametgâhına ancak mahkeme kararına istinaden girme hakkına sahiptir (RFVK md. 91/5).

Yerinde vergi incelemesi yapan görevlilerin, suç işlendiğini gösteren belgelerin imha edilebileceği, gizlenebileceği veya değiştirilebileceğine dair yeterli gerekçeleri

bulunduğu takdirde, bu belgelere RFVK'nın 94. maddesinde öngörülen şekilde el koyma yetkisi vardır (RFVK md. 89/14). RFVK'nın 94. maddesine göre; belgelere ve eşyalara el konulması, yerinde vergi incelemesi yapan vergi dairesi yetkilisinin gerekçeli kararına dayanarak gerçekleştirilmektedir. Bu karar, vergi incelemesi yapma kararını veren vergi dairesi başkanının (vekilinin) onayına tabidir. El koyma başlamadan önce vergi memuru el koymaya ilişkin kararı verir ve başvurulara hak ve yükümlülüklerini açıklar. Belgelere ve eşyalara el konulması, tanıkların ve belge ve eşyasına el konulan kişilerin huzurunda gerçekleştirilir. Belge ve eşyalara el koyma işlemi gece yapılamaz.

2.4.3.1.3. Yoklama

Rusya'da vergi denetiminin hukuki bir aracı olarak yoklama, vergi idaresinin mükellefin gelir elde etmek için faaliyet gösterdiği her türlü üretim, depo, perakende satış ve diğer bina ve yerlerde yapılabilmektedir. Yoklama, yerinde vergi incelemesi veya masa başı vergi incelemesi yürüten bir görevli tarafından denetimin tamamlanmasıyla ilgili koşulları açıklığa kavuşturmak amacıyla gerçekleştirilir. Bu işlemin yapılabilmesi için, denetimi yürüten vergi dairesi yetkilisinin gerekçeli kararının vergi dairesi başkanı (veya başkan yardımcısı) tarafından onaylanması gerekmektedir (RFVK md. 92).

Yoklama, tanıkların huzurunda gerçekleştirilmektedir. Vergi denetimine tabi olan kişi veya temsilcisinin yanı sıra uzmanların da yoklamaya katılma hakkı bulunmaktadır. Yoklama sırasında gerekli görülmesi halinde fotoğraf çekimi, video kaydı, belgelerin fotokopisini alma gibi işlemler gerçekleştirilebilmektedir.

Ayrıca, Rusya'da 31 Temmuz 2020 tarihli 248-FZ sayılı "Rusya Federasyonu'nda Devlet Kontrolü (Denetim) ve Belediye Kontrolü Hakkında Federal Kanun" gereğince, kuruluşların ve bireysel girişimcilerin belge düzeni ve ödeme kaydedici cihaz kullanımının mevzuata uygunluğu denetlenmektedir⁵³⁷.

2.4.3.1.4. Bilgi Toplama

Rusya'da masa başı ve yerinde vergi incelemeleri, vergilendirme döneminin kapanmasından sonra, hali hazırda mevcut olan bir vergi yükümlülüğü ve vergi beyannamesi esas alınarak gerçekleştirilmektedir. Vergi incelemelerinin sıklığı ve

⁵³⁷ Rusya Federal Vergi Servisi, https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/reference_work/knd/, (18.01.2024).

zamanı konusundaki sınırlamalar dikkate alındığında, vergi denetiminin etkinliğinin artırılması konusunda başka araçlar da önem kazanmaktadır. Bu hukuki araçlardan biri de bilgi toplamadır. Rusya’da vergi denetimine ilişkin olarak, kamu kurum ve kuruluşları ya da özel hukuk tüzel kişilerinin (örneğin; noterler, barolar, nüfus idaresi, tapu idaresi, emeklilik ve sosyal sigorta fonu, bankalar gibi) vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak vergi idaresine bilgi verme yükümlülükleri bulunmaktadır (RFVK md. 85).

Rusya Federal Vergi İdaresi; veri tabanında bulunan vergi ve muhasebe raporları, nüfus dairesinden alınan veriler, tüzel kişilerin ve bireysel girişimcilerin devlet tesciline ilişkin alınan bilgiler, kayıtlı gayrimenkul bilgileri, banka hesapları hakkında alınan bilgiler sayesinde son yıllarda yadsınamayacak ölçüde bilgiye sahip olmuştur. Bu durum vergi idaresinin vergi denetimini riskli alanlara yöneltmesine olanak tanımaktadır⁵³⁸.

Uluslararası bilgi değişimi, vergi idaresinin yerleşik kişilerin yabancı varlıkları ve yurt dışında ödenmiş olan vergileri hakkında yabancı makamlardan bilgi almasını mümkün kılmaktadır. 28 Haziran 2014 tarihinde Devlet Duması, 6. maddesinde yabancı mali kuruluşlar için raporlama yükümlülükleri getiren 173-FZ sayılı Federal Kanunu kabul etmiştir. 2015’ten bu yana tüm yabancı finans kuruluşları, Rus vergi mükelleflerinin açılan ve/veya raporlama dönemi boyunca devam eden mali hesaplarının ayrıntılarını Rusya Federal Vergi İdaresi’ne bildirmek zorundadır⁵³⁹.

2.4.3.2. Stopaj Uygulaması

Verginin kaynağında kesilmesi, vergi güvenliğini sağlamaya yönelik önlemlerdendir. RFVK’nın 207. maddesine göre; kişisel gelir vergisi mükellefleri, Rusya’da yerleşik kişilerin yanı sıra Rusya’da yerleşik olmayan ancak Rus kaynaklarından gelir elde eden kişilerden meydana gelmektedir. Tam mükellef, birbirini takip eden 12 ay boyunca en az 183 takvim günü fiilen Rusya’da bulunan kişilerdir. Diğer yandan, altı aydan az süreli olmak üzere tedavi veya eğitim ve görev nedeniyle yurtdışında bulunması, bu süreyi kesintiye uğratmamaktadır. Rusya’da mukim olmayanlar, kanuna göre art arda 12 ay boyunca 183 takvim gününden az kalan kişiler olarak tanımlanmıştır. RFVK’nın 226. maddesine göre; işverenler veya diğer gelir

⁵³⁸ Elena Vladimirovna Berezina, Anna Sergeyevna Balandina, Olga Svyatoslavovna Belomytseva, “Налоговый мониторинг как способ цифровизации налогового администрирования в российской Федерации”, *Налоги и налогообложение*, (2), 2020, s. 18-39.

⁵³⁹ Rusya Federal Vergi Servisi, <https://www.nalog.gov.ru/eng/exchinf/rfart/> (04.01.2024).

vergisi mükellefleri, vergiyi hesaplama, tevkifata tabi tutma ve devlete havale etme yükümlülüğü olan vergi birimleri olarak kabul edilmektedir.

Rusya'da ücret gelirleri üzerinden kişisel gelir vergisi hesaplanmaktadır. Çalışana yapılan ödeme esnasında işverenlerce uygulanacak stopaj oranı kanunda belirtildiği üzere tam mükellefler için %13, dar mükellefler için %30'dur. Rusya'da sermaye kazançları için ayrı bir vergi belirlenmemiştir. Sermaye varlıklarının elden çıkarılmasından kaynaklanan bu tür kazançlar, olağan kurumsal veya kişisel gelir vergisi kurallarına göre düzenlenir.

Kuruluşlara öz sermaye katılımından elde edilen gelir üzerinden kişisel gelir vergisi ödemenin ayrıntıları RFVK'nın 214. maddesinde tanımlanmıştır. Tam mükellef gerçek kişinin elde ettiği temettü gelirin kaynağı bir Rus kuruluşu ise, bu kuruluş vergi sorumlusu olarak söz konusu gelirin her ödemesine uygulanan vergi miktarını RFVK tarafından belirlenen oranda her vergi mükellefi için kanunda tanımlanan özellikleri dikkate alarak ayrı ayrı belirlenir (RFVK md. 275/2). Rusya'da tam mükellef gerçek kişilere ödenen temettüleri için uygulanan stopaj oranı %9'dur. Dar mükellef gerçek kişilere ödenen temettüleri için uygulanan stopaj oranı ise yürürlükteki çifte vergilendirme anlaşmasında aksi belirtilmediği sürece %15'tir⁵⁴⁰.

Çifte Vergilendirme Anlaşması tarafından belirlenen özel bir muamele olmadığı sürece faiz ve telif ücretlerine %20 oranında stopaj uygulanmaktadır. Rusya'nın vergilendirme ve harçlara ilişkin hükümler içeren uluslararası bir anlaşması, RFVK'da öngörülenlerden başka kural ve düzenlemeler getiriyorsa ve vergi ve/veya harçlara ilişkin düzenlemeler buna uygun olarak kabul edilmişse uluslararası anlaşmalar uygulanır (RFVK md. 7). Rusya'da yerleşik olmayanların sınır ötesi gelir akışlarını vergilendirmenin basit bir yolu olan stopaj uygulaması, uluslararası vergi kurallarında yaygın olarak kullanılmaktadır.

2.4.3.3. Belge ve Kayıt Düzeni

RFVK'nın 23. maddesinin birinci fıkrasında, vergi mükelleflerine gelir, gider ve vergiye konu olan unsurlara ilişkin kayıtların belirlenen kurallara uygun şekilde tutma yükümlülüğü getirilmiştir. Rusya Federasyonu'nda tüzel kişiler ve ticari faaliyet gösteren bireysel girişimciler, genel veya basitleştirilmiş vergi sistemi seçeneğinden birini seçebilmektedir. Genel vergi rejimi kapsamındaki bireysel girişimcinin Rusya

⁵⁴⁰ WEB_27, <https://www.verginet.net/StandartIcerik.aspx?ID=4776> (15.11.2023).

Maliye Bakanlığı'nın 13 Ağustos 2002 tarih ve 86n/BG-3-04/430 sayılı emri ile onaylanan "Bireysel Girişimciler için Gelir ve Giderlerin Muhasebeleştirilmesi Hakkında Yönetmelik"⁵⁴¹ gereğince, kişisel gelir vergisi için gelir ve gider defteri tutması gerekmektedir.

Basitleştirilmiş vergi sistemi, küçük ve orta ölçekli işletmelere yönelik özel vergi rejimlerinden biridir⁵⁴². Basitleştirilmiş vergi sistemindeki mükellefler, gelir ve gider defteri tutmak zorundadır. Gelir ve giderlerin bu deftere yansıtılması gereklidir (RFVK md. 346.24). Basitleştirilmiş vergi sistemine ilişkin işlemlerin gelir ve gider defterine tarih sırasına göre, ruble para cinsinden, birincil belgelere dayanarak, her işlem ayrı satırda gösterilerek, tam ve sürekli olarak (yani verginin hesaplanması için gerekli olan tüm göstergelerin yansıtılması) kaydedilmesi gerekmektedir. Her takvim yılı için ayrı gelir ve gider defteri oluşturulmaktadır. Defterler, kâğıt veya elektronik olarak tutulabilmektedir. Defterin yılsonunda basılarak numaralandırılması ve yöneticinin imzası ve mührü (varsa) ile tasdik edilmesi gerekmektedir.

Vergi idaresi, yerinde vergi denetimi sırasında veya denetimin kapsamı dışında, belirli bir işlem için gerekli bir durumda mükellefin defter ve belgelerini isteyebilmektedir. Ayrıca, basitleştirilmiş vergi sistemi kapsamında ilgili döneme ilişkin beyannamenin kanuni süresinden sonra iki yıl içinde düzeltme beyannamesi (ödenecek vergi tutarının azaltıldığı veya daha önce verilen beyannameye kıyasla zarar tutarının arttığı) verilmesine istinaden yapılan masa başı denetimde de bu defter ve belgeler istenebilmektedir.

Fatura ile ilgili düzenleme, RFVK'nın 169. maddesinde yer almaktadır. Fatura, kâğıt olarak veya elektronik ortamda düzenlenebilmektedir. Fatura, işlemin taraflarının karşılıklı mutabakatı ile ve söz konusu tarafların bu faturaları almak ve işlemek için uyumlu teknik araçlara ve yeteneklere sahip olması durumunda, bu maddede aksi belirtilmedikçe, belirlenen format ve prosedürlere uygun olarak elektronik biçimde düzenlenmektedir (RFVK md. 169/1). Vergi mükellefi (vergi temsilcisi olan kişi de dâhil) fatura düzenlemek ve alım-satım defterleri tutmakla yükümlüdür (RFVK md. 169/3).

⁵⁴¹ Söz konusu yönetmeliğe <https://base.garant.ru/12127998/> adresinden erişilmiştir (05.01.2024).

⁵⁴² Rusya Federal Vergi Servisi , <https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/taxes/usn/> (07.11.2023). Basitleştirilmiş vergi sisteminin uygulanabilmesi için belirli koşulların karşılanması gerekmektedir. Basitleştirilmiş vergi sistemine ilişkin düzenlemeler, RFVK'nın 26.2 bölümünde yer almaktadır.

2017 yılında Rusya Federal Vergi Servisi, vergi güvenliğini sağlamak üzere, perakende ve hizmet sektörlerinde işlem ve ödeme bilgilerinin vergi idaresine gerçek zamanlı ve güvenli bir şekilde aktarılmasını sağlayan yeni nesil ödeme kaydedici cihaz uygulamasına geçmiştir. Bu geçiş süreci şu şekilde gerçekleşmiştir⁵⁴³:

- Daha önce ödeme kaydedici cihaz kullanma zorunluluğu olan tüm perakende ticaret yapan mükelleflerin 1 Temmuz 2017'den itibaren yeni nesil ÖKC'yi kullanması zorunlu tutulmuştur. Buna perakende ticaret yapan ve genel vergilendirme rejimini veya basitleştirilmiş vergilendirme rejimini seçen vergi mükellefleri de dâhil edilmiştir.
- Perakende ticaret alanında faaliyet gösteren ve özel vergilendirme rejimine tabi mükellefler ile kamuya açık yemek hizmeti veren ve ücretli çalışanı olmayan vergi mükelleflerine, 1 Temmuz 2018 tarihinden itibaren yeni ÖKC sistemini kullanma zorunluluğu getirilmiştir.
- İlk iki aşamada yeni ÖKC sistemine geçmeyen diğer tüm vergi mükelleflerine ise 1 Temmuz 2019 tarihinden itibaren yeni sistemi kullanma zorunluluğu getirilmiştir.

Yeni ÖKC sistemi, vergi idaresine işlemleri otomatik olarak izleme, verileri analiz etme, ödeme kaydedici cihazların kullanımını izleme ve bunları uzaktan denetleme gibi yetkilerle yeni denetim yöntemlerini mümkün kılmaktadır. Yeni ÖKC sistemine ilişkin verilerin analizine göre, kayıt dışında bulunan perakende ticaret sektörünün önemli bir kısmı kayıt altına alınmıştır. 2016 yılına kıyasla 2017 yılında, bu sektörden tahsil edilen KDV'de %38'lik bir artış gerçekleşmiştir⁵⁴⁴.

Muhasebe kayıtlarının yanı sıra bu kayıtların dayanağı olan belgelerin 5 yıl süreyle saklanması gerekmektedir (RFVK md. 23/1-8). Bu nedenle birincil muhasebe belgeleri (sözleşmeler, faturalar, makbuzlar, ön raporlar vb.), muhasebe kayıtları (büyük defter, yevmiye defteri, envanter defteri vb.), mali tablolar (bilançolar, kâr ve zarar tabloları vb.) ve denetim raporlarının raporlama yılının bitiminden itibaren en az 5 yıl süresince saklanması gerekmektedir.

⁵⁴³ OECD, *Implementing Online Cash Registers: Benefits, Considerations and Guidance*, Paris, 2019, s. 38-44.

⁵⁴⁴ OECD, *Implementing Online Cash Registers: Benefits, Considerations and Guidance*, s. 42.

2.4.4. Vergi Kabahat ve Suçlarına Verilen Cezaların Tarhiyat Öncesi Genel Vergi Güvenlik Önlemleri Açısından İrdelenmesi

Vergi idaresinin vergi güvenliğini sağlamak üzere aldığı tedbirlerden biri, vergi denetimleridir. Vergi denetimlerinin etkinliği, vergi idaresi tarafından belirlenen hedefler ve gerçekleşen sonuç gibi göstergelerle ilişkili olarak tanımlanabilir. Sonuç ise, ek olarak tahsil edilen vergi ve vergi cezalarıyla ifade edilmektedir. 2018 yılında, masa başı denetimlere göre etkinliği daha fazla olan yerinde vergi denetimlerinin %97'sinden fazlası vergi ihlallerinin tespit edilmesiyle sonuçlanmıştır. 2019 ve 2020 yıllarında ise, koronavirüs nedeniyle yerinde denetimin sayısında azalma görülmesine rağmen vergi denetimlerinin verimliliği yüksek seviyede gerçekleşmiştir⁵⁴⁵.

Vergi denetimleri sırasında tespit edilen ihlaller; niteliğine ve kamusal tehlikesinin derecesine bağlı olarak vergisel, idari ve adli olmak üzere üç tür sorumluluk meydana getirmektedir. Vergisel sorumluluk, vergi kanunlarının ihlali nedeniyle RFVK'na göre mükelleflere yaptırım uygulanması anlamına gelir. Vergi denetimleri sonucunda en çok tespit edilen vergi ihlali, vergi matrahının eksik beyan edilmesi nedeniyle vergilerin zamanında ve tam ödenmemesidir ve yaptırımı para cezasıdır. İdari sorumluluk, beyannamelerin kanuni süresinde verilmemesi, bilgi verilmediğinde veya mali tabloların doldurulmasında hatalar yapıldığında ortaya çıkmakta ve Rusya Federasyonu İdari Suçlar Kanunu'na göre yaptırım uygulanmaktadır. RFCK ise, vergilendirme alanındaki suçların adli sorumluluğunu öngörmektedir (RFCK md. 198, 199, 199.1, 199.2).

Vergi denetiminin en önemli hukuki araçlarından biri, bilgi toplama'dır. Rusya'da bilgi verme yükümlülüğünün ihlal edilmesi halinde çeşitli yaptırımlarla karşı karşıya kalınmaktadır. Vergi denetimi için gerekli bilgilerin vergi idaresine verilmemesi, kontrol edilen yabancı kurumlara ilişkin bilgi ve belgelerin verilmemesi, vergi sorumlularının bilgi vermemesine yönelik maktu tutarlarda idari para cezaları uygulanmaktadır. Bankaların vermekle yükümlü oldukları bildirimleri yapmamasına ilişkin olarak da RFVK'nın 18. bölümünde yaptırımlar düzenlenmiştir.

Vergi güvenlik önlemi olarak uygulanan vergi stopajına ilişkin hukuki düzenlemelere aykırı davranılması halinde de yaptırımlar uygulanmaktadır. RFVK 123'e göre; bir vergi sorumlusu tarafından kesinti yapılması gereken vergi tutarları

⁵⁴⁵ Grechkina Lyudmila Stanislavovna, Sherstobitov Danil Andreyevich, Polinskaya Marina Valeryevna, "Анализ эффективности налогового контроля в России", *Эпомен*, (56), 2021, s. 18-24.

üzerinden, bu Kanunla belirlenen süre içerisinde kesinti yapılmaması ve/veya eksik yapılması halinde tevkifata tabi tutarın %20'si oranında para cezası uygulanır. Vergi sorumlularının vergilerin hesaplanması, mahsup edilmesi veya havale edilmesine ilişkin görevlerini kişisel çıkarları doğrultusunda yerine getirmemesi ise RFCK 199.1. maddesinde vergi suçu olarak düzenlenmektedir.

Rusya'da belge ve kayıt düzenine aykırı fiiller, idari ve adli yaptırımlara tabi olmaktadır. RFVK'nın 120. maddesinde; kaynak belgelerin veya faturaların mevcut olmaması, defterlere yapılan kayıtların sistematik olarak (bir takvim yılı içinde iki veya daha fazla kez) geç veya yanlış yapılması, vergi mükellefinin ekonomik faaliyetlerine, parasal kaynaklarına, maddi varlıklarına, maddi olmayan varlıklarına ve finansal yatırımlarına ilişkin raporlamaların geç veya yanlış yapılması muhasebeleştirme kurallarının ağır ihlali olarak nitelendirilmekte ve para cezası ile cezalandırılmaktadır. Aynı zamanda Rusya Federasyonu İdari Suçlar Kanunu'nun 15.11. maddesine göre, muhasebe kurallarının ağır ihlali durumunda, kurum yöneticilerinin veya muhasebecilerinin idari sorumluluğu vardır ve 5 ila 10 bin ruble idari para cezası verilmesini gerektirir. Bu ihlalin tekrarlanması, 10 ila 20 bin ruble idari para cezası verilmesini ya da 1 ila 2 yıllık bir süre için görevden diskalifiye edilmesini gerektirir. Rusya'da mahkeme kararlarında, fatura sahteciliği yoluyla ödenecek verginin eksik gösterilmesi RFCK kapsamında vergi kaçakçılığı suçu şeklinde nitelendirilmektedir⁵⁴⁶.

2.5. Hindistan

15 Ağustos 1947 tarihinde İngiltere'den bağımsızlığını kazanan Hindistan, 26 Ocak 1950 tarihinde kabul ettiği Anayasa ile bugünkü Hindistan Cumhuriyeti'ne dönüşmüştür. Federal devlet yapısına sahip olan Hindistan'da yönetim, merkezi hükümet ve eyalet hükümeti arasında bölünmüştür⁵⁴⁷. Dolayısıyla vergilendirme de yönetime bağlı olarak merkezi hükümet ve eyaletler arasında paylaştırılmıştır.

Hindistan'daki vergi yapısı, doğrudan ve dolaylı vergilerden oluşmaktadır. Hindistan merkezi hükümeti tarafından gelir vergisi, mal ve hizmet vergisi, gümrük vergisi, servet vergisi gibi vergiler alınmaktadır. Eyalet hükümetleri tarafından eyalet

⁵⁴⁶ Alexander Pavlovich Kuznetsov, Alexander Alexandrovich Knyazkov, "Бухгалтерские и иные документы как предмет налоговых преступлений: дискуссионные вопросы правоприменительной практики", *Актуальные вопросы борьбы с преступлениями*, (1), 2017, s. 7.

⁵⁴⁷ Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı, "Hindistan'ın Siyasi Görünümü", <https://www.mfa.gov.tr/hindistan-siyasi-gorunumu.tr.mfa>, (23.11.2023).

mal ve hizmet vergisi, arazi ve bina vergisi, damga vergisi alınmaktadır⁵⁴⁸. Hindistan’da toplam vergi gelirlerinin büyük bir kısmını gelir vergisi ile mal ve hizmet vergisi⁵⁴⁹ oluşturmaktadır⁵⁵⁰. Hindistan’da gelir vergisi ve kurumlar vergisi, 1961 tarihli Gelir Vergisi Kanunu’nda (*Income-tax Act-ITA*)⁵⁵¹; mal ve hizmet vergisi 2017 tarihli Merkezi Mal ve Hizmet Vergisi Kanunu’nda (*The Central Goods and Services Tax Act-CGSTA*)⁵⁵² düzenlenmiştir.

Hindistan’da vergi kanunlarına aykırı davranılması karşılığında idari yaptırımlar ya da adli yaptırımlar uygulanmaktadır. İdari yaptırımların amacı, vergi kaçakçılığını kârsız hale getirerek geliri korumak ve hileli yollara başvuran mükellefin neden olduğu ağır kayıpları tazmin etmektir. İdari yaptırımlar, idari makamlar tarafından uygulanmaktadır. Adli yaptırımların amacı; gelecekteki vergi ihlallerini caydırmak, kamu adaletini sağlamak, suçluları cezalandırmak ve verginin ödenmesini sağlamaktır. Adli yaptırımlar, ceza mahkemeleri tarafından uygulanmaktadır⁵⁵³.

Hindistan’da idari ve adli yaptırımlar, her vergi türüne göre kendi vergi kanunlarında düzenlenmektedir. Çalışmada, Hindistan’ın toplam vergi gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturan gelir vergisi ile mal ve hizmet vergisine ilişkin hukuka aykırı fiiller karşılığında öngörülen idari ve adli yaptırımlara yer verilmiştir.

2.5.1. Hindistan’da Vergi Kabahatleri ve Cezaları

2.5.1.1. Gelir Vergisi Kanunu’nda Düzenlenen Vergi Kabahatleri ve Cezaları

1961 tarihli ITA’da mükelleflerin kanuna aykırı davranışlarına karşı idari yaptırımlar öngörülmektedir. ITA’nın “Uygulanabilir Cezalar” başlıklı 21.bölümünde,

⁵⁴⁸ Zeynep Arıkan, Özge Önkan, “Hindistan Vergi Sistemi”, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 9 (3), 2020, s. 2472.

⁵⁴⁹ Hindistan’da mal ve hizmet vergisi (*goods and services tax-GST*); merkezi mal ve hizmet vergisi (*central goods and services tax-CGST*), eyalet mal ve hizmet vergisi (*state goods and services tax-SGST*) ve entegre mal ve hizmet vergisi (*integrated goods and services tax-IGST*) olmak üzere üç kategoriye ayrılmaktadır. Merkezi mal ve hizmet vergisi (CGST) ve eyalet mal ve hizmet vergisi (SGST), tüm ülke içi işlemlerde ortak bir vergi matrahı üzerinden eş zamanlı olarak uygulanmaktadır. Entegre mal ve hizmet vergisi (IGST) ise, merkezi hükümet tarafından eyaletler arası mal ve hizmet tedariki durumunda, CGST ve SGST’nin toplamı olan bir oranda alınan bir vergidir. Deloitte, International Tax, India Highlights 2023, s. 15.

⁵⁵⁰ Hindistan Bütçesi, 2023-2024 Vergi Geliri, <https://www.indiabudget.gov.in/doc/rec/tr.pdf> (30.12.2023).

⁵⁵¹ Bu kanunun İngilizce metnine <https://incometaxindia.gov.in/Pages/acts/income-tax-act.aspx> adresinden erişilmiştir (23.11.2023).

⁵⁵² Bu kanunun İngilizce metnine <https://www.indiacode.nic.in/handle/123456789/15689> adresinden erişilmiştir (23.11.2023).

⁵⁵³ Krishna Deo Gaur, “Civil and Criminal Sanctions Under the Indian Income Tax Act”, *Journal of the Indian Law Institute*, Vol. 21, No. 4, 1979, s. 465.

idari makamlar tarafından uygulanabilen para cezaları düzenlenmektedir. Bu bölümde geçen “uygulanabilir” ifadesi, yasa koyucu tarafından gelir vergisi komiserine mükellefle uzlaşmaya varması için geniş bir yetki vermek amacıyla bilinçli olarak kullanılmıştır⁵⁵⁴. Aşağıdaki tabloda, ITA’da düzenlenen vergi kabahatleri⁵⁵⁵ ve cezaları yer almaktadır.

Tablo 7. ITA’da Düzenlenen Vergi Kabahatleri ve Cezaları

Vergi Kabahati ve Cezası	Vergi Kabahati ve Cezası
Gelirin eksik beyanı ve yanlış beyanı (ITA md. 270A) - Eksik beyan edilen gelir üzerinden ödenecek vergi tutarının %50’si oranında para cezası - Gelirin eksik beyan edilmesinin gelirin yanlış beyan edilmesinden kaynaklanması hâlinde eksik beyan edilen gelir üzerinden ödenecek vergi tutarının %200’ü oranında para cezası	Mali işlem veya raporlanabilir hesap hakkında yanlış beyanda bulunma (ITA md. 271FAA) - 50.000 rupi para cezası
Bildirimlere uyulmaması, gelirin gizlenmesi (ITA md. 271) - Bildirimlere uyulmaması 10.000 rupi para cezası - Gelirin gizlenmesi veya yanlış bilgi verilmesi nedeniyle kaçırılmak istenen vergi tutarının üç katı tutarında para cezası	Uygun bir yatırım fonu tarafından beyanname/bilgi/belge verilmemesi (ITA md. 271FAB) - 500.000 rupi para cezası
Muhasebe defterlerinin tutulmaması, defter ve belgelerin vb. muhafaza edilmemesi (ITA md. 271A) - 25.000 rupi para cezası	Yan haklara ilişkin beyannamenin verilmemesi (ITA md. 271FB) - 100 rupi para cezası
Uluslararası işlem/belirli yurt içi işlemlere ilişkin bilgi, belge vb. vermeme ve muhafaza etmeme (ITA md. 271AA) - Vergi mükellefi tarafından gerçekleştirilen her uluslararası işlemin veya belirli yurtiçi işlemin değerinin %2’sine eşit tutarda para cezası - Uluslararası grubun kurucusu olan herhangi bir kişi, uluslararası grupla ilgili bilgi ve belgeleri (Bölüm 92D’de belirtildiği üzere) sunmazsa, 500.000 rupi para cezası	Madde 92D uyarınca bilgi veya belgenin ibraz edilmemesi (ITA md. 271G) - Uluslararası işlemin veya belirtilen yerel işlemin değerinin %2’si oranında para cezası
Arama durumunda ceza (ITA md. 271AAB) - Önceki yılın açıklanmayan gelirinin %30’u ya da %60’ı	Hindistan kuruluşunun madde 285A kapsamında herhangi bir bilgi veya belgenin ibraz edilmemesi (ITA md. 271GA) - Söz konusu işlemin Hint şirketi ile ilgili yönetim veya kontrol hakkının doğrudan veya dolaylı olarak devredilmesi sonucunu doğurması halinde, gerçekleştiği işlemin değerinin %2’si oranında para cezası - Diğer durumlarda toplam 500.000 rupi para cezası

⁵⁵⁴ R. N. Prasad, “Penalties Imposable Under Income Tax Law: A Critical Analysis of the Concept”, *Journal of the Indian Law Institute*, 46(1), 2004, s. 121.

⁵⁵⁵ ITA’da yer alan ve karşılığında idari para cezası uygulanan vergi ihlalleri, çalışmada bütünlüğü sağlamak adına vergi kabahati olarak tanımlanmaktadır.

Açıklanmayan kaynaklardan gelir elde edilmesi (ITA md. 271AAC) - Ödenecek verginin %10'u oranında para cezası	Madde 286 uyarınca ülke bazında rapor vermesi gereken kuruluş tarafından rapor verilmemesi veya yanlış rapor verilmesi (ITA md. 271GB) - Raporun verilmediği süre bir ayı geçmiyorsa, verilmeyen her gün için 5.000 rupi; veya - Verilmeme durumunun bir aydan fazla devam ettiği her gün için 15.000 rupi para cezası
Muhasebe defterlerine yanlış kayıt vb. nedeniyle ceza (ITA md. 271AAD) - Yanlış veya eksik kayıt yapılan tutara eşit tutarda para cezası	TDS/TCS beyannamelerinin süresinde verilmemesi ya da hatalı verilmesi (ITA md. 271H) - 10.000 rupiden 100.000 rupiye kadar para cezası
YMM'ye hesapların denetlettilmemesi (ITA md. 271B) - Toplam satış/ciro/brüt gelirlerin yarısına eşit tutarda veya 150.000 rupi para cezası	Dar mükellef bir gerçek ya da tüzel kişiye yapılan ödemeye ilişkin bilgi vermeme veya yanlış bilgi verme (ITA md. 271-I) - 100.000 rupi para cezası
Madde 92E uyarınca uluslararası bir işleme veya belirli bir yurt içi işleme taraf olan kişiler tarafından verilecek olan raporun verilmemesi (ITA md. 271BA) - 100.000 rupi para cezası	Bir muhasebeci/bankacı/kayıtlı değerlendirme uzmanı tarafından raporlarda veya sertifikalarda yanlış bilgi verilmesi (ITA md. 271J) - Her bir rapor veya sertifika için 10.000 rupi para cezası
Uygun sermaye ihracına abone olunmaması (ITA md. 271BB) - Uygun sermaye ihracına ilişkin abonelik taahhüdünde bulunulmayan tutarın %20'si oranında para cezası	Bağış Beyannamelerinin verilmemesi (ITA md. 271K) - 10.000 rupiden 100.000 rupiye kadar para cezası
Vergiye kaynağında kesmeme (ITA md. 271C) - Tevkif edilmeyen veya ödenmeyen vergi tutarı kadar para cezası	Sorulara cevap vermeme, beyanları imzalamama, bilgi vermeme, beyanda bulunmama, denetimlere izin vermeme vb. (ITA md. 272A) - Birinci fıkrada belirtilen durumlarda 10.000 rupi, ikinci fıkrada belirtilen durumlarda 500 rupi para cezası
Vergiye kaynağında tahsil etmeme (ITA md. 271CA) - Tahsil edilmeyen vergi tutarı kadar para cezası	Gelir vergisi dairesinin bilgi isteme yetkisine sahip olduğu madde 133B hükümlerine uymama (ITA md. 272AA) - 1.000 rupiye kadar para cezası
Madde 269SS hükümlerine aykırı olarak belirli kredi veya mevduatları nakit olarak almak veya kabul etmek (ITA md. 271D) - Alınan veya kabul edilen kredi veya depozitoya eşit tutarda para cezası	Kalıcı hesap numarası (PAN) ile ilgili olarak madde 139A hükümlerine uymama (ITA md. 272B) - 10.000 rupi para cezası
Madde 269ST hükümlerine aykırı olarak tahsilatın nakit yapılması (ITA md. 271DA) - Nakit ödeme miktarına eşit tutarda para cezası	Vergi kesintisi/vergi tahsilat numarasının uygulanmaması veya yanlış belirtilmesi (ITA md. 272BB) - 10.000 rupi para cezası
Madde 269SU'da öngörülen elektronik ödeme yöntemleri sağlama yükümlülüklerine uymama (ITA md. 271DB) - İhlalin devam ettiği her gün için 5.000 rupi para cezası	Madde 206CA hükümlerine uymama (ITA md. 272BBB) - 10.000 rupi para cezası

Madde 269ST hükümlerine aykırı olarak belirli kredi veya mevduatların geri ödemesini nakit olarak yapmak (ITA md. 271E) - Geri ödenen kredi, mevduat veya avansa eşit tutarda para cezası	Geçici verginin yanlış beyan edilmesi veya beyan edilememesi (ITA md. 273) - Yanlış beyanda, vergilendirme yılından önceki mali yıl içinde fiilen ödenen verginin %10'dan olmamak üzere bir buçuk katına kadar para cezası - Beyan edilmemesinde, tahakkuk eden verginin %10'dan az olmamak üzere, %75'inin bir buçuk katına kadar para cezası
Mali işlem beyanının veya raporlanabilir hesap beyanının verilmemesi (ITA md. 271FA) - Verilmeyen her gün için 500 rupi para cezası (Vergi dairesince bildirimde bulunması için verilen sürede verilmemesi halinde 1.000 rupi para cezası)	

Kaynak: ITA hükümlerinden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Çoğu zaman bir vergi mükellefi, gelirini eksik veya yanlış beyan ederek vergi yükümlülüğünü azaltmaya çalışmaktadır. Böyle bir durumda, ITA'nın 270A maddesi uyarınca, eksik beyan edilen gelir üzerinden ödenecek verginin %50'si oranında para cezası uygulanmaktadır. Ancak, gelirin eksik beyan edilmesi gelirin yanlış beyan edilmesinden kaynaklandığı takdirde, mükellefe bu beyan edilmeyen gelir üzerinden ödenecek verginin %200'ü oranında para cezası verilmektedir. Aşağıdaki durumlar, gelirin yanlış bildirilmesi olarak kabul edilmektedir:

1. Gerçeklerin yanlış beyan edilmesi veya gizlenmesi;
2. Yatırımların muhasebe defterlerine kaydedilmemesi;
3. Herhangi bir kanıtla desteklenmeyen harcama iddiası;
4. Muhasebe defterlerine herhangi bir yanlış kaydın yapılması;
5. Toplam geliri etkileyen herhangi bir makbuzun muhasebe defterlerine kaydedilmemesi;
6. Herhangi bir uluslararası işlemi veya uluslararası işlem olarak kabul edilen bir işlemi veya belirli bir yerel işlemi bildirmemek.

ITA'nın md. 273A(1) uyarınca, Baş Komiser veya Komiserin, bu madde uyarınca uygulanan cezayı indirme veya kaldırma yetkisi bulunmaktadır.

ITA'nın 271. maddesi uyarınca, bildirimlere uyulmaması 10.000 rupi tutarında para cezasını gerektirmektedir. Ayrıca bu maddede, gelir veya yan haklara⁵⁵⁶ ilişkin bilgilerin gizlenmesi veya gelir veya yan haklara ilişkin bilgilerin yanlış verilmesi

⁵⁵⁶ Bir çalışanın işverenden aldığı tazminat, konaklama, ulaşım, izin seyahat ödeneği, çalışanın emeklilik fonu katkısı, çalışan refahı vb. ile ilgili yardımları içermektedir (ITA md. 115WB).

durumunda uygulanacak ceza hükmü yer almaktadır. Buna göre isnat edilen bu vergi ihlalleri için asgari ceza kaçırılmak istenen verginin %100'ü, azami ceza ise ödenecek vergiye ek olarak kaçırılmak istenen verginin %300'üdür.

Vergi idaresi, ITA 132 madde kapsamında açıklanmayan gelirin ortaya çıkarılması amacıyla vergi mükellefinin mülkünde arama yapabilmektedir. Yapılan aramada açıklanmayan herhangi bir gelir ortaya çıktığı takdirde ITA 271AAB maddesi uyarınca ceza uygulanabilir. 271AAB maddesi kapsamındaki ceza miktarı, önceki yılın açıklanmayan gelirinin %30'u ya da bazı durumlarda %60'ı oranında para cezasıdır.

Ticari faaliyet gösteren kişilerin, ciro/toplam satışlar/brüt gelirlerinin 10 milyon rupiyi aşması veya meslek sahibi kişilerin brüt gelirlerin 5 milyon rupiyi aşması durumunda muhasebe defterlerini ITA 44AB gereğince yeminli mali müşavire denetletirmesi gerekmektedir⁵⁵⁷. Bu yükümlülüğünü yerine getirmeyen vergi mükellefine ITA 271B maddesi uyarınca toplam satışların, cironun veya brüt gelirlerin vb. %0,5'i oranında veya 150.000 rupi tutarında para cezası (hangisi daha azsa) verilebilmektedir.

ITA madde 92E, uluslararası bir işlem veya belirli bir yurtiçi işlem gerçekleştiren herkesin öngörülen biçimde bir yeminli mali müşavirden bir rapor alması ve bu raporu belirtilen tarihte veya daha önce sunmasına ilişkin yükümlülük getirmektedir. Bu yükümlülüğe uyulmaması, ITA 271BA maddesi uyarınca 100.000 rupi tutarında para cezasını gerektirmektedir.

ITA'nın amaçları doğrultusunda bir vergi mükellefinin ITA 44AA maddesinde belirtildiği gibi defter ve belgelerini tutması gerekmektedir. Mükellefin ITA 44AA maddesi hükümlerine göre defter tutmaması veya muhafaza etmemesi halinde 271A maddesi uyarınca 25.000 rupi para cezası uygulanabilmektedir.

Defterlerde yanlış kayıt yapılması veya vergi yükümlülüğünden kaçmak amacıyla toplam gelirin hesaplanmasıyla ilgili herhangi bir kaydın yapılmaması halinde kişi, bu tür yanlış veya eksik kaydın toplam tutarına eşit meblağda bir ceza ödemektedir. 271AAD maddesinin amaçları doğrultusunda, aşağıda belirtilenler "yanlış kayıt" kullanımı veya kullanım niyetini içermektedir:

a) Sahte fatura veya genel olarak sahte belge niteliğindeki deliller gibi sahte veya tahrif edilmiş belgeler;

⁵⁵⁷ WEB_28, <https://taxsummaries.pwc.com/india/individual/tax-administration>, (23.11.2023).

b) Mal veya hizmetlerin veya her ikisinin fiilen tedariki veya teslim alınması olmaksızın, kişi veya başka bir kişi tarafından düzenlenen fatura veya

c) Var olmayan bir kişiye veya bu kişiden mal veya hizmet veya her ikisinin birden tedariki veya teslim alınmasına ilişkin fatura.

ITA'nın 92D maddesinde, uluslararası bir işleme veya belirli bir yurtiçi işleme taraf olan herkesin bununla ilgili olarak, uluslararası bir grubun kurucu kuruluşu olan kişinin ise uluslararası bir grupla ilgili olarak öngörülen bilgi ve belgeleri saklamasına ilişkin hükümler yer almaktadır. Gelir idaresi, mükelleften bu belgeleri ibraz etmesini isteyebilir. Gelir idaresinin bu talebi üzerine mükellef, bu belgeleri 10 günlük bir süre içinde veya vergi makamlarının izin verebileceği daha uzun bir süre içinde (30 günü geçmemek üzere) vermek zorundadır. Bu belgeler ilgili değerlendirme yılının bitiminden itibaren 8 yıl süre ile saklanmak zorundadır. ITA'nın 271AA maddesine göre; bir kişinin uluslararası işlemlere veya belirli yurtiçi işlemlere ilişkin bilgi ve belgeleri vermemesi, muhafaza etmemesi, yanlış bilgi veya belge bulundurması veya sunması halinde gerçekleştirilen her uluslararası işlemin veya belirli yurtiçi işlemin değerinin %2'sine eşit tutarda para cezası kesilmektedir. Uluslararası grubun kurucu kuruluşu olan herhangi bir kişi, uluslararası grupla ilgili bilgi ve belgeleri vermezse, 500.000 rupi ceza ödemekle yükümlü olabilmektedir.

ITA 271C maddesi, vergiyi kaynağında kesmekle yükümlü olan bir kişinin bu yükümlülüğü yerine getirmemesi halinde uygulanacak cezayı düzenlemektedir. 271C madde kapsamındaki ceza, kesilmeyen vergi veya ödenmeyen vergiye (temettü dağıtım vergisi durumunda) eşit miktarda alınmaktadır. Kaynakta kesilen vergi hükümlerine benzer şekilde ITA madde 206C'da, verginin belirtilen kalemler için ödeme alan kişi tarafından kaynağında tahsil edilmesi gerektiği belirtilmektedir. Kişi vergiyi kaynağında tahsil edemediğinde, ITA 271CA uyarınca tahsil edilmeyen vergi kadar ceza uygulanmaktadır.

ITA 271H maddesine göre, kişi kaynakta kesilen/tahsil edilen vergi beyannamesini kanuni süresinde vermediği takdirde 10.000 rupi ile 100.000 rupi arasında bir para cezası ile cezalandırılabilir. Bu madde kapsamındaki ceza, TDS/TCS beyannamesinin hatalı olarak verilmesi halinde de uygulanabilmektedir. Kişi, kendisi tarafından kesilen/tahsil edilen vergi ile varsa geç verme ücreti ve faizi (varsa) ile birlikte Merkeze (devlete) borcunu ödediği ve kanuni süresinden itibaren bir yıl

içinde TDS/TCS beyannamesini verdiği takdirde ITA 271H maddesi uyarınca ceza uygulanmaz. Ancak bu uygulama kanuni süresinde verilmeyen beyannameler için geçerli olup, hatalı olarak verilen beyannameler için söz konusu değildir.

ITA madde 203A'ya göre, kaynağında vergi kesen veya vergiyi kaynağa toplayan herkes “vergi kesintisi hesap numarasını” veya “vergi tahsilat hesap numarasını” almak zorundadır. Kaynağa vergi kesintisi yapan veya tahsil eden kişinin TDS/TCS ile ilgili tebligatlarda, sertifikalarda, beyannamelerde ve diğer belgelerde vergi kesintisi hesap numarasını veya vergi tahsilat hesap numarasını belirtmesi gerekmektedir. Buna uyulmaması halinde ITA 272BB uyarınca 10.000 rupi tutarında bir ceza uygulanmaktadır.

ITA madde 133B, vergi görevlilerine mükellefin iş yerine giderek Kanun kapsamında yararlı olacak bilgileri toplama yetkisi vermektedir. Vergi mükellefinin bu madde hükümlerine aykırı olarak bilgi vermemesi halinde ITA 272AA(1) maddesi kapsamında 1.000 rupiye kadar ceza uygulanmaktadır.

2.5.1.2. Merkezi Mal ve Hizmet Vergisi Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Kabahatleri ve Cezaları

CGSTA'nın “Suçlar ve Ceza” başlıklı 19. bölümünde vergi kanununa aykırı fiiller ve bunlara uygulanacak cezalar düzenlenmektedir. Burada yer alan hükümler aynı zamanda Eyalet Mal ve Hizmet Vergisi Kanunu ve Entegre Mal ve Hizmet Vergisi Kanunu kapsamındaki vergiler için de geçerli olmaktadır⁵⁵⁸.

2017 tarihli CGSTA'nın 122. maddesi, para cezasına tabi 21 vergi kabahatini⁵⁵⁹ düzenlemektedir. Bunlar:

- (i) Fatura düzenlemeden mal veya hizmet tedarik etmek veya bu tür bir tedarikle ilgili olarak sahte/yanlış fatura düzenlemek,
- (ii) Mal teslimi veya hizmet ifası olmaksızın fatura veya belge düzenlemek,
- (iii) Tahsil edilen vergiyi, vadesinin geldiği tarihten itibaren üç ay içerisinde Hükümete ödememek,

⁵⁵⁸ CMA R. K. Khurana, “Offences and Penalties Under GST Laws”, *The Institute of Cost Accountants of India Tax Bulletin*, Volume 86, April 2021, s. 6, https://icmai.in/TaxationPortal/upload/IDT/Article_GST/210.pdf (23.11.2023).

⁵⁵⁹ CGSTA'da suç olarak tanımlanmasına rağmen, çalışmada bütünlüğü sağlamak adına yaptırım idari para cezası olan vergi ihlalleri, vergi kabahati olarak ifade edilmektedir.

- (iv) CGSTA hükümlerine aykırı olarak tahsil edilen vergiyi, vadesinin geldiği tarihten itibaren üç ay içerisinde Hükümete ödememek,
- (v) 51. madde uyarınca kaynakta kesilmesi gereken verginin kesilmemesi veya eksik kesinti yapılması,
- (vi) 52. madde uyarınca kaynağında tahsil edilebilen verginin tahsil edilmemesi veya eksik tahsil edilmesi,
- (vii) Mal ve/veya hizmetleri fiili olarak veya kısmen veya tamamen teslim almadan girdi vergisi indiriminden⁵⁶⁰ yararlanmak,
- (viii) Hileli yollarla herhangi bir CGST/SGST'nin iadesini almak,
- (ix) 20. maddeye veya bu madde uyarınca belirlenen kurallara aykırı olarak girdi vergisi indiriminden yararlanmak veya dağıtmak,
- (x) Bu Kanun uyarınca ödenmesi gereken vergi ödemesinden kaçmak amacıyla mali kayıtları tahrif etmek veya bunları değiştirmek veya sahte hesaplar/belgeler oluşturmak veya herhangi bir yanlış bilgi vermek veya beyanda bulunmak,
- (xi) Bu Kanun uyarınca kayıt yaptırmak zorunda olduğu halde mükellefiyet kaydı yaptırmamak,
- (xii) Kayıt başvurusu sırasında veya daha sonra kayıt bilgilerine ilişkin yanlış bilgi vermek,
- (xiii) Herhangi bir memurun bu Kanun kapsamındaki görevlerini yerine getirmesini engellemek,
- (xiv) Vergiye tabi herhangi bir malı öngörülen belgeler olmadan taşımak,
- (xv) Vergi kaçakçılığına yol açacak şekilde ciroyu gizlemek,
- (xvi) Muhasebe defterlerini ve diğer belgeleri bu Kanun hükümlerine veya bu Kanun uyarınca belirlenen kurallara uygun olarak tutmamak veya muhafaza etmemek,
- (xvii) Kanun/kurallar uyarınca bir memur tarafından talep edilen bilgi veya belgeleri vermemek veya herhangi bir işlem sırasında yanlış bilgi veya belge vermek,
- (xviii) El konulabilecek her türlü eşyanın tedariki, taşınması veya depolanması,

⁵⁶⁰ Girdi vergisi, vergiye tabi bir kişi tarafından iş için kullanılan veya kullanılacak olan herhangi bir mal ve/veya hizmet alımında ödenen mal ve hizmet vergisidir. Türk vergi sistemindeki İndirilecek KDV uygulamasına benzeyen girdi vergisi indirimi (*Input Tax Credit-ITC*), bir mal ve/veya hizmet alımında ödenen mal ve hizmet vergisinin satış üzerinden hesaplanan vergiden indirilmesini ifade etmektedir.

(xix) Başka bir kişinin kayıt numarasını kullanarak fatura veya belge düzenlemek,

(xx) Herhangi bir maddi delil veya belgeyi tahrif etmek veya yok etmek,

(xxi) Bu Kanun uyarınca alıkonulan, el konulan veya haczedilen herhangi bir eşyayı elden çıkarmak veya kurcalamak,

Bu kabahatlerden herhangi birini işleyen kişi 10.000 rupiden az olmamak üzere, kayba uğrayan (kaçırılan, haksız olarak iade alınan veya indirim konusu yapılan gibi) vergi tutarı kadar para cezası ile cezalandırılmaktadır (CGSTA md. 122/1).

Dolandırıcılık, kasten yanlış beyan veya vergi kaçırma amacıyla gerçeklerin gizlenmesi dışında bir nedenle vergi kayba uğratılmışsa ceza, 10.000 rupiden az olmamak üzere ödenmesi gereken verginin %10'u oranında para cezası olmaktadır (CGSTA md. 122/2-a).

CGSTA md. 122(3), aşağıdaki kabahatlerden herhangi birini işleyen herhangi bir kişi için 25.000 rupiye kadar para cezası uygulanmasını öngörmektedir:

- 122. maddede belirtilen 21 suçtan herhangi birine yardım veya yataklık etmek
- Müsadereye tabi mallarla herhangi bir şekilde (teslim almak, tedarik etmek, depolamak veya taşımak) ilgilenmek
- Yasaya aykırı olarak hizmet tedariki almak veya bunlarla ilgilenmek
- Bir soruşturmada ifade vermek veya bir belge ibraz etmek üzere çağrıldığında merkezi vergi memurunun huzuruna çıkmamak
- Bu Kanun hükümlerine veya Kanun hükümlerine uygun olarak çıkarılan kurallara uygun olarak fatura düzenlememek veya faturayı muhasebe defterine kayıt etmemek

CGSTA'nın 123. maddesinde "Bilgi vermeme ve beyanname vermeme" kabahati düzenlenmiştir. CGSTA'nın 150. maddesi vergi mükellefinin/kişilerin bilgi/beyan verme yükümlülüklerini öngörmektedir. Bilgi/beyan vermesi gereken bir kişinin belirtilen süre içinde bunu yapmaması durumunda CGSTA'nın 123. maddesine göre ilgili görevli, bu kişinin bir ceza ödemekle yükümlü olacağına ilişkin talimat verebilmektedir. Bu ceza, bilgi/beyan verilmemesinin devam ettiği süre boyunca her gün için yüz rupi tutarında para cezasıdır. Ancak bu madde uyarınca verilecek ceza 5.000 rupiyi geçemez.

CGSTA'nın 124. maddesinde, "İstatistik vermeme cezası" düzenlenmektedir. CGSTA'nın 151. maddesi, CGSTA Komiserine, bu Kanunla veya bu Kanunla bağlantılı olarak ele alınan her türlü konu ile ilgili istatistiklerin toplanabileceği yönünde yetki vermektedir. CGSTA madde 124'te, herhangi bir bilgi vermesi veya geri bildirimde bulunması gereken bir kişinin (a) makul bir neden olmaksızın bu bilgi veya beyanı vermemesi veya (b) yanlış olduğunu bildiği bir bilgiyi veya beyanı kasten vermesi veya verilmesine neden olması halinde 10.000 rupiye kadar para cezası ile cezalandırılacağı ve suçun devam etmesi halinde, suçun devam ettiği ilk günden sonraki her gün için 100 rupiye kadar para cezası ile cezalandırılacağı öngörülmektedir. Ancak bu madde uyarınca verilecek azami ceza tutarı 25.000 rupidir.

CGSTA'nın 126. maddesine göre, vergi düzenlemelerinin veya usul gerekliliklerinin küçük ihlallerine⁵⁶¹, kolaylıkla düzeltilebilecek⁵⁶² ve hile veya ağır ihmal olmaksızın belgelerde yapılan herhangi bir eksiklik veya hataya bir ceza verilmemektedir. Konseyin tavsiyeleri üzerine belirlenebilecek hafifletici koşulların bulunması halinde 122. madde veya 123. maddede belirtilen cezalardan kısmen veya tamamen feragat edilebilmektedir (CGSTA md. 128).

2.5.2. Hindistan'da Vergi Suçları ve Cezaları

2.5.2.1. Gelir Vergisi Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Cezaları

ITA'nın "Suçlar ve Kovuşturmalar" başlıklı 22. bölümünde, kovuşturmaya tabi olan ve hapis cezası öngörülen vergi suçları yer almaktadır⁵⁶³. Bu vergi suçları:

ITA md.275A- Ele geçirilen varlıkların kaldırılması

ITA 132. madde, vergi yetkililerine mükellefin mülkünde arama yapma yetkisi vermektedir. Arama sırasında vergi yetkilileri mükellefe ait para, külçe, mücevherat veya diğer değerli eşyalara el koyma yetkisine sahiptir. Genellikle el konulan para, külçe vb. vergi idaresi tarafından muhafaza altına alınmaktadır. Ancak hacmi, ağırlığı veya diğer fiziksel özellikleri ya da tehlikeli nitelikte olması nedeniyle bunların fiziksel olarak taşınmasının mümkün olmadığı durumlarda, ITA'nın 132(1) maddesi vergi

⁵⁶¹ Söz konusu vergi tutarının 5.000 rupinin altında olması durumunda bir ihlal "küçük ihlal" olarak kabul edilmektedir.

⁵⁶² Belgelerdeki bir eksiklik veya hatanın kayıtlarda açıkça görülen bir hata olması halinde "kolaylıkla düzeltilebilecek" olduğu kabul edilmektedir.

⁵⁶³ Hindistan Maliye Bakanlığı, Gelir Vergisi Departmanı, "Prosecutions and Punishment Under the Income-Tax Law", <https://incometaxindia.gov.in/tutorials/30.%20prosecution.pdf>, (23.11.2023).

idaresince el konulan eşyaları yalnızca vergi mükellefinin yerinde tutmasına izin vermektedir. Bu durumda yetkili memur, varlığın sahibine ya da kontrol eden kişiye, kendisinin izni olmadan eşyayı kaldırmaması, parçalamaması veya başka bir şekilde işlem yapmaması yönünde bir emir vermektedir. Bu emre uyulmaması, ITA 275A maddesi uyarınca iki yıla kadar ağır hapis cezasıyla cezalandırılmakta ve aynı zamanda adli para cezası da uygulanabilmektedir.

ITA md.275B- Hesap denetiminin kolaylaştırılmaması

Herhangi bir kişinin, ihbar veya celbin gerektirdiği defter veya diğer belgeleri ibraz etmemesi veya sunmayı ihmal etmesi halinde, vergi idaresi bir arama yapmaktadır. Vergi yetkilisi, arama sırasında defter veya belgelerin elektronik kayıtlarının sahibi veya kontrolünü elinde bulunduran kişiden söz konusu defter ve belgeleri incelemesi için gereken kolaylığı sağlamasını isteyebilmektedir. Bu kolaylığı sağlamayan kişi, ITA 275B maddesi uyarınca iki yıla kadar ağır hapis cezası ile cezalandırılır ve ayrıca adli para cezasına da çarptırılabilir.

ITA md.276- Vergi tahsilatının engellenmesi

Vergi dairesi, vergi borcunu ödemeyen mükellefin taşınır ve taşınmaz mallarını haczederek vergi alacağını tahsil etme yoluna gitmektedir. Mükellefin bu malları hileli bir şekilde kaldırarak, gizleyerek, devrederek veya herhangi bir kişiye teslim ederek vergi tahsilatını engellemeye çalışması, ITA 276. madde uyarınca suç teşkil etmektedir. Bu suçun cezası, iki yıla kadar ağır hapis cezasıdır. Aynı zamanda adli para cezası da verilebilmektedir.

ITA md.276B- TDS veya DDT'nin merkezi hükümet hesabına ödenmemesi

Verginin toplanmasından ve tahsil edilmesinden sorumlu olan Gelir Vergisi Dairesi Başkanlığı, vergi toplama yükünü, TDS (kaynakta kesilen vergi) olarak adlandırılan bir yöntemle belirli kişilerin sorumluluğuna bırakmaktadır. Bir kişinin gelirinin kaynağında vergi olarak kesildiği bu gibi durumlarda, kesintiyi yapan vergi sorumlusunun vergiyi merkezi hükümetin hesabına ödemesi gerekmektedir.

Ayrıca, kâr payı dağıtım vergisi (md.115O(2))⁵⁶⁴, piyango veya yarışma kazançları üzerinden alınan vergi (md.194B), iş veya meslekle ilgili menfaat veya

⁵⁶⁴ Kâr payı dağıtım vergisi (*dividend distribution tax-DDT*), hissedarlarına kâr payı dağıtan şirketin toplam kâr payı üzerinden ödemesi gereken bir vergiydi. Ancak 2020 Finans Yasası uyarınca 01.04.2020

ayrıcalık vergisi (md.194R), sanal dijital varlığın transferine ilişkin ödeme vergisi (md.194S), çevrimiçi oyunlardan elde edilen kazanç vergisinin (md.194BA) öngörülen süre içerisinde merkezi hükümet hesabına vergi sorumluları tarafından ödenmesi gerekmektedir. Bunları yerine getirmeyen kişi, ITA md.276B maddesi uyarınca 3 aydan az olmamak üzere yedi yıla kadar ağır hapis ve adli para cezasıyla cezalandırılmaktadır.

ITA md.276BB- Tahsil edilen verginin ödenmemesi

ITA madde 206C, kaynakta vergi tahsilatına (*tax collected source-TCS*) ilişkin hükümleri içermektedir. TCS, satıcı tarafından belirli malların satış anında alıcıdan satış tutarı üzerinden tahsil edilen ve devlet hesabına yatırılan bir vergidir⁵⁶⁵. Tahsil edilen vergiyi devletin hesabına ödememek suç olup, bunu yapan kişi ITA 276BB maddesi uyarınca 3 aydan az olmamak üzere yedi yıla kadar ağır hapis cezası ve adli para cezasıyla cezalandırılmaktadır.

ITA md.276C- Kasten vergi kaçırmaya teşebbüs

ITA md.276C, vergi, ceza veya faizden kasten kaçmaya teşebbüs edilmesi veya gelirin eksik beyan edilmesi durumunda uygulanacak ceza hükümlerini düzenlemektedir. Buna göre,

(i) Kaçırılmak istenen verginin 25 lakh rupiyi aşması halinde, altı aydan az olmamak üzere yedi yıla kadar ağır hapis cezasıyla ve adli para cezası ile;

(ii) Diğer hallerde, üç aydan az olmamak üzere iki yıla kadar ağır hapis ve adli para cezasıyla cezalandırılır.

ITA md.276CC- Gelir Beyannamesinin verilmemesi

Kanunen öngörülen süre içerisinde toplam gelirin istisna sınırını aşması durumunda herkesin gelir vergisi beyannamesi vermesi zorunludur. Bu süre içerisinde gelir vergisi beyannamesi verilmemesi halinde,

(i) Kaçırılmak istenen verginin 25 lakh rupiyi aşması halinde, altı aydan az olmamak üzere yedi yıla kadar ağır hapis cezasıyla ve adli para cezası ile;

(ii) Diğer hallerde, üç aydan az olmamak üzere iki yıla kadar ağır hapis ve adli para cezasıyla cezalandırılır.

tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Bunun yerine hissedarlar, elde ettikleri kâr payı üzerinden kendi vergi dilimlerine göre vergilendirilmektedir.

⁵⁶⁵ TDS ödeme yapan herhangi bir kişi veya şirket tarafından kaynakta kesilen vergi iken, TCS ise satıcının satış anında alıcıdan tahsil ettiği vergidir.

ITA md. 276D- Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi

Değerlendirme memuru, ITA'nın md. 142(1) uyarınca değerlendirmeden⁵⁶⁶ önce, ihtiyaç görmesi halinde mükelleften defter, kayıt ve belgelerini ibraz etmesini içeren bir bildirim göndermektedir. Mükellefin defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmemesi, 1 yıla kadar hapis ve adli para cezası uygulanmasını gerektirmektedir.

ITA md. 277- Doğrulamada yanlış beyan vb.

Bir kişi, ITA kapsamında veya ITA uyarınca yapılan herhangi bir doğrulama sırasında yanlış olan ve yanlış olduğunu bildiği veya inandığı bir beyanda bulunursa,

(i) Kaçırılmak istenen verginin 25 lakh rupiyi aşması halinde, altı aydan az olmamak üzere yedi yıla kadar ağır hapis cezasıyla ve adli para cezası ile;

(ii) Diğer hallerde, üç aydan az olmamak üzere iki yıla kadar ağır hapis ve adli para cezasıyla cezalandırılır.

ITA md. 277A- Defter veya belgelerde tahrifat vb.

ITA md. 277A uyarınca, “Herhangi bir kişi (bu bölümde bundan sonra birinci kişi olarak anılacaktır) kasten ve başka bir kişinin (bu bölümde bundan sonra ikinci kişi olarak anılacaktır) bu Kanun uyarınca tahsil edilebilecek veya uygulanabilecek herhangi bir vergi, faiz veya cezadan kaçmasını sağlamak amacıyla, herhangi bir muhasebe defterine veya yasa uyarınca birinci veya ikinci kişiye karşı yürütülen herhangi bir takibatla ilgili veya bu takibatta yararlı olan herhangi bir defter veya belgede yanlış olan ve yanlış olduğunu bildiği veya doğru olduğuna inanmadığı herhangi bir kayıt veya beyanda bulunur veya yapılmasına neden olursa, bu Kanuna göre birinci kişiye üç aydan az olmamak üzere iki yıla kadar ağır hapis ve para cezası verilir”.

ITA md. 278- Sahte beyana teşvik vb.

ITA md. 278 uyarınca, bir kişi başka bir kişiyi, vergiye tabi herhangi bir gelirle ilgili olarak yanlış olduğunu bildiği veya doğru olduğuna inanmadığı bir beyanda bulunmaya veya 276C maddesinin (1) bendi uyarınca bir suç işlemeye teşvik etmesi halinde,

(i) Kaçırılmak istenen verginin 25 lakh rupiyi aşması halinde, altı aydan az olmamak üzere yedi yıla kadar ağır hapis cezasıyla ve adli para cezası ile;

⁵⁶⁶ Vergi mükelleflerinin verdikleri gelir vergisi beyannamelerinin vergi idaresi tarafından incelenmesi sürecine “değerlendirme” adı verilmektedir.

(ii) Diğer hallerde, üç aydan az olmamak üzere iki yıla kadar ağır hapis ve adli para cezasıyla cezalandırılır.

ITA md. 280- Kamu görevlisi tarafından bilgilerin açıklanması

ITA'nın 138. maddesinin ikinci fıkrası, vergi yetkilileri tarafından diğer memurlara, makamlara vb. bilgilerin açıklanmasını kısıtlayan bir düzenleme getirmektedir. ITA md. 280, bu hükümlere aykırı olarak bir kamu görevlisinin bilgi ifşa etmesi halinde, altı aya kadar hapis cezası ile cezalandırılmasını öngörmektedir. Ancak, merkezi hükümetin önceden onayı alınmadıkça bir kamu görevlisi hakkında kovuşturma başlatılamamaktadır. Tablo 8'de ITA'da hapis cezası öngörülen vergi suçları ve cezaları özet şeklinde sunulmuştur.

Tablo 8. ITA'da Hapis Cezası Öngörülen Vergi Suçları ve Cezaları

Vergi Suçu	Cezası
Ele geçirilen varlıkların kaldırılması (ITA md. 275A)	2 yıla kadar ağır hapis cezası ve adli para cezası
Hesap denetiminin kolaylaştırılmaması (ITA md. 275B)	2 yıla kadar ağır hapis cezası ve adli para cezası
Vergi tahsilatının engellenmesi (ITA md. 276)	2 yıla kadar ağır hapis cezası ve adli para cezası
TDS veya DDT'nin merkezi hükümet hesabına ödenmemesi (ITA md. 276B)	3 aydan 7 yıla kadar ağır hapis cezası ve adli para cezası
Tahsil edilen verginin ödenmemesi (ITA md. 276BB)	3 aydan 7 yıla kadar ağır hapis cezası ve adli para cezası
Kasten vergi kaçırmaya teşebbüs (ITA md. 276C)	- Kaçırılmak istenen verginin 25 lakh rupiyi aşması halinde, 6 aydan 7 yıla kadar ağır hapis cezası ve adli para cezası - Diğer hallerde, 3 aydan 2 yıla kadar ağır hapis ve adli para cezası
Gelir beyannamesinin verilmemesi (ITA md. 276CC)	- Kaçırılmak istenen verginin 25 lakh rupiyi aşması halinde, 6 aydan 7 yıla kadar ağır hapis cezası ve adli para cezası - Diğer hallerde, 3 aydan 2 yıla kadar ağır hapis ve adli para cezası
Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi (ITA md. 276D)	1 yıla kadar hapis cezası ve adli para cezası
Doğrulamada yanlış beyan vb. (ITA md. 277)	- Kaçırılmak istenen verginin 25 lakh rupiyi aşması halinde, 6 aydan 7 yıla kadar ağır hapis cezası - Diğer hallerde, 3 aydan 2 yıla kadar ağır hapis ve adli para cezası
Defter veya belgelerde tahrifat vb. (ITA md. 277A)	3 aydan 2 yıla kadar hapis cezası ve adli para cezası
Sahte beyana teşvik vb. (ITA md. 278)	- Kaçırılmak istenen verginin 25 lakh rupiyi aşması halinde, 6 aydan 7 yıla kadar ağır hapis cezası ve adli para cezası - Diğer hallerde, 3 aydan 2 yıla kadar ağır hapis ve adli para cezası
Kamu görevlisi tarafından bilgilerin açıklanması (ITA md. 280)	6 aya kadar hapis ve adli para cezası

Kaynak: ITA hükümlerinden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

ITA kapsamındaki bir suçun bir şirket tarafından işlenmesi durumunda, suçun işlendiği tarihte şirket işlerinin yürütülmesinden sorumlu olan ve şirkete karşı sorumlu olan herkes suçlu kabul edilmekte ve cezalandırılmaktadır. Ancak bu kişi, suçun bilgisi dışında işlendiğini veya suçun işlenmesini önlemek için gereken tüm özeni gösterdiğini kanıtlarsa herhangi bir cezaya tabi tutulmaz (ITA md. 278B).

ITA kapsamındaki bir suçun bölünmemiş Hindu ailesi tarafından işlenmesi halinde, Karta (ortak aile ve mülklerinin yöneticisi) suçlu kabul edilmekte ve ona karşı kovuşturma başlatılmaktadır. Bununla birlikte, suçun bölünmemiş Hindu ailesinin bir üyesinin rızası veya göz yumması ile işlendiği veya ondan kaynaklandığının kanıtlanması durumunda söz konusu üye de suçlu kabul edilmekte ve cezalandırılmaktadır (ITA md. 278C).

Mens rea kavramı ceza hukukunda önemli bir kavramdır. Suçun kast olmadan işlenmesi mümkün değildir. Genel ceza hukukunda yıllar içinde oluşturulan kural, sanığın suçunu makul şüphenin ötesinde kanıtlanma yükünün doğrudan iddia makamına ait olmasıdır. Ancak, Hindistan'da 1986 tarihinde ITA'ya eklenen 278E maddesiyle birlikte bu kural değişmiştir. Söz konusu madde, makul şüphenin bulunmadığını ispatlama yükünü sanığa yüklemektedir⁵⁶⁷.

ITA uyarınca kovuşturma işlemlerinde izlenecek prosedür; kovuşturma başlatılırken daire başkanlığının izleyeceği prosedür ve mahkeme önündeki prosedür şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Bakanlık kovuşturma işlemlerinin başlatılmasına yönelik kendi yönergelerini ve talimatlarını oluşturmuştur. Buna göre, ilk olarak değerlendirme memuru, mükellefin kayıtlarına dayanarak suça ilişkin dosyayı ilgili Komisere göndermektedir. Sonrasında komiser, mükellefe gerekçe gösterme bildirimini göndermektedir. Komiser, mükellefin cevabını yeterli görürse, değerlendirme memurunun mahkemeye şikâyette bulunmasına izin veremez.

Mahkeme önündeki prosedür ise ilk olarak; mahkemeye yapılan şikâyete dayanarak, mahkemenin sanığa şikâyetin bir kopyası ile birlikte belirli bir tarihte mahkeme huzuruna çıkması için celp göndermesiyle başlamaktadır. Mahkemece özel bir muafiyet verilmediği sürece sanığın mahkeme huzurunda hazır bulunması gerekir. Sanığın belirtilen tarihte hazır bulunmaması durumunda, mahkeme sanık hakkında tutuklama kararı verebilmektedir. Tutuklama kararı verilmişse, sanık kefaletle serbest

⁵⁶⁷ R. N. Prasad, agm., s. 115.

bırakılmadığı sürece tutuklanabilmekte ve mahkemeye çıkarılabilmektedir. Mahkeme, şikâyetin esaslı olmadığı kanaatine vardığında şikâyeti reddetmektedir. Ancak mahkemece şikâyetin esaslı olduğu kanaatine varılması halinde, suç duyurusunda bulunmakta ve Ceza Muhakemesi Kanunu uyarınca yargılamaya devam edilmektedir⁵⁶⁸.

2.5.2.2. Mal ve Hizmet Vergisi Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Cezaları

CGSTA'nın 132. maddesi, Kanun kapsamında cezai soruşturma ve kovuşturma başlatılmasını gerektiren başlıca suçları düzenlemektedir. Bu suçlar:

(a) Vergi kaçırmak amacıyla, fatura düzenlemeden bir mal veya hizmet tedarik etmek,

(b) Mal veya hizmet tedariki olmaksızın, girdi vergisi indiriminden veya vergi iadesinden haksız şekilde kullanılmasına veya yararlanılmasına yol açacak şekilde herhangi bir fatura veya belge düzenlemek;

(c)[(b) bendinde belirtilen fatura veya belgeyi kullanarak girdi vergisi indiriminden yararlanmak veya bir fatura veya belge olmadan hileli olarak girdi vergisi indiriminden yararlanmak;]

(d) Vergi olarak tahsil edilen tutarı, bu ödemenin vadesinin geldiği tarihten itibaren üç aylık süre içerisinde devlete ödememek;

(e) (a)'dan (d)'ye kadar olan bentler kapsamına girmeyen bir fiille vergi kaçırmak veya haksız vergi iadesi almak;

(f) Vergi ödemesinden kaçmak amacıyla mali kayıtları tahrif etmek veya değiştirmek veya sahte hesaplar/ belgeler oluşturmak veya herhangi bir yanlış bilgi vermek;

(g) Herhangi bir memurun bu Kanun kapsamındaki görevlerini yerine getirmesini engellemek;

⁵⁶⁸ WEB_29, <https://aiftponline.org/journal/2018/january-2018/offences-and-prosecutions-under-the-income-tax-act-1961-an-overview/> (28.11.2023).

(h) Müsadereye tabi bir malın mülkiyetini elde etmek veya herhangi bir şekilde bu malları taşınmak, depolamak, saklamak veya başka herhangi bir şekilde bunlarla uğraşmak;

(i) Kanuna aykırı olarak hizmet alımı/ifası ile ilgilenmek;

(j) Herhangi bir maddi delil veya belgeyi tahrif etmek veya yok etmek;

(k) Kanun/kurallar kapsamında kendisinden istenen herhangi bir bilgiyi vermemek veya yanlış bilgi vermek;

(l) Bu maddenin (a)'dan (k)'ye kadar bentlerinde belirtilen suçlardan herhangi birini işlemeye teşebbüs etmek veya işlenmesine yataklık etmek.

Burada belirtilen suçların cezası; kaçırılan vergi veya yanlış indirim konusu yapılan girdi vergisi veya haksız alınan vergi iadesi miktarına göre değişmekte olup aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 9. CGSTA'da Düzenlenen Vergi Suçlarına Uygulanacak Cezalar

Vergi Suçu	Cezası
Kaçırılan verginin 500 lakh rupiyi aşması durumunda	5 yıla kadar hapis cezası ve adli para cezası
Kaçırılan verginin 200 lakh- 500 lakh rupi arasında olması durumunda	3 yıla kadar hapis cezası ve adli para cezası
Kaçırılan verginin 100 lakh- 200 lakh rupi arasında olması durumunda	1 yıla kadar hapis cezası ve adli para cezası
(f), (g) veya (j) bendi kapsamındaki suçlardan biri işlendiği veya işlenmesine yataklık edildiği takdirde	6 aya kadar hapis veya adli para cezası veya her ikisi birlikte

Kaynak: CGSTA hükümlerinden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Bu madde uyarınca bir suçtan hüküm giymiş olan herhangi bir kişi, bu madde uyarınca bir suçtan tekrar mahkûm edilirse, ikinci ve sonraki her suç için beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır (CGSTA md. 132(2)).

CGSTA'nın 132. maddesinin 4 ve 5. fıkralarına göre; (a), (b), (c), (d) ve (i) bendinde yer alan suçlar, kaçırılan vergi tutarı 500 lakh (5 crore) rupiyi aşması halinde kovuşturabilmekte ve suçlu kefaletle serbest bırakılamamaktadır. Kaçırılan vergi tutarının 500 lakh (5 crore) rupiden az olması halinde ise kovuşturma yapılmamakta ve suçlu kefaletle serbest bırakılabilmektedir.

GSTA madde 133'te, görevlerini yerine getirmenin dışında veya görevleri sırasında edindikleri herhangi bir bilgiyi/beyanı kasten ifşa eden kamu görevlisinin altı

aya kadar hapis veya 25.000 rupiye kadar para cezasıyla veya her ikisiyle de cezalandırılacağı öngörülmektedir.

CGSTA'nın 137. maddesi, suçun şirket tarafından işlenmesi halinde suçun işlendiği sırada şirkette görevli olan ve şirketin işlerinin yürütülmesinden sorumlu olan her kişinin, suçtan dolayı yargılanmak ve cezalandırılmakla yükümlü olacağını öngörmektedir. Eğer suçun şirketin herhangi bir direktörünün, müdürünün, sekreterinin veya başka bir görevlisinin rızası veya göz yummasıyla işlendiğinin kanıtlanması halinde söz konusu kişiler de aynı suçtan suçlu sayılmakta ve buna göre yargılanmaktadır.

Bu Kanun kapsamındaki bir suçun, ortaklık şirketi veya sınırlı sorumluluk ortaklığı (LLP) veya Hindu bölünmemiş ailesi (HUF) veya bir vakıf tarafından işlenmesi durumunda, ortak veya karta veya yönetici mütevellî heyeti bu suçtan sorumlu olmaktadır.

Ancak suçun kendi bilgisi dışında işlendiğini veya bu suçun işlenmesini önlemek için gerekli tüm özeni gösterdiğini kanıtlaması halinde bu kişilere ceza verilemez (CGSTA md. 137/4).

2.5.3. Hindistan'da Tarhiyat Öncesi Genel Vergi Güvenlik Önlemleri

Vergi kaçakçılığı, tüm dünyada olduğu gibi Hindistan'da da karşılaşılan önemli bir sorundur. Bu sorun, Hindistan ekonomisinin liberalleşmesinin ve küreselleşmesinin başlangıcından bu yana giderek daha yaygın hale gelmiştir. Hindistan'da tarhiyat öncesi genel vergi güvenlik önlemi olarak sayabileceğimiz “vergi denetimi”, “nakit ödemelerin sınırlandırılması”, “ihbar ikramiyesi”, “stopaj uygulaması”, “belge ve kayıt düzeni” ile ilgili açıklamalara yer verilmektedir.

2.5.3.1. Vergi Denetimi

Hindistan'da vergi denetimine ilişkin Gelir Vergisi Kanunu'nda ve Mal ve Hizmet Vergisi Kanunu'nda ayrı düzenlemeler bulunmaktadır. Bu kısımda; inceleme, yoklama, arama ve bilgi toplama olmak üzere alt başlıklar halinde vergi denetimi konusu ele alınmaktadır.

2.5.3.1.1. İnceleme

Hindistan'da mükelleflerin vermiş oldukları gelir vergisi beyannamelerinin vergi idaresi tarafından incelenmesi sürecine “değerlendirme” adı verilmektedir. ITA'da

çeşitli değerlendirme türleri yer almaktadır. Bunlar; ön değerlendirme, inceleme değerlendirmesi, en iyi muhakeme değerlendirmesi ve gelir kaçaklarının değerlendirmesidir⁵⁶⁹.

Mükelleflerin verdiği tüm gelir vergisi beyannameleri online olarak bilgi işlem merkezinde işlenmektedir. Tüm beyannameler üzerinde bilgi işlem merkezi tarafından yapılan “ön değerlendirme”; öncelikle aritmetik hataların, iç tutarsızlıkların, gider kalemlerinin ve kesintilerin doğruluğunun tespit edilmesini kapsamaktadır. Ön değerlendirme süreci, tamamen bilgisayar sistemi üzerinden otomatik olarak gerçekleştirilmektedir. Buna göre, mükellefin beyanı ile vergi dairesi kayıtları arasında herhangi bir uyumsuzluk bulunması durumunda bir bildirim oluşturulmaktadır. ITA md. 143(1) gereğince, tespit edilen hatalara ilişkin bildirim vergi mükelleflerine yazılı veya elektronik olarak (e-posta yoluyla) iletilmektedir. Bildirim tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi mükellefi cevap vermekle yükümlüdür. Herhangi bir düzeltme yapılmadan önce mükellefin vereceği cevap dikkate alınmaktadır. Mükellefin yapılan bildirimde cevap vermemesi durumunda gerekli düzeltmeler idare tarafından yapılmaktadır. Ön değerlendirme, gelir beyannamesinin verildiği mali yılın sonundan itibaren 9 aylık bir süre içinde yapılabilmektedir. Ön değerlendirme süreci, beyannamelerdeki hataların düzeltilmesine olanak sağlamaktadır.

ITA md. 143(3)'e göre “inceleme değerlendirmesi”, mükelleflerin beyannamelerinin daha detaylı bir şekilde incelenmesini ifade etmektedir. Gelirin olduğundan az gösterilmesini, aşırı zarar bildirimlerini veya vergilerin eksik ödenmesini önlemeyi amaçlamaktadır. Hindistan'da vergi idaresi tarafından incelenecek mükelleflerin seçimi, önceki yıllarda büyük ölçüde vergi memurlarının takdir yetkisine bağlı olarak gerçekleşmiştir. 1990'lı yıllarda, Doğrudan Vergiler Merkez Kurulu (CBDT) yıllık eylem planlarında inceleme için dosya seçme kriterleri belirlemiştir. 2004 yılında CBDT, bilgi teknolojisi ile desteklenen risk temelli denetimler kullanarak daha doğru bir değerlendirme sistemine geçmeye başlamıştır. Bilgisayar Destekli İnceleme Seçimi (*Computer Aided Scrutiny Selection-CASS*) ile en yüksek riskli alanlardan başlayarak hangi dosyaların inceleneceği belirlenmektedir. Bilgisayar modeli tarafından belirlenen mükellef risk düzeyine bağlı olarak her yıl %1'den daha az oranda

⁵⁶⁹ Hindistan Maliye Bakanlığı, Gelir Vergisi Departmanı, “Various Assessments Under the Income Tax Law”, <https://incometaxindia.gov.in/Tutorials/33-various%20assessments.pdf> (25.02.2024).

mükellef inceleme için seçilmektedir. Bu da vergi idaresinin daha az sayıda inceleme yapmasına ve yüksek riskli alanlara odaklanmasına olanak sağlamaktadır⁵⁷⁰.

Değerlendirme memuru, “inceleme değerlendirmesi” yapılması için, beyannamenin verildiği mali yılın sonundan itibaren 3 aylık bir süre içinde ITA md.143(2) hükümlerine uygun olarak vergi mükellefine bir bildirimde bulunmaktadır. Bu bildirimde mükelleften vergiye tabi gelirin ve ödenecek verginin belirlenmesi için gerekli olan önemli bilgi ve belgelerin ibraz edilmesi talep edilmektedir. Mükellefin bu bildirimde cevap vermemesi, ITA md. 272A gereğince 10.000 rupi para cezası uygulanmasını gerektirir. Mükellefin sunduğu bilgi ve belgelerle birlikte, belirli noktalarda ihtiyaç duyduğu ve topladığı tüm ilgili materyalleri dikkate aldıktan sonra, değerlendirme memuru yazılı bir emirle vergi mükellefinin toplam geliri veya kaybının tespitini yapmakta ve bu değerlendirmeye dayanarak mükellef tarafından ödenmesi gereken veya mükellefe geri ödenmesi gereken vergi farkını belirlemektedir. Ancak vergi mükelleflerinin değerlendirme sonuçlarına karşı daha yüksek makamlara itirazda bulunma veya ITA 154. madde kapsamında düzeltme yapılması için başvuruda bulunma hakları da mevcuttur.

İnceleme değerlendirmesi sırasında mükelleflerin gerekli bilgileri sağlamaması veya vergi idaresi ile işbirliği yapmaması, ITA md. 144 uyarınca “en iyi muhakeme değerlendirmesi” yapılmasına yol açmaktadır. Bu gibi durumlarda değerlendirme memuru; işveren, bankalar, diğer devlet kurumları gibi çeşitli kaynaklardan bilgi toplayabilmekte ve toplanan tüm bu bilgilere dayanarak değerlendirme yapabilmektedir.

ITA md. 147 gereğince “gelir kaçaklarının değerlendirilmesi”, gelir vergisinde en kritik inceleme türlerinden biri olarak kabul edilmektedir. Değerlendirme memuru, bir mükellefin gelirinin değerlendirmeden kaçtığına inandığında yeniden değerlendirme işlemi yapılmak suretiyle vergi incelemesine tabi tutulmasını isteme yetkisine sahiptir. Ancak bunun yapılabilmesi için yalnızca şüphenin olması yeterli değildir, ayrıca önemli delillere dayandırılması gerekmektedir.

Vergi idaresinin inceleme yetkisinin dışında, ITA md. 44AB gereğince, gelir vergisi beyannamelerinin kanun hükümlerine uygunluğunu ve kanunen öngörülen diğer hususların yerine getirilip getirilmediğini tespit etmek üzere mükellefin hesaplarının

⁵⁷⁰ Rajul Awasthi, “India”, Chapter 11, Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi, Jan Loeprick, eds. *Risk-based tax audits: Approaches and country experiences*, World Bank Publications, 2011, s. 97-99.

incelenmesi konusunda yeminli mali müşavirlere yetki verilmiştir⁵⁷¹. Buna göre, toplam satış veya gelirleri kanunen belirlenen tutarı aşan mükelleflerin, hesaplarını yeminli mali müşavire incelettirmesi zorunludur. Bu zorunluluğa uyulmaması halinde, ITA md. 271 B gereğince idari para cezası uygulanmaktadır. Yeminli mali müşavirin inceleme sonucunda, Türk vergi hukukunda yer alan “yeminli mali müşavir tasdik raporuna” benzer şekilde bulgularını ve gözlemlerini içeren bir denetim raporu vermesi gerekmektedir.

CGSTA kapsamında vergi incelemesi, mükellef tarafından tutulan kayıtların, beyannamelerin ve diğer belgelerin incelenmesi sürecidir. Amaç beyan edilen gelirin, ödenen vergilerin, talep edilen iadenin ve indirim konusu yapılan girdi vergisinin doğruluğunu teyit etmek ve CGSTA hükümlerine uygunluğunu değerlendirmektir⁵⁷². CGSTA kapsamında vergi incelemesi, genel ve özel olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır.

Genel vergi incelemesi (denetimi), Komiserin yetkilendirdiği bir memur tarafından mükellefin iş yerinde yapılmaktadır. Bunun için incelemenin yapılmasından en az 15 iş günü öncesinde mükellefin bilgilendirilmesi gerekmektedir. İnceleme, başladığı tarihten itibaren üç ay içinde tamamlanmak zorundadır. Ancak, bu süre içinde tamamlanamayacağına kanaat getirilmesi halinde komiserin süreyi altı ayı geçmeyecek şekilde uzatma yetkisi bulunmaktadır. (CGSTA md. 65).

CGSTA'nın 71. maddesi, yetkili memurlara vergi güvenliğini sağlamak için gerekli olabilecek her türlü denetim, inceleme ve kontrolün gerçekleştirilmesi amacıyla defter ve belgelerin, bilgisayarların, bilgisayar programlarının ve yazılımlarının incelenmesi için mükellefin işyerine girme yetkisi vermektedir.

İnceleme sırasında yetkili görevli, defter veya diğer belgeleri kontrol etmek için gereken imkânı sağlamasını ve incelemenin zamanında tamamlanması için gerekli bilgileri ve kolaylığı mükelleften isteyebilir. Denetimin tamamlanmasının ardından ilgili görevli, mükellefe bulgular, hak ve yükümlülükleri ve bu bulguların nedenleri hakkında 30 gün içinde bilgi vermek durumundadır.

⁵⁷¹ Hindistan Maliye Bakanlığı, Doğrudan Vergiler Merkez Kurulu, Gelir Vergisi Departmanı resmi internet sitesi, <https://incometaxindia.gov.in/Pages/faqs.aspx?k=FAQs+on+Tax+Audit>, (28.11.2023).

⁵⁷² Hindistan Maliye Bakanlığı, Dolaylı Vergiler ve Gümrükler Merkez Kurulu, Mükellef Hizmetleri Genel Müdürlüğü, “GST Audit Path to Compliance”, <https://old.cbic.gov.in/htdocs-cbec/gst/e-brochures-gst> (28.11.2023).

CGSTA kapsamındaki diğer vergi incelemesi (denetimi) türü, özel denetimdir. Önündeki inceleme, soruşturma veya diğer işlemlerin herhangi bir aşamasında, en az Komiser Yardımcısı rütbesinde olan bir memur, davanın niteliği ve karmaşıklığı ile verginin güvenliği dikkate alınarak, doğru beyanda bulunulmadığını veya indirim konusu yapılan girdi vergisinin normal sınırlar içinde olmadığını tespit ederse, Komiserin önceden onayı alınarak mükellefi yazılı olarak muhasebe defterleri dâhil kayıtlarının bir yeminli mali müşavir veya bir maliyet muhasebecisi tarafından incelenmesi ve denetlenmesi konusunda yönlendirebilmektedir. Bu şekilde atanan yeminli mali müşavir veya maliyet muhasebecisi, 90 gün içerisinde, kendisi tarafından usulüne uygun olarak imzalanmış ve tasdik edilmiş bir denetim raporunu adı geçen Komiser Yardımcısına sunmak durumundadır. Ancak Komiser Yardımcısı, mükellefin veya yeminli mali müşavir/maliyet muhasebecisinin kendisine yapacağı başvuru üzerine veya herhangi bir maddi ve yeterli nedene dayanarak söz konusu süreyi 90 gün daha uzatabilmektedir (CGSTA md. 66).

2.5.3.1.2.Yoklama

Vergi idaresinin araştırmaya yönelik kullandığı vergi denetim araçlarından diğeri yoklamadır. ITA'nın 133A ve 133B maddeleri, bilgi toplama amacıyla mükelleflerin iş yerinde yoklama yapma yetkilerini düzenlemektedir. Buna göre, gelir vergisi dairesi görevlilerinin kanun kapsamındaki herhangi bir işlemle ilgili veya yararlı olabilecek her türlü bilgiyi sağlamak amacıyla mükellefin iş yerine girmesi ve denetim yapması mümkündür. Yoklama, mükellefin iş yerinde yalnızca mesai saatleri içinde yapılmaktadır.

CGSTA md. 67(1)'de düzenlenen yoklama; herhangi bir iş yerine, taşımacılık işiyle uğraşan herhangi bir kişi veya bir depo/ambar sahibi ya da işletmecisi olan bir kişiye ulaşmayı sağlayan ve aramaya göre daha yumuşak hükümler içeren bir denetim faaliyetidir. Bir CGST memuru tarafından yapılan yoklama, ancak ortak komiser veya daha üst rütbeli bir memur tarafından verilen yazılı izin üzerine gerçekleştirilebilir. Bunun için ilgili kişinin aşağıdaki eylemlerden birini yaptığının inandırıcı nedenlerin olması gerekir:

- Vergi mükellefinin, vergi kaçırmaya yönelik olarak mal veya hizmet tedarikine veya elindeki mal stokuna ilişkin herhangi bir işlemi gizlemesi veya yasal hakından fazla girdi vergisi indiriminden yararlanması,

- Taşımacılık işiyle uğraşan herhangi bir kişinin veya bir depo, antrepo veya başka bir yerin sahibi veya işletmecisinin, vergisi ödenmemiş malları muhafaza etmesi veya hesaplarını ya da mallarını ödenmesi gereken verginin kaçırılmasına neden olabilecek şekilde tutması

CGSTA'nın 68. maddesinde düzenlenen yoklamanın konusu ise, hareket halindeki mallardır. Yoklama memurları, değeri belirli bir tutarı aşan malların sevkiyatını yapan taşıtı durdurmaya ve taşıttan sorumlu kişiden gerekli belgelerin ibrazını istemeye ve ayrıca malları kontrol etmeye yetkilidir. Yoklama sırasında, gerekli belgelerin bulunmadığı veya kanun hükümlerine aykırı olarak tedarik edildiği tespit edilirse, mallara el konulabilmekte ve ceza verilebilmektedir⁵⁷³.

2.5.3.1.3.Arama

Arama ve el koyma yetkisi, gelir idaresinin vergi kaçakçılığını veya herhangi bir vergi ihlalini tespit etmek amacıyla delil toplamak ve gizlenen bilgileri ortaya çıkarmak için kullandığı diğer önemli bir hukuki araçtır. ITA'da arama ve el koyma yetkisi, 132. maddede düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, kişilerin açıklanmayan gelir veya varlıklara sahip olduğuna dair inandırıcı nedenlerin olması halinde mükellefin evi, ofisi, iş yeri ve açıklanmayan varlıklarını sakladığı diğer yerlerde "arama" yapılabilir. Aramanın yapılabilmesi için yetkili bir memurun (Baş Genel Müdür, Genel Müdür, Baş Müdür, Direktör, Baş Komiser veya Komiser) onayı gerekmektedir. Arama sırasında yetkililer, açıklanmayan gelir veya varlık olduğuna inandıkları her türlü belgeye, hesap defterine, nakit paraya, mücevhere veya diğer değerli eşyalara el koyabilirler. Ancak işletmenin envanterine dâhil olan kıymetli eşyalara el konulamaz.

CGSTA'da arama ve el koyma ile ilgili hükümler ise, madde 67(2)'de yer almaktadır. Buna göre, "*Ortak Komiser rütbesinin altında olmayan yetkili memurun, (1) numaralı fıkra kapsamında veya başka bir şekilde yapılan bir inceleme uyarınca, müsadereye tabi herhangi bir malın veya kendi görüşüne göre bu Kanun kapsamındaki herhangi bir işlem için yararlı veya ilgili olacak herhangi bir belge, defter veya eşyanın herhangi bir yerde saklandığına inanmak için nedenleri varsa, başka bir merkezi vergi memuruna yazılı olarak arama ve el koyma yetkisi verebilir veya bu tür malları, belgeleri veya defterleri kendisi arayabilir ve el koyabilir*".

⁵⁷³ Hindistan Maliye Bakanlığı, Dolaylı Vergiler ve Gümrükler Merkez Kurulu, Mükellef Hizmetleri Genel Müdürlüğü, "Inspection, Search, Seizure and Arrest", https://old.cbic.gov.in/resources/htdocs-cbec/gst/Inspection_Search_Seizure.pdf (06.01.2024).

Ele geçirilen belgeler/defterler/kayıtlar/eşyalar yalnızca inceleme/soruşturma/takip için gerekli olana kadar saklanmakta ve davada bunlara dayanılmaması durumunda, gerekçeli sebep bildiriminden itibaren 30 gün içinde iade edilmektedir. El konulan mallar, kefaletin ibrazı ve teminat gösterilmesi veya ilgili vergi, faiz ve cezanın ödenmesi üzerine geçici olarak serbest bırakılmaktadır.

Kanun, arama ve el koyma hükümlerinin düzgün ve şeffaf bir şekilde uygulanmasını sağlamak amacıyla, arama ve el koyma işlemlerinin 1973 tarihli Ceza Muhakemesi Kanunu hükümlerine uygun olarak gerçekleşmesini öngörmektedir.

Madde 67(1)'de düzenlenen yoklama işlemi, sadece mükellefin iş yerinde yapılabilmekte iken; arama, mükellefin veya çalışanların ikametgâhı dâhil herhangi bir yerde yapılabilmektedir. Ayrıca yoklamadan farklı olarak, aramada zorlayıcı güce (kapıyı kırarak açmak, kapıyı mühürlemek vb.) başvurulabilmektedir.

2.5.3.1.4. Bilgi Toplama

Bilgi toplama, vergi idaresinin vergi güvenliğini sağlamak üzere kullandığı hukuki araçlardan biridir. Vergi idaresine bilgi toplama konusunda yetki veren düzenlemeler, ITA'nın 133, 133A, 133B ve 133C maddelerinde yer almaktadır.

ITA'nın 133. maddesi; değerlendirme memuru, komiser yardımcısı, ortak komiser veya komisere bu yasanın amaçları doğrultusunda,

(1) Herhangi bir firmadan kendisine firma ortaklarının isim ve adresleri ile ilgili hisselerinin bilgisini talep etme;

(2) Bölünmemiş bir Hindu ailesinden, yöneticinin ve aile üyelerinin isimlerini ve adreslerini kendisine vermesini talep etme;

(3) Mütevellî, vasi veya vekil olduğuna inandığı herhangi bir kişiden, mütevellîsi, vasisi veya vekili olduğu veya adına mütevellî, vasi veya vekil olduğu kişilerin adlarını ve adreslerini vermesini talep etme;

(4) Herhangi bir mükelleften, önceki yılda herhangi bir kira, faiz, komisyon, imtiyaz veya komisyonculuk veya herhangi bir yıllık gelir ödediği tüm kişilerin isimlerini ve adreslerini içeren bir beyanda bulunmasını talep etme;

(5) Herhangi bir satıcı, komisyoncu veya acentenin veya bir hisse senedi veya borsanın yönetiminde yer alan herhangi bir kişinin, kendisinin veya borsanın devirle

bağlantılı olarak herhangi bir meblağ ödediği tüm kişilerin isimlerini ve adreslerini içeren bir beyanda bulunmasını talep etme;

(6) Bir bankacılık şirketi veya onun bir memurundan, vergi ile ilgili konulara ilişkin bilgi vermesini talep etme yetkisi vermektedir.

ITA'nın 133A ve 133B maddeleri, bilgi toplama amacıyla mükelleflerin iş yerinde yoklama yapma yetkilerini düzenlemektedir. İki madde arasındaki fark; ilkinde yoklamanın mükelleflerin ticari faaliyetleri ve varlıkları hakkında genel bilgi sahibi olmak üzere gerçekleştirilmesi, ikincisinde ise vergisel konularda bazı şüphelerin ortadan kaldırılması amacıyla bilgi toplamak üzere gerçekleştirilmesidir. Mükellefin ITA md. 133B hükümlerine aykırı olarak bilgi vermemesi, ITA 272AA maddesi kapsamında 1.000 rupee kadar idari para cezası yaptırımına tabi tutulmuştur.

ITA'nın 133C maddesi, gelir vergisi idaresinin gelir vergisi beyannamelerinde beyan edilen gelir veya giderlerin doğruluğunu tespit etmek için mükelleflere bilgi verme yükümlülüğü getiren bir düzenleme içermektedir. Buna istinaden Hindistan'da mükelleflerin yurt dışı işlemlerine ilişkin bilgi verme yükümlülüklerinden bazıları; uluslararası işleme ilişkin bilgi verme (ITA md. 92D), Hintli şirketin veya kuruluşun mülkiyet yapısını veya kontrolünü doğrudan veya dolaylı olarak değiştirme etkisine sahip off-shore işlemine ilişkin bilgi verme (ITA md. 285A), dar mükellef bir gerçek ya da tüzel kişiye yapılan ödemelere ilişkin bilgi verme (ITA md. 195/6) yükümlülükleridir.

ABD, FATCA hükümleri gereğince çeşitli ülkelerle uluslararası anlaşmalar yapmaktadır. 9 Temmuz 2015'te Hindistan ile ABD arasında imzalanan anlaşmayla, Hindistan mali kurumlarının periyodik olarak ABD'ye iletilmek üzere Hindistan vergi makamlarına gerekli bilgileri vermesi öngörülmektedir. Bu anlaşmayla aynı zamanda ABD'nin de Hintlilerin ABD'deki finansal varlıklarına ilişkin gerekli bilgileri vermesi sağlanmaktadır⁵⁷⁴.

Vergi idareleri arasında işbirliği gerektiren off-shore vergi kaçakçılığı ve hesaplanmamış paranın yurt dışında saklanması sorunuyla mücadele etmek için, G20 ve OECD ülkeleri birlikte çalışarak Otomatik Bilgi Değişimine ilişkin bir Ortak Raporlama Standardı (CRS) geliştirmişlerdir. Otomatik Bilgi Değişimi konusunda CRS ve ayrıca

⁵⁷⁴ Hindistan Maliye Bakanlığı, Doğrudan Vergiler Merkez Kurulu, Gelir Vergisi Departmanı resmi internet sitesi, <https://incometaxindia.gov.in/Pages/eoi/automatic-exchange-of-information.aspx> (01.12.2023).

ABD ile yapılan anlaşma göz önünde bulundurularak ve diğer ülkelere bilgi sağlamak amacıyla, 2014 tarihli Finans Kanunu (No.2) ile gerekli mevzuat değişiklikleri yapılmıştır. ITA'nın 285BA maddesi bunun yasal temelini oluşturmaktadır.

2.5.3.2. Nakit Ödemelerin Sınırlandırılması

Hindistan'da, kayıt dışı ekonomiyi önlemek ve vergi güvenliğini sağlamak amacıyla nakit ödemelerin sınırlandırılmasına dair ITA'da çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerden biri, ITA'nın 40A(3) maddesidir. Bu madde, bir kişiye bir günde yapılan 10.000 rupiyi aşan ödemenin banka kartı, hesap transferi, çek veya vadesiz çek gibi bankacılık kanalları aracılığıyla yapılmaması halinde bu harcamaların işletme gideri olarak kabul edilemeyeceğini öngörmektedir. Bu kuralın kamu ihalesi için yapılan ödemeler; tarım, orman ve hayvancılık ürünleri alımı için yapılan ödemeler gibi bazı istisnaları da söz konusudur.

Bir başka düzenleme ITA'nın 43. maddesinde yapılmıştır. Buna göre, bir vergi mükellefi tarafından bir varlığın edinilmesinde 10.000 rupinin üzerinde nakit ödeme yapılması durumunda, varlığın gerçek maliyetinin belirlenmesinde bu harcamalar dikkate alınmamaktadır. Bu nedenle, varlık edinen tüm vergi mükelleflerinin satıcıya tüm ödemelerini banka aracılığıyla yapması önem arz etmektedir.

ITA md. 269SS, vergi mükelleflerinin 20.000 rupiyi aşan kredi veya mevduatı nakit almasını/kabul etmesini yasaklamaktadır. Bu hükmün ihlal edilmesi halinde, ITA md. 271D uyarınca bu şekilde alınan/kabul edilen kredi veya mevduat (veya belirli bir meblağ) miktarına eşit tutarda idari para cezası uygulanmaktadır. ITA'nın 269T maddesi de, bir kişinin aldığı ve 20.000 rupiyi aşan herhangi bir kredi, mevduat veya belirli bir avansın geri ödemesini, alacaklı hesabı çeki veya alacaklı banka poliçesi veya banka hesabı aracılığıyla elektronik takas sistemi kullanımı dışında yapılmasını yasaklamaktadır. Bu hükmün ihlal edilmesi de, ITA md. 271E uyarınca geri ödenen kredi veya mevduat veya belirli bir avansa eşit tutarda idari para cezasına tabi olmaktadır.

2017 Mali Kanunu ile ITA'ya eklenen 269ST maddesi, hiç kimsenin bir günde bir kişiden toplamda veya tek bir işlemle ilgili olarak veya bir kişiden gelen bir olay veya durumla ilgili işlemler açısından 2 lakh rupi veya daha fazla nakit alamayacağını öngörmektedir. ITA md. 269ST maddesi hükümlerine uyulmaması halinde, 271DA maddesine göre işlem tutarı kadar idari para cezası uygulanmaktadır.

Hindistan ekonomisini dijitalleşmeye bir adım daha yaklaştırmak için 2020 yılından itibaren geçerli olan ITA'nın 269SU maddesi, ticari faaliyette bulunan kişilere müşterilerine elektronik ödeme yöntemleri sağlamasını öngörmektedir. Buna göre, bir kişinin ticari faaliyette bulunduğu yıl ve bir önceki yıldaki toplam satışlarının, cirosunun veya brüt gelirlerinin 50 crore rupiyi aştığı durumlarda, belirli elektronik ödeme yöntemlerine yönelik bir sistem kurmaları zorunludur. ITA md. 269SU hükümlerinin ihlali halinde, ITA md. 271DB uyarınca bu ihlalin devam ettiği her gün için 5.000 rupi idari para cezası öngörülmektedir.

2.5.3.3. İhbar İkramesi

Hindistan'da vergi kaçakçılığı gibi yasa dışı faaliyetlerin sınırlandırılması ve ortaya çıkarılması için ihbar müessesesinden yararlanılmaktadır. Bu kapsamda muhbirlere ikramiye verilmesine yönelik programlar düzenlenmiştir⁵⁷⁵.

Bunlardan biri, 24 Nisan 2018'de uygulamaya konulan Gelir Vergisi Muhbirleri Ödül Programı'dır. 2015 tarihli Kara Para (açıklanmayan yabancı gelir ve varlıklar) Yasası kapsamında açıklanmayan yabancı gelir veya varlıklarla ilgili ve vergi kaçakçılığıyla ilgili bilgi veren bir muhbiri ödüllendirmektedir. İkramesi tutarı, 5 milyar rupiyeye kadar çıkabilmektedir. Sağlanan bilgilere ve varlıkların değerine bağlı olarak farklı ikramiye dilimleri bulunmaktadır. İkramesi, ara ve nihai ikramiye olmak üzere iki taksitte ödenmektedir.

Örneğin; Kara Para (açıklanmayan yabancı gelir ve varlıklar) Kanunu kapsamında açıklanmayan yabancı gelir veya varlıklar hakkında bilgi sağlayan bir kişiye, uygulanan ek verginin %3'üne veya 50 lakh rupiyeye kadar geçici bir ikramiye ödenmekte, dava sonuçlandıktan sonra nihai ödül olarak 5 milyar rupi ödenmektedir.

Bir diğer ödül programı, Benami İşlemleri Muhbirleri Ödül Programı'dır. Bu ödül programı, benami işlemler⁵⁷⁶ ve mülklerin yanı sıra bu tür gizli yatırımcılar ve intifa hakkı sahipleri tarafından bu mülklerden elde edilen gelirler hakkında bilgi vermeyi teşvik etmeyi amaçlamaktadır. Bu program kapsamında ikramiye tutarı, 1 milyar rupiyeye kadar olmaktadır. Bununla birlikte, bir kişi her iki program kapsamında da bilgi verirse, toplam ikramiye 5 milyar rupiyeye geçmemektedir.

⁵⁷⁵ WEB_30, <https://facelesscompliance.com/tag/gst-informant-reward-scheme> (28.11.2023).

⁵⁷⁶ Benami işlemi, "başka bir kişi tarafından ödenen veya sağlanan bedel karşılığında mülkün bir kişiye devredildiği işlem" olarak tanımlanmaktadır.

Vergi idaresi, ikramiyeyi belirlemeden önce bilginin doğruluğunu ve kesinliğini, yararlılık derecesini, muhbirin sağladığı yardımı, konulan ve gerçekleştirilen ek vergiyi ve muhbirin üstlendiği risk, külfet ve masrafları da dikkate almaktadır.

Bir diğer ödül programı, Muhbirlere ve Devlet Memurlarına Ödül Verilmesine İlişkin Program'dır. Bu ödül programı; Gümrük Kanunu, Merkezi Tüketim Kanunu, Uyuşturucu ve Psikotrop Maddeler Kanunu, Finans Kanunu (Hizmet Vergisi hükümleri), CGST Kanunu ve GST ile ilgili diğer kanunlar kapsamında bilgi edinmek üzere düzenlenmiştir. Muhbirler ve devlet memurları, ele geçirilen kaçak malların net satış gelirlerinin ve/veya kaçırılan vergi tutarının yanı sıra tahsil edilen ve geri alınan ceza tutarının %20'sine kadar ikramiye almaya hak kazanmaktadır.

Hem devlet görevlilerine hem de muhbirlere verilen nihai ikramiyeler, ancak yargılama/temyiz/düzeltilme işlemlerinin sonuçlanmasından sonra onaylanmaktadır. İkramiye tutarının %25'i gerekçe gösterme bildiriminden yapıldıktan sonra, %25'i davanın karara bağlanmasından sonra, kalan %50'si ise temyiz işlemlerinin sonuçlanmasından sonra ödenmektedir.

2.5.3.4. Stopaj Uygulaması

Kaynağında kesilen vergi (*Tax Deducted at Source-TDS*) kavramı, verginin gelirin kaynağından tahsil edilmesi amacıyla ortaya çıkmıştır⁵⁷⁷. TDS; ücretler, banka tasarruflarından kazanılan faizler, mülklerden elde edilen kira gelirleri ve komisyonlar dâhil olmak üzere çeşitli gelir kaynakları için uygulanmaktadır. Bu uygulamada, bir kişiye belirli nitelikte ödeme yapmakla yükümlü olan kişi, vergiyi kaynağında keserek Merkezi Yönetim hesabına aktarmaktadır. Vergiler, ITA'nın ilgili hükümlerinde veya Maliye Kanunu Birinci Cetvelinde belirtilen oranlarda kesilmektedir. Ancak, dar mükellef kişilere ödeme yapılması durumunda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında belirtilen stopaj oranları da dikkate alınmaktadır⁵⁷⁸.

İşverenin çalışana yaptığı ücret ödemesi üzerinden kestiği gelir vergisini, kesintinin yapıldığı ayı takip eden ayın 7. gününe kadar sorumlu sıfatıyla vergi dairesine yatırması gerekmektedir. Çalışan yapacağı beyan üzerine yıl içerisinde ödemiş olduğu

⁵⁷⁷ ITA'nın 14. maddesinde vergiye tabi gelirin unsurları; istihdamdan elde edilen gelirler (ücret), kira gelirleri (gayrimenkul sermaye iradı), iş veya meslektan elde edilen kazançlar (ticari ve mesleki kazançlar), sermaye kazançları (menkul sermaye iradı), diğer kaynaklardan elde edilen gelirler olarak sayılmaktadır.

⁵⁷⁸ Hindistan Maliye Bakanlığı, Doğrudan Vergiler Merkez Kurulu, Gelir Vergisi Departmanı Resmi İnternet Sitesi, https://incometaxindia.gov.in/Pages/Deposit_TDS_TCS.aspx, (28.11.2023).

gelir vergisini hesaplanan vergiden mahsup edebilmektedir. Bir kişinin tam mükellef bir kişiye ayda 50.000 rupiyi aşan kira ödemesi yapması durumunda, söz konusu ödeme üzerinden %5 oranında vergi stopajı yapmakla yükümlüdür. 5 milyon rupi veya daha fazla tutardaki bir taşınmaz malın (herhangi bir arazi, bina veya binanın bir kısmı) bir mukime devredilmesi durumunda, üzerinde anlaşmaya varılan bedelin veya damga vergisi değerinin (hangisi daha yüksekse) %1'i oranında stopaj vergisi alınmaktadır (tarım arazilerinin devrinde stopaj vergisi hükümleri uygulanmamaktadır)⁵⁷⁹.

Tablo 10. Hindistan'da Uygulanan Stopaj Oranları

Ödeme Türü	Tam mükellef		Dar mükellef	
	Tüzel kişi	Gerçek kişi	Tüzel kişi	Gerçek kişi
Kâr payları (temettüleri)	%10	%10	%10/%20	%10/%20
Faiz	%10	%10	%5/%10/%20/%40	%5/%10/%20/%30
Gayri maddi hak gelirleri (telif ücretleri)	%2/%10	%2/%10	%20	%20
Teknik hizmetler için ücretler	%2/%10	%2/%10	%20	%20

Kaynak: Deloitte, International Tax, India Highlights 2023, s.11

Hindistan'da tam mükellef gerçek veya tüzel kişiye ödenen temettüler genellikle %10 oranında stopaj vergisine tabidir. Dar mükellef gerçek veya tüzel kişiye ödenen temettüler için ise %20 oranında stopaj uygulanmaktadır. Global depo sertifikaları üzerinden ödenen temettüler için bu oran %10 olmaktadır.

Tam mükellef gerçek veya tüzel kişiye ödenen faiz genellikle %10 oranında stopaj vergisine tabidir. Dar mükellef gerçek veya tüzel kişiye ödenen faize %20 oranında stopaj uygulanmaktadır. Dövizle çevrilebilir tahviller ve dövizle değiştirilebilir tahviller için dönüştürme opsiyonu kullanılıncaya kadar ödenen faizler %10 oranında stopaja tabidir. 1 Temmuz 2023'ten önce yabancı para cinsinden yapılan belirli borçlanmalar için ödenen faizler ve yabancı bir yatırımcı tarafından bir Hint şirketinin rupi cinsinden tahvilin, bir devlet tahviline veya bir belediye borçlanma senedine yapılan yatırımlar için 1 Temmuz 2023'ten önce tahakkuk eden faizler de dâhil olmak üzere, dar mükellef bir kişiye ödenen belirli faiz türleri için %5 stopaj vergisi uygulanmaktadır. Dar mükellef kişi tarafından elde edilen faiz gelirinin, imtiyazlı stopaj vergisi oranları için öngörülen koşulları karşılamadığı durumlarda %30 (gerçek kişiler için) veya %40 (tüzel kişiler için) oranında stopaj vergisi uygulanmaktadır.

⁵⁷⁹ WEB_28, <https://taxsummaries.pwc.com/india/individual/tax-administration> (23.11.2023).

Tam mükellef gerçek veya tüzel kişiye ödenen telif ücretlerinden yapılan stopaj oranı %10'dur (sinematografik filmlerin satışı, dağıtımı veya gösteriminde bu oran %2 olmaktadır). Dar mükellef gerçek veya tüzel kişiye ödenen telif ücretlerinden ise, %20 oranında stopaj vergisi kesilmektedir.

Tam mükellef kişilere ödenen teknik hizmet ücretleri, genellikle %2 oranında stopaja tabidir (profesyonel hizmet ücretlerinde bu oran %10 olmaktadır). Dar mükellef kişilere ödenen teknik hizmet ücretleri ise, %20 oranında stopaja tabi tutulmaktadır. Bu oranlar, geçerli bir vergi anlaşması uyarınca düşürülebilmektedir.

2021 Mali Kanunu ile 1 Temmuz 2021 tarihinden itibaren geçerli olacak şekilde, mal alımlarında kaynaktan kesilen vergi (TDS) uygulamasına ilişkin düzenleme yapılmıştır. Buna göre; 5 milyon ruپیyi aşan satın alımlarda ve bir önceki mali yılda toplam satışları/brüt gelirleri/cirosu 100 milyon ruپیyi aşan alıcılar için geçerli olmak üzere %0,1 oranında stopaj uygulaması söz konusu olmaktadır.

Mal satışlarında ise, kaynaktan toplanan vergi (TCS) uygulaması geçerli olmaktadır. 2020 Mali Kanunu, 1 Ekim 2020'den itibaren geçerli olmak üzere 5 milyon ruپیyi aşan mal satışına ilişkin işlemlerde %0,1 oranında mal satışına ilişkin TCS hükümleri getirmiştir. Bu hükümler, bir önceki mali yılda toplam satışları/brüt gelirleri/cirosu 100 milyon ruپیyi aşan satıcılar için geçerli olmaktadır⁵⁸⁰.

Hindistan'da nakit işlemleri azaltmak amacıyla, bir banka veya bankacılık şirketi tarafından yıl içinde yapılan toplam 10 milyon ruپیyi aşan nakit ödemelerden kaynaktan %2 oranında vergi kesintisi yapılmasını öngören bir düzenleme getirilmiştir. Nakit paranın, önceki üç mali yıl için gelir beyannamesi vermeyen herhangi bir kişi tarafından çekilmesi durumunda; 2 milyon ruپیyi aşan tutar üzerinden %2, 10 milyon ruپیyi aşan tutar üzerinden ise %5 kesinti yapılmaktadır.

2.5.3.5. Belge ve Kayıt Düzeni

Hindistan'da tutulması gereken defter ve kayıtlara ilişkin olarak çeşitli kanunlarda (Gelir Vergisi Kanunu, 2013 Şirketler Kanunu, Mal ve Hizmet Vergisi Kanunu) hükümler yer almaktadır. Tutulması gereken defterler, saklama süresi ve zorunluluk şartları her üç kanunda da farklı şekilde düzenlenmiştir⁵⁸¹.

⁵⁸⁰ WEB_31, <https://taxsummaries.pwc.com/india/corporate/withholding-taxes>. (27.11.2023).

⁵⁸¹ WEB_32, <https://cleartax.in/s/maintenance-books-accounts> (28.11.2023).

ITA'nın 44AA maddesi, belirli meslek ve işlerle uğraşan kişilerin defter tutma yükümlülüklerini düzenlemektedir. Buna göre; götürü vergilendirmenin söz konusu olduğu durumlar haricinde belirli meslek grubunda olanların brüt gelirlerine bakılmaksızın defter tutmaları gerekmektedir. Bunlar arasında hukuk, tıp, mühendislik, mimarlık, teknik danışmanlık, iç dekorasyon, muhasebecilik, sinema sanatçılığı mesleğini yürüten kişiler bulunmaktadır. Belirtilmemiş meslek grubundakilerin ise, elde ettikleri gelirin belirli bir haddi aşması durumunda defter tutmaları gerekmektedir. Önceki üç yılın herhangi birinde bu tür bir meslekten elde ettiği gelir 250.000 rupiyi veya brüt geliri 2.500.000 rupiyi aşan gerçek kişi veya bölünmemiş Hindu ailesi (HUF) defter tutmak zorundadır⁵⁸². Bu defterler; kasa defteri, yevmiye defteri ve diğer defterlerdir. Tıp mesleğini yürüten kişilerin ise ayrıca; hastaların, verilen hizmetlerin, alınan ücretlerin ve alınma tarihlerinin ayrıntılarını içeren günlük vaka kaydı ile kullanılan ilaç ve diğer sarf malzemelerinin stok detaylarını içeren defter tutmaları gerekmektedir. Defterlerin ilgili vergilendirme yılının sonundan itibaren 6 yıl süreyle saklanması zorunludur⁵⁸³.

Şirketler Kanunu'nda; bir şirketin hesap defterlerinin tutulması, muhafaza edilmesi ve denetlenmesine ilişkin hükümler 128. maddede düzenlenmiştir. Buna göre her şirket, hesap defterlerini kayıtlı işyerinde veya yönetim kurulunun belirleyeceği herhangi bir yerde tutmak zorundadır. Şirket hesaplarını elektronik ortamda da tutabilmektedir. Bu kanun kapsamında tutulması gereken defter ve kayıtlar; nakit akış tablosu, satış ve satın alma kayıtları, varlık ve borç kayıtları, maliyet kalemleri, fiziksel veya elektronik tapu, makbuz, yazı, belge, tutanak ve kayıtlardır. Defterlerin ilgili mali yılın sonundan itibaren 8 yıl süre ile saklanması gerekmektedir.

CGSTA'ya göre; kayıtlı her kişi GST kayıtlarını ana iş yerinde tutmak zorundadır. Bu kanuna göre tutulması gereken kayıtlar; malların imalatı, mal veya hizmetlerin veya her ikisinin içe ve dışa arzı, mal stoku, kullanılan girdi vergisi kredisi vb.'ye ilişkindir. Defter ve kayıtlar, o yıla ait yıllık beyannamenin son verilmiş tarihinden (31 Aralık) itibaren 6 yıl süreyle saklanmak zorundadır (CGSTA md. 35, 36).

Fatura, satıcı tarafından alıcıya düzenlenen ticari bir belgedir. Hem ticari tarafları tanımlamakta hem de satılan ürünleri tanımlamakta, miktarını belirlemekte,

⁵⁸² Diğerleri için bu hadler, 120.000 rupi ve 1.000.000 rupidir.

⁵⁸³ Hindistan Maliye Bakanlığı, Gelir Vergisi Departmanı, <https://incometaxindia.gov.in/Tutorials/54.Maintenance-of-Books-of-Accounts.pdf> (28.12.2023).

sevkiyat tarihini ve nakliye şeklini, varsa fiyatları ve indirimleri, teslimat ve ödeme koşullarını göstermektedir. Fatura türleri; ticari fatura, konsolosluk faturası, gümrük faturası ve proforma fatura şeklindedir. Aynı zamanda satış faturası veya satış sözleşmesi olarak da adlandırılmaktadır. GST rejimi kapsamında “fatura” ya da “vergi faturası” CGSTA’nın 31. maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre, her mal veya hizmet tedarikinde bulunan kayıtlı kişinin fatura düzenlemesi zorunludur. Düzenlenecek faturanın türü, tedariki yapan kayıtlı kişinin kategorisine bağlı olmaktadır. Örneğin; kayıtlı bir kişi malzeme üretiyorsa vergi faturası, yalnızca muaf tutulan malzeme ticareti yapıyorsa vergi faturası yerine bir tedarik faturası düzenlemesi gerekir. Tedarik değerinin 200 rupinin altında olması durumunda, fatura veya tedarik faturasının düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır⁵⁸⁴.

GST kapsamında vergi faturası, mal veya hizmetin tedarikini kanıtlamanın yanı sıra alıcının girdi vergisi indiriminden yararlanmasında önemli bir belgedir. Faturanın malların taşınmasından (tedarik malların hareketini gerektirdiğinde) veya alıcıya teslim edilmesinden önce veya teslimi sırasında düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak hizmet söz konusu olduğunda, faturanın hizmet sunumundan önce veya sonra düzenlenmesi mümkündür. Faturanın, hizmetin verildiği tarihten itibaren en geç 30 gün içerisinde düzenlenmesi gerekmektedir. Hindistan’da 2020 yılından itibaren cirolarına ve sektörlerine bağlı olarak belirli işletmeler için e-fatura zorunluluğu getirilmiştir.

2.5.4. Vergi Kabahat ve Suçlarına Verilen Cezaların Tarhiyat Öncesi Genel Vergi Güvenlik Önlemleri Açısından İrdelenmesi

Vergi güvenliğini sağlamak üzere vergi idaresinin kullandığı yöntemlerden biri vergi denetimidir. Hindistan’da CGSTA kapsamında gerçekleştirilen denetimler sırasında; verginin ödenmemesi, yanlış hesaplama nedeniyle verginin eksik ya da fazla ödenmesi, girdi vergisi indiriminin yanlış kullanılması en çok tespit edilen sorunlardır⁵⁸⁵.

CGSTA kapsamında gerçekleştirilen genel ya da özel denetimler sonucunda, ödenmeyen/eksik ödenen veya haksız olarak iade edilen verginin veya girdi vergisi indiriminin yanlış şekilde kullanıldığının tespit edildiğinde, 73. veya 74. madde uyarınca işlem başlatılabilmektedir. Buna göre; öncelikle ödenmeyen/eksik ödenen veya

⁵⁸⁴ Hindistan Maliye Bakanlığı, Dolaylı Vergiler ve Gümrükler Merkez Kurulu, Mükellef Hizmetleri Genel Müdürlüğü, “Tax Invoice and Other Such Instruments in GST”.

⁵⁸⁵ Hindistan Maliye Bakanlığı, Dolaylı Vergiler ve Gümrükler Merkez Kurulu, Mükellef Hizmetleri Genel Müdürlüğü, “GST Audit Path to Compliance”, 2023.

haksız olarak iade edilen verginin veya vergi indiriminin yanlış şekilde kullanılmasının hile, kasten yanlış beyan veya gerçeklerin gizlenmesi nedeniyle gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu eylemler; hile, kasten yanlış beyan veya gerçeklerin gizlenmesi yoluyla gerçekleşmişse CGSTA md. 74 uyarınca, diğer durumlarda ise CGSTA md. 73 uyarınca işlem yapılmaktadır. Öncelikle, yetkili memur tarafından tespit edilen ödenmesi gereken vergi, faiz ve ceza hesaplamasını içeren bir bildirim mükellefe gönderilmektedir. Bu bildirim istinaden, mükellefin söz konusu vergi ve faizi ödeme durumuna göre uygulanacak ceza belirlenmektedir. CGSTA'nın bu iki maddesine ilişkin uygulama aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 11. CGSTA'nın 73 ve 74. Madde Kapsamında Ödenecek Cezaların Karşılaştırmalı Özeti

Ödeme Aşaması	CGSTA md. 73	CGSTA md. 74
Gerekçe gösterme bildiriminden önce vergi ve faizin ödenmesi	Ceza uygulanmamaktadır.	Vergi tutarının %15'i tutarında para cezası
Gerekçe gösterme bildiriminden düzenlenmesinden sonraki 30 gün içinde vergi ve faizin ödenmesi	Ceza uygulanmamaktadır.	Vergi tutarının %25'i tutarında para cezası
Mükellefin tarafından yapılan beyanın incelemesinden sonra	Verginin %10'u veya 10.000 rupi tutarında para cezası (hangisi daha yüksekse)	Vergi tutarının %50'si tutarında para cezası
Başka herhangi bir durumda maksimum ceza	Verginin %10'u veya 10.000 rupi tutarında para cezası (hangisi daha yüksekse)	Vergi tutarının %100'ü tutarında para cezası

Kaynak: CMA R. K. Khurana, "Adjudication: Demand and Recovery of Tax Under GST Laws", *The Institute of Cost Accountants of India Tax Bulletin*, Volume 77, December 2020, s. 4-5.

Gelir vergisi açısından "inceleme değerlendirmesi" yapılabilmesi için gönderilen bildirim mükellefin cevap vermemesi, ITA md. 272A gereğince 10.000 rupi para cezası uygulanmasını gerektirir. Hesaplarını yeminli mali müşavire incelettirmesi gereken mükelleflerin buna uymaması da idari para cezası uygulanmaktadır. Vergi idaresinin ITA 132. madde kapsamında gerçekleştirdiği arama faaliyeti sonucunda, kişilerin açıklanmayan gelir veya varlıklara sahip olduğu ortaya çıktığında açıklanmayan gelirin %30'u ya da bazı durumlarda %60'ı oranında idari para cezası uygulanmaktadır. Arama sırasında ele geçirilen varlıkların vergi idaresinin izni olmadan kaldırılması, arama sırasında vergi idaresi yetkilisine gerekli kolaylığın sağlanmaması iki yıla kadar hapis cezası öngörülen vergi suçu olarak düzenlenmiştir. ITA madde 133B gereğince vergi görevlilerinin mükellefin iş yerinde bilgi talep etme yetkisine aykırı olarak bilgi vermemesi 1.000 rupiye kadar idari para cezasına tabidir. Mükellefler, belirli yurt içi ve yurt dışı işlemlere ilişkin bilgi verme yükümlülüklerini

yerine getirmediği takdirde maktu veya nispi tutarda idari para cezalarıyla karşı karşıya kalmaktadır.

Hindistan'da nakit ödemelerin sınırlandırılması; kayıt dışı ekonominin önlenmesi, vergi gelirlerinin artırılması ve vergi suçlarının önlenmesi noktasında getirilen bir uygulamadır. Nakit ödemelere sınırlama getiren kanun hükümlerine uyulmaması idari para cezası uygulanmasını gerektirmektedir. Bu cezalar genel olarak, işlem tutarına eşit miktarda idari para cezası olmaktadır. 2020 yılında, ticari faaliyette bulunan kişilere getirilen elektronik ödeme yöntemlerine yönelik sistem kurma zorunluluğuna uyulmaması halinde ise, ITA md. 271DB uyarınca bu ihlalin devam ettiği her gün için 5.000 rupi idari para cezası öngörülmektedir.

1961 tarihli ITA'da, vergi güvenlik önlemi olarak verginin kaynağında kesilmesine yönelik düzenlemeler yer almaktadır. Kanunun XVII. Bölümünde, kaynağında vergi kesintisi yapmakla yükümlü olunan çeşitli gelir türleri yer almaktadır. Bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi, cezai müeyyidelerle sonuçlanabilmektedir. ITA'nın 271C maddesinde, herhangi bir kişinin yasanın gerektirdiği şekilde verginin tamamını veya bir kısmını kesmemesi durumunda, kesmediği veya ödemediği vergi tutarı kadar para cezasını ödemekle yükümlü olacağı öngörülmektedir. Benzer şekilde, ITA'nın 271CA maddesi, verginin kaynağında tahsil edilmemesi durumunda da, tahsil edilmeyen vergi tutarı kadar para cezası öngörmektedir. Bunların yanı sıra, kaynağında kesilen veya tahsil edilen verginin vergi sorumlusu tarafından merkezi hükümetin hesabına ödenmesi gerekmektedir. Yasa koyucu, bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesini daha ağır bir vergi ihlali olarak kabul etmiş ve ITA'nın 276B ve 276BB maddelerinde, 3 aydan az olmamak üzere yedi yıla kadar ağır hapis ve adli para cezası ile cezalandırılabilen vergi suçu olarak düzenlemiştir.

Mal ve hizmet vergisi açısından, kaynakta kesilmesi/tahsil edilmesi gereken verginin kesilmemesi/tahsil edilmemesi veya eksik kesinti yapılması/tahsil edilmesinin yaptırımını ise, CGSTA'nın 122. maddesine göre idari para cezası olmaktadır.

Kanun ve kurallara uygun bir şekilde işleyen belge ve kayıt düzeninin vergi güvenliğinin sağlanmasındaki önemi yadsınamaz. Hindistan'da belge ve kayıt düzenine aykırı fiiller, fiilin ağırlığına göre idari para cezası ya da hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. ITA hükümlerine göre, mükellefin defter tutma veya muhafaza etme yükümlülüğüne uymaması, 25.000 rupi para cezası uygulanmasını

gerektirmektedir. Defterlerde yanlış kayıt yapılması veya vergi yükümlülüğünden kaçmak amacıyla toplam gelirin hesaplanmasıyla ilgili herhangi bir kaydın yapılmaması, yanlış veya eksik kaydın toplam tutarına eşit meblağda bir para cezası ile cezalandırılmaktadır. Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, defter veya belgelerde tahrifat yapılması ise, ülkemizde olduğu gibi daha ağır bir vergi ihlali kabul edilerek vergi suçu olarak düzenlenmiştir. Defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılabilenken, defter veya belgelerde tahrifat yapılması üç aydan az olmamak üzere iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. Görüldüğü üzere, bu suçlara öngörülen hapis cezaları, ülkemizde bu suçlar için öngörülen hapis cezasından (on sekiz aydan beş yıla kadar) daha azdır.

2017 tarihli CGSTA hükümlerine göre ise; defter tutma veya muhafaza etme yükümlülüğüne uymamak, fatura ya da diğer belgeleri düzenlememek, sahte/yanlış fatura düzenlemek, mali kayıtları tahrif etmek veya bunları değiştirmek veya sahte hesaplar/belgeler oluşturmak hem idari para cezası hem de hapis cezası öngörülen vergi suçları olarak düzenlenmiştir. Hapis cezalarının süresi, kaçırılan vergi tutarına göre değişmektedir.

2.6. İncelenen Ülkelerde Vergi Kabahat ve Suçlarına Verilen Cezaların Tarhiyat Öncesi Genel Vergi Güvenlik Önlemleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi

2.6.1. Vergi Denetimi Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Vergi denetimi, her ülkenin vergi sisteminde yer alan tarhiyat öncesi genel vergi güvenlik önlemlerinden biridir. Çalışmada incelenen ülkelerde, farklı hususlar bulunmakla birlikte, vergi denetimi faaliyeti genellikle inceleme, yoklama, arama ve bilgi toplama gibi benzer araçlar kullanılarak gerçekleştirilmektedir.

Vergi incelemeleri, mükellefin iş yerinde (saha denetimi) veya vergi dairesinde (masa başı denetim) yapılabilmektedir. Vergi incelemesine tabi tutulacak riskli mükelleflerin seçiminde bilgisayar teknolojilerinden yararlanılmaktadır.

ABD’de “tax examination” terimiyle ifade edilen vergi incelemesi, esas olarak beyan edilen gelirlerin, indirimlerin, istisnaların ve diğer vergisel avantajların doğruluğunun teyit edilmesini sağlamaktadır. ABD’de vergi incelemesi, hem federal hem de eyalet ve yerel düzeyde faaliyet gösteren “vergi uyum memurları (tax compliance officer) ve “gelir ajanları” (revenue agents) tarafından

gerçekleştirilmektedir. Ayrıca vergi suçlarına yönelik olarak araştırma ve soruşturma faaliyetlerini yürüten ve özel ajan (special agent) olarak adlandırılan inceleme elemanları bulunmaktadır. ABD’de vergi incelemelerinin yaklaşık %75’ini yazışma yoluyla yapılan inceleme oluşturmaktadır.

Almanya’da vergi incelemesi (außenprüfung); vergi ödevlisinin fiilen ve hukuken tüm vergisel durumlarının ve vergisel ilişkilerinin kapsamlı ve birbirleriyle bağlantılı şekilde araştırıldığı ve tespit edildiği bir müessese olarak kullanılmaktadır. Almanya’da vergi incelemesinin mükellefin iş yerinde yapılması kural olmakla birlikte, mükellefin iş yerinde ya da ikametgâhında yapılamaması durumunda vergi idaresinde yapılması da mümkündür. Alman vergi sisteminde genel olarak, vergi dairesi bünyesinde oluşturulan inceleme servislerinde “alan yöneticisi”, “inceleme yetkisi almış uzman memurlar” ve bunların yardımcıları veya bunlara yardım eden memurlar görev yapmaktadır. Yurt dışı bağlantılı vergisel durumlar için ayrı bir inceleme grubu oluşturulması da mümkündür.

İtalya, Rusya ve Hindistan’da mükellefin iş yerinde inceleme (saha denetimleri) ve vergi dairesinde yapılan inceleme (masa başı denetim) yöntemlerinden ikisi de uygulanmaktadır. İtalya’da gelir idaresinin yürüttüğü incelemelerin büyük bir kısmını dairede yapılan inceleme yöntemi oluşturmaktadır. Hem gelir idaresi hem de Guardia di Finanza tarafından gerçekleştirilen ancak diğer denetim yöntemlerine göre sayıca daha az olan saha denetimlerinin büyük bir kısmı ise Guardia di Finanza müfettişlerince gerçekleştirilmektedir. Rusya’da son yıllarda saha denetimleri daha az yapılmakla birlikte, dairede yapılan incelemeye göre daha etkili bir yöntem olarak kabul edilmektedir. Hindistan’da gelir vergisi açısından inceleme yetkisi, değerlendirme memurunun yanı sıra yeminli mali müşavirlere de verilmiştir. Mal ve hizmet vergisi kapsamında genel inceleme, komiserin yetkilendirdiği bir memur tarafından yapılmakta iken; özel vergi incelemesi, yeminli mali müşavir veya bir maliyet muhasebecisi tarafından yapılmaktadır.

ABD’de vergi incelemesi, genel olarak beyannamenin verildiği tarihten itibaren üç yıllık zamanaşımı süresi içinde gerçekleştirilmektedir. Ancak eksik veya hileli beyan gibi durumlar için farklı zamanaşımı süreleri geçerlidir. Almanya’da vergi incelemesi, vergi tespit zamanaşımı süresi içinde yapılmaktadır. Bu süre vergi konularına veya duruma göre farklılık göstermekte olup; tüketim vergilerinde bir yıl, diğer vergilerde dört yıl, vergi kaçakçılığında on yıl, ağır dikkatsizlikle işlenen vergi kaybı kabahatinde

beş yıl olarak belirlenmiştir. İtalya’da resmi denetimin beyan dönemini izleyen ikinci yılın sonuna kadar, daha kapsamlı bir inceleme yöntemi olan maddi denetimin ise vergi beyannamesinin verildiği yılı takip eden beşinci yılın sonuna kadar yapılması gerekmektedir. Rusya’da masa başı vergi denetimleri, mükelleflerin vergi beyannamelerini verdiği tarihten itibaren üç ay içerisinde yapılmaktadır. Hindistan’da “inceleme değerlendirilmesi”, beyannamenin verildiği mali yılın sonundan itibaren üç aylık bir süre içinde başlatılmaktadır.

ABD’de incelemenin ne kadar süreceği incelemenin türüne, konusunun karmaşıklığına göre değişmektedir. İtalya’da mükellefin iş yerinde yapılan maddi denetim için azami veya asgari bir süre öngörülmemekle birlikte, Guardia di Finanza tarafından mükellefin iş yerinde yürütülen incelemenin serbest meslek sahipleri için 15 günü, diğer mükellefler için 30 günü geçemeyeceği belirtilmektedir. Ancak bu sürelerin aşımında işlemin geçersiz olacağına dair bir düzenleme bulunmamaktadır. Rusya ve Hindistan’da mükellefin iş yerinde yapılan incelemenin ne kadar sürede tamamlanması gerektiğine dair kanuni düzenleme yapılmıştır. Rusya’da iki ay olan bu sürenin, dört aya ve istisnai durumlarda altı aya kadar uzatılabilmesi mümkündür. Hindistan’da CGSTA kapsamında yapılan incelemenin, başladığı tarihten itibaren üç ay içinde tamamlanması zorunludur. Ancak, bu süre içinde tamamlanamaması durumunda komiserin süreyi altı ayı geçmeyecek şekilde uzatma yetkisi bulunmaktadır.

Yoklama, Almanya’da özel tüketim vergilerine yönelik bir denetim aracı olarak kullanılmaktadır. Yoklama görevlilerinin gemileri ve diğer araçları durdurma ve gerekli koşullarda mallara el koyma yetkileri bulunmaktadır. Rusya’da yoklama, vergi idaresinin mükellefin gelir elde etmek için faaliyet gösterdiği yerlerde yapılabilmektedir. Almanya ve Rusya’da belge düzeni ve ödeme kaydedici cihaz denetimleri de yapılmaktadır. Hindistan’da gelir vergisi açısından, mükelleflerin ticari faaliyetleri ve varlıkları hakkında bilgi edinmek ya da vergisel konularda şüphelerin giderilmesi amacıyla yoklama faaliyeti gerçekleştirilmektedir. Mal ve hizmet vergisi açısından yoklama ise; vergi kaçırmaya yönelik şüphelerin olması halinde yapılmaktadır. Bunun dışında, hareket halindeki malların denetimi nakil vasıtaları durdurularak yapılmakta ve gerekli belgelerin bulunmadığı veya kanun hükümlerine aykırı olarak malların tedarik edildiği tespit edildiğinde mallara el konulabilmektedir.

ABD’de belirli bir suçla ilişkin önemli delillerin elde edilmesi amacıyla yapılan arama faaliyeti, Almanya ve Hindistan’da vergi kaçakçılığı veya herhangi bir vergi

ihlalinin yanı sıra gizli kalan vergisel olay ve durumların açığa çıkarılması amacıyla gerçekleştirilmektedir. Almanya'da aramanın bir amacı da, vergi suçu ve kabahatleri ile bağlantılı olarak vergi matrahının tespit edilmesidir. ABD ve Almanya'da iş yeri ve konutlarda arama yapmak için hâkim kararı gereklidir. Mükellefin ikametgâhına girmek Rusya'da mahkeme kararına istinaden mümkünken, İtalya'da savcılığın iznine tabidir. Hindistan'da arama yapılabilmesi için yetkili bir memurun (Baş Genel Müdür, Genel Müdür, Baş Müdür, Direktör, Baş Komiser veya Komiser) onayı yeterlidir.

Vergi idaresinin gerçekleştirdiği denetimler neticesinde kanuna aykırı bir durumla karşılaşılması halinde; ek tarhiyat yapılmasının yanı sıra, suç veya kabahat olarak tespit edilen kanuna aykırı eylemin adli veya idari ceza ile cezalandırılması mümkündür. İncelenen ülkelerde genel olarak; beyanname vermeme, vergiyi eksik beyan etme, bilgi vermeme, defter ve belge düzenine aykırılık teşkil eden fiiller vergi kabahati olarak düzenlenmiştir. ABD'de ve Rusya'da vergi beyannamesinin süresinde verilmemesi, her ay için beyan edilmesi gereken verginin %5'i oranında idari para cezasına tabi tutulmaktadır. Ancak bu cezanın miktarına; ABD'de beyan edilmesi gereken vergilerin %25'ini, Rusya'da ise %30'unu aşamayacağı şeklinde bir üst sınır konmuştur. Ayrıca, ABD'de beyanname vermeme fiili kasten işlenmişse, bir yıla kadar hapis cezası ve/veya adli para cezası ile cezalandırılmaktadır. İtalya'da vergi beyannamelerinin verilmemesi, ziyaa uğrayan verginin %120'si ile %240'ı arasında değişen idari para cezası ile cezalandırılmaktadır. Ancak kişinin kasten kayba uğrattığı vergi miktarı 50.000 Euro'dan fazla olduğu takdirde bu fiil, vergi suçu niteliğine dönüşmektedir. Almanya'da beyanname vermeme fiilinin vergi kabahati ya da vergi kaçakçılığı suçundan hangisini oluşturduğu, kasten işlenip işlenmediğine bağlı olarak değişmektedir. Kasten yapılması halinde vergi kaçakçılığı suçu meydana gelmekte, aksi takdirde vergi kabahati olarak yaptırıma tabi tutulmaktadır. Hindistan'da gelir vergisi beyannamesinin verilmemesi vergi suçu olarak; mal ve hizmet vergisi beyannamesinin verilmemesi vergi kabahati olarak düzenlenmiştir. Görüleceği üzere, bu ülkelerde beyanname vermeme, gerekli unsurları içermesi halinde vergi suçu olarak kabul edilmekte ve hapis cezasıyla cezalandırılmaktadır.

Vergi denetimleri sonucunda en çok tespit edilen vergi ihlallerinden biri, verginin eksik beyan edilmesidir. İncelenen ülkelerde, verginin eksik beyan edilmesi halinde nispi oranlarda idari para cezaları uygulanmaktadır. ABD ve Rusya'da eksik ödenen verginin %20'si oranında, İtalya'da %90 ile %180'i arasında değişen oranda,

Hindistan'da %50'si oranında idari para cezaları öngörülmektedir. Almanya'da verginin eksik beyan edilmesi, kasten yapılmadığı takdirde 50.000 Euro'ya kadar para cezası öngörülen ağır dikkatsizlikle vergi kaybı kabahati olarak düzenlenmiştir. Eksik beyana hileli yollarla neden olunması halinde ise yaptırımlar daha ağırlaştırılmaktadır. ABD'de eksik ödenen verginin %75'i, Rusya'da %40'ı, Hindistan'da ise %200'ü oranında idari para cezaları söz konusu olmaktadır. İtalya'da ise normal koşullarda geçerli olan oranlar yarı oranında artırılmaktadır. İtalya ve Hindistan'ın diğer ülkelere göre bu vergi kabahatine daha ağır bir yaptırım öngördüğü anlaşılmaktadır.

Vergi denetimleri sonucunda suç teşkil eden vergi ihlallerinin tespit edilmesi durumunda adli cezalar uygulanmaktadır. Vergi kaçakçılığı, denetimler sonucunda tespit edilen en yaygın vergi suçları arasındadır. ABD'de vergi kaçakçılığı suçunda öngörülen hapis cezasının üst sınırı 5 yıldır. Almanya, İtalya, Rusya ve Hindistan'da vergi kaçakçılığı suçunda kaçırılan vergi miktarına göre farklı sürelerde hapis cezası öngörülmüştür. Almanya'da eylemin ağırlığına göre belirlenen iki grubun birincisinde yer alan fiiller için 5 yıla kadar, ikinci grup fiiller için 10 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Büyük ölçekte vergi kaybına neden olunması -ki bu tutar içtihatlarla 50.000 Euro olarak kabul edilmiştir-, sahte belge kullanılması, vergi kaçakçılığı suçunun bir organizasyon içerisinde yapılması ikinci grupta yer alan ve daha ağır yaptırıma tabi tutulan fiillerdendir. İtalya'da vergi suçlarına uygulanan en uzun süreli hapis cezası 8 yıl olarak belirlenmiştir. Rusya'da vergi kaçakçılığı suçu gerçek ve tüzel kişiler için ayrı olarak düzenlenmiştir. Hapis cezalarının üst sınırı gerçek kişilerin vergi kaçırma suçunda 3 yıl iken, kurumların vergi kaçırma suçunda ise 5 yıldır. Hindistan'da hapis cezasının üst sınırı gelir vergisi kaçakçılığı suçunda 7 yıl, mal ve hizmet vergisi kaçakçılığı suçunda 5 yıl olarak belirlenmiştir.

Vergi denetimi sürecinde, ülkelerin vergi idareleri hem iç bilgi kaynaklarını hem de dış kaynaklardan gelen bilgileri aktif olarak kullanmaktadır. Vergi idareleri, hukuki düzenlemelerle devamlı bilgi verme yükümlülüğü getirmekte ya da inceleme sırasında mükelleften bilgi ve belge talep edebilmektedir. Ortak Raporlama Standardı (CRS) kapsamında başlayan uluslararası bilgi alışverişi, uluslararası faaliyetlere ilişkin mevcut veri miktarını büyük ölçüde artırmakta ve denetim sürecine katkıda bulunmaktadır.

İncelenen ülkelerde, bilgi verme yükümlülüklerine uyulmaması genel olarak maktu tutarlarda belirlenen idari para cezasıyla cezalandırılmaktadır. ABD'de bildirimlerin süresinde yapılmaması, eksik veya yanlış yapılması karşılığında uygulanan

asgari para cezası tutarı 60 dolardır. Ancak bu bildirim uluslararası işlemlerle ilgili olması durumunda, 100.000 dolara kadar ulaşan para cezaları verilebilmektedir. Almanya’da bilgi vermeme, eksik veya yanlış bilgi verme kabahatine 5.000 Euro ile 25.000 Euro arasında değişen idari para cezaları öngörülmektedir. İtalya’da bu vergi kabahatine 250 ile 2.000 Euro arasında değişen idari para cezası uygulanmaktadır. Finansal kuruluşların vermesi gereken bilgilerin ve mükellefler tarafından sınır ötesi işlemlerle ilgili olarak verilmesi gereken bilgilerin verilmemesi, eksik veya yanlış verilmesi halinde ise, 2.000 Euro’dan 21.000 Euro’ya kadar idari para cezası öngörülmektedir. Rusya’da bilgi verme yükümlülüğüne ilişkin vergi kabahatlerine uygulanan asgari idari para cezası tutarı 200 rubledir⁵⁸⁶. Finansal kuruluşların vermesi gereken bilgilerin ve mükellefler tarafından sınır ötesi işlemlerle ilgili olarak verilmesi gereken bilgilerin verilmemesi, eksik veya yanlış verilmesi azami 500.000⁵⁸⁷ rubleye kadar para cezalarına tabi tutulmaktadır. Hindistan’da gelir vergisine ilişkin bilgi verme yükümlülüklerine uyulmaması 500.000 rupiye⁵⁸⁸ kadar idari para cezasıyla cezalandırılmaktadır. Bu ülkelerde, malvarlıklarına ilişkin hareketler ile ilgili bildirimde bulunma yükümlülüğünün genellikle banka ya da diğer finansal kuruluşlar üzerine yüklendiği görülmektedir. Ayrıca, özellikle uluslararası işlemlerle ilgili bilgi verme yükümlülüklerine aykırı davranışların daha yüksek tutarda idari para cezalarıyla cezalandırıldığı anlaşılmaktadır. İncelenen ülkeler içerisinde bu vergi kabahatine en ağır yaptırım uygulayan ülkelerin sırasıyla ABD, Almanya ve İtalya olduğunu söylemek mümkündür. Bunların yanı sıra, ABD ve Almanya’da bildirim yükümlülüklerinin kasten yerine getirilmemesi somut olayın şartlarına göre hapis cezasıyla da cezalandırılabilir.

2.6.2. Stopaj Uygulaması Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Tarhiyat öncesinde vergi güvenliğini sağlamaya yönelik uygulanan vergi stopajı genel olarak kişilere yapılan ücret, kâr payı, faiz, gayrimenkul sermaye iratları, serbest meslek kazançları, gayri maddi hak bedelleri gibi ödemeler üzerinden yapılmaktadır. Çalışmada incelenen ülkelerin tümünde stopaja tabi tutulan gelir unsuru ücretlerdir. Elde edilen gelirler üzerinden yapılan stopaj, gelirin niteliğine ve elde eden kişinin tam ya da dar mükellef olmasına göre nihai ya da ön tarhiyat niteliği taşımaktadır. Özellikle dar mükellef kişilerin elde ettiği gelirler, vergi güvenliği açısından nihai vergi

⁵⁸⁶ 10.05.2024 tarihli kura göre 200 ruble=2 Euro’dur.

⁵⁸⁷ 10.05.2024 tarihli kura göre 500.000 ruble= 5.058 Euro’dur.

⁵⁸⁸ 10.05.2024 tarihli kura göre 500.000 rupi= 5.548 Euro’dur.

niteliğinde stopaja tabi tutulmaktadır. İncelenen ülkeler arasında, dar mükellef kişilere yapılan kâr payı, faiz, gayri maddi hak bedeli gibi ödemeler üzerinden %30 oranla en yüksek vergi stopajı yapan ülke ABD'dir.

ABD'de vergi sorumlularının vergi kesintisi yapmamasına karşı ağır cezalar uygulanmaktadır. Kanunen vergi kesintisi yapmak, doğru şekilde beyan etmek ve ödemekle yükümlü kılınan vergi sorumlusunun bu görevlerini kasten yapmaması suç teşkil etmekte ve 5 yıla kadar hapis cezası ve/veya 10.000 dolardan fazla olmamak üzere para cezası ile cezalandırılmaktadır. Ayrıca kayba uğrattığı vergi kadar idari para cezası uygulanmaktadır.

Almanya'da vergi kesintisi yapma ve vergi idaresine beyan etme yükümlülüğünün zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi vergi kabahati ya da vergi suçu oluşturabilmektedir. Söz konusu yükümlülüğün yerine getirilmemesi ağır dikkatsizlik sonucu meydana gelmişse ve vergi kaybına yol açmışsa 50.000 Euro'ya kadar idari para cezası uygulanmaktadır. Aynı yükümlülüğün kasten yerine getirilmemesinin vergi kaybına neden olması durumunda ise vergi kaçakçılığı suçu oluşmakta ve hapis cezası uygulanabilmektedir. Bu yükümlülüğünün yerine getirilmemesi vergi kaybına neden olmamışsa "Stopaj Vergisini Tehlikeye Atma Kabahati" olarak 25.000 Euro'ya kadar idari para cezası yaptırımına tabi tutulmaktadır.

İtalya'da "vergi kaçırmak kastıyla beyanname vermeme" suçunun meydana gelmesi için kayba uğrayan verginin 50.000 Euro'nun üzerinde olması gerekmektedir. Vergi kesenlerin ödevlerinden biri olan gelir vergisi stopaj beyannamesinin verilmemesi nedeniyle ziyaa uğrayan verginin 50.000 Euro'yu aşması durumunda vergi suçu oluşmakta ve iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası verilebilmektedir. Kayba uğrayan verginin bu sınırın altında kalması halinde ise vergi kabahati sayılarak, ziyaa uğrayan verginin %120'si ile %240'ı arasında değişen idari para cezası ile cezalandırılmaktadır. Ayrıca, vergi kesintisi yapmakla yükümlü olan kişilerin bu yükümlülüğü kısmen ya da tamamen yerine getirmemesi de vergi kabahati oluşturmakta ve DL 471/1997'nin 14. maddesine göre, kesinti yapılması gereken verginin %20'si oranında idari para cezası uygulanmaktadır.

Rusya'da, bir vergi sorumlusu tarafından kesinti yapılması gereken vergi tutarları üzerinden bu Kanunla belirlenen süre içerisinde kesinti yapılmaması ve/veya eksik yapılması halinde tevkifata tabi tutarın %20'si oranında para cezası

uygulanmaktadır. Vergi sorumlularının vergilerin hesaplanması, mahsup edilmesi veya havale edilmesine ilişkin görevlerini kişisel çıkarları doğrultusunda yerine getirmemesi vergi suçu olarak düzenlenmekte ve meydana gelen vergi kaybının büyüklüğüne göre farklı yaptırımlar uygulanmaktadır.

Hindistan'da yasanın gerektirdiği şekilde gelir vergisi kesintisini kısmen veya tamamen yapmayan vergi sorumlusunun, kesmediği veya ödemediği vergi tutarı kadar para cezasını ödemekle yükümlü olacağı öngörülmektedir. Bunun yanı sıra, kaynağında kesilen veya tahsil edilen verginin vergi sorumlusu tarafından merkezi hükümetin hesabına ödenmemesi ise daha ağır bir vergi ihlali olarak kabul edilmekte ve 3 aydan az olmamak üzere yedi yıla kadar ağır hapis ve adli para cezası ile cezalandırılabilen vergi suçu olarak düzenlenmektedir.

2.6.3. Belge ve Kayıt Düzeni Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Gelir ve giderlerin düzenli bir şekilde kaydedilmesi ve buna dayanak oluşturan belgelerin hukuki kurallara uygun olarak düzenlenmesi, vergi güvenliğini sağlayan mekanizmalardan biridir. İncelenen ülkelerde, mükelleflerin defter tutma ve belge düzenleme yükümlülüklerine dair yasal düzenlemelerde benzerliklerin yanı sıra farklı hususlar da bulunmaktadır. Her ülkenin vergi sisteminde defter ve kayıt tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün yer aldığı görülmektedir. Bu ülkelerde tutulması gereken kayıtların doğru bir vergilendirmeyi sağlayacak nitelikte olması yeterli görülmektedir. ABD dışındaki diğer ülkelerde, mükelleflerin ticari faaliyetlerinde en çok kullandığı belge olan fatura ile ilgili düzenlemeler kanuni çerçevede ele alınmaktadır. ABD'de fatura ile ilgili yasal bir düzenleme bulunmamasına rağmen, bir vergi incelemesi sırasında talep edildiğinde verginin doğru beyan edildiğini kanıtlamak için ibraz edilmesi gerekmektedir. Bu ülkelerin tamamında, vergi denetimleri sırasında vergi mükellefine defter, kayıt ve belgelerini ibraz etme yükümlülüğü getirilmiştir. Defter, kayıt ve belgelerin muhafaza süreleri ise ülkeden ülkeye değişmektedir. Defter, kayıt ve belgelerin muhafaza süreleri ABD'de genel olarak üç yıl, Almanya'da on yıl, İtalya ve Rusya'da beş yıl, Hindistan'da ise altı yıl olarak belirlenmiştir.

Genel olarak, defter ve belge düzenine ilişkin şekli ödevlere aykırılık teşkil eden vergi kabahatlerinin yaptırımı maktu tutarlı idari para cezası olmaktadır. Kanunen tutulması gereken defter ve kayıtların tutulmaması, muhafaza edilmemesi halinde

Almanya'da 5.000 Euro ile 25.000 Euro, İtalya'da 1.000 Euro ile 8.000 Euro arasında değişen idari para cezası uygulanmaktadır. İtalya'da defter ve kayıtlarda tespit edilen usulsüzlüklerin çok önemli olmaması halinde, ödenmesi gereken verginin tarihine engel teşkil etmemek kaydıyla ceza yarıya kadar indirilebilmektedir. Ancak bu usulsüzlüklerin mali yılda toplam 50.000 Euro'yu aşan vergi kaybına neden olması halinde ise öngörülen cezalar iki kat olarak uygulanmaktadır. Hindistan'da mükellefin gelir vergisine ilişkin defter tutma veya muhafaza etme yükümlülüğüne uymaması, 25.000 rupi⁵⁸⁹ para cezası uygulanmasını gerektirmektedir. Diğer ülkelerden farklı olarak ABD'de, tutmaları gereken defter ve kayıtları kasten tutmayanlar hakkında diğer cezaların yanı sıra bir yıla kadar hapis cezası ve 25.000 dolardan fazla olmamak üzere (şirketler için 100.000 dolardan fazla olmamak üzere) para cezası veya her ikisinin birden verilebileceği öngörülmüştür.

Almanya'da fatura düzenlenmemesi veya geç düzenlenmesi 5.000 Euro'ya, saklama yükümlülüklerine uyulmaması ise 1.000 Euro'ya kadar idari para cezası uygulanmasını gerektirmektedir. Rusya'da muhasebeleştirme kurallarının ağır ihlali olarak nitelendirilen fatura veya diğer kaynak belgelerin mevcut olmaması, defterlere yapılan kayıtların sistematik olarak (bir takvim yılı içinde iki veya daha fazla kez) geç veya yanlış yapılması, vergi mükellefinin mali raporlamalarının geç veya yanlış yapılması bir vergi dönemi boyunca işlenmesi halinde 10.000 ruble, birden fazla vergi dönemi boyunca işlenmesi halinde ise 30.000 ruble para cezası ile cezalandırılmaktadır.

Defter ve belge düzenine aykırılık teşkil fiillerin vergi kaybına yol açması halinde ise, nispi oranlarda cezalar söz konusu olmaktadır. ABD'de muhasebe usulsüzlükleri, tahrif edilmiş veya yetersiz defter ve kayıtlar gibi hileli bir davranışla eksik ödeme yapılması, eksik ödenen verginin %75'i oranında idari para cezası uygulanmasını gerektirmektedir. Rusya'da ise bu fiillerin vergi kaybına neden olması 40.000 rubleden az olmamak üzere, ödenmemiş verginin %20'si oranında para cezası ile cezalandırılmaktadır. Hindistan'da defterlere yanlış kayıt yapılması veya herhangi bir kaydın yapılmaması, yanlış veya eksik kaydın toplam tutarına eşit tutarda para cezası ile cezalandırılmaktadır. Hindistan'da mal ve hizmet vergisine ilişkin olarak fatura düzenlememek, sahte/yanlış fatura düzenlemek, defter tutmamak, mali kayıtları tahrif etmek, sahte hesaplar oluşturmak gibi fiiller; 10.000 rupiden az olmamak üzere kayba uğrayan (kaçırılan, haksız olarak iade alınan veya indirim konusu yapılan gibi)

⁵⁸⁹ 10.05.2024 tarihli kura göre 25.000 rupi= 277 Euro'dur.

vergi tutarı kadar para cezası ile cezalandırılmaktadır. Ancak bu fiillerin dolandırıcılık ve vergi kaçırma amacı dışında bir nedenle vergi kaybına yol açması halinde, ödenmesi gereken verginin %10'u oranında para cezası uygulanmaktadır. İtalya'da fatura düzenlememenin cezası, doğru şekilde belgelenmeyen vergiye tabi tutara ilişkin KDV'nin %90 ile %180'i arasında değişen idari para cezasıdır.

Defter ve belge düzenine aykırılığın ağır nitelikte olması halinde vergi suçu olarak değerlendirilmesi ve failer hakkında hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanması söz konusu olmaktadır. ABD'de kanunda açıkça sayılmamakla birlikte mahkeme içtihatlarına göre çift defter tutmak, kayıt ve defterleri tahrip etmek, sahte fatura düzenlemek gibi fiiller kasten işlenmek ve vergi kaybına neden olmak şartıyla vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiiller olarak kabul edilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçunun yaptırımı, adli para cezası ve/veya 5 yıla kadar hapis cezasıdır. Almanya'da defter ve kayıt düzenine ilişkin yükümlülükler uyulmaması, büyük ölçekte bir vergi kaybına neden olması durumunda vergi kaçakçılığı suçunu oluşturabilmektedir. İtalya'da vergi kaçırma kastıyla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılarak vergi beyannamesi verilmesi vergi suçu olarak düzenlenmekte ve suçu işleyen kişi dört yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. Gerçek olmayan gider miktarı 100.000 Euro'dan az ise onsekiz aydan altı yıla kadar hapis cezası uygulanmaktadır. Sahte belge düzenlemenin cezası da dört yıldan sekiz yıla kadar hapis cezasıdır. Belgede yer alan gerçeğe uygun olmayan tutarın 100.000 Euro'dan az olması halinde hapis cezasının süresi bir yıl altı aydan altı yıla kadar olmaktadır. Defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi veya yok edilmesi, belge ve kayıt düzenine ilişkin bir diğer vergi suçudur ve yaptırımı üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıdır.

Almanya'da sahte belge kullanmak vergi kaçakçılığı suçu oluşturmakta ancak sahte belge düzenlemek vergi suçuna hazırlık hareketi olarak değerlendirilmekte ve vergiyi tehlikeye atma kabahatine sebep olan fiiller arasında sayılmaktadır.

Hindistan'da defter, kayıt ve belgelerde tahrifat yapılması üç aydan az olmamak üzere iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılabilir. CGSTA hükümlerine göre ise; fatura ya da diğer belgeleri düzenlememek, sahte/yanlış fatura düzenlemek, mali kayıtları tahrif etmek veya bunları değiştirmek veya sahte hesaplar/belgeler oluşturmak idari para cezasının yanı sıra hapis cezası da öngörülen vergi suçları olarak düzenlenmiştir. Hapis cezalarının süresi, kaçırılan vergi tutarına göre değişmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ KABAHAHAT VE SUÇLARI VE TARHİYAT ÖNCESİ GENEL VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

Türkiye’de vergi kabahatleri ve vergi suçları, VUK’un dördüncü kitabında yer almaktadır. “Ceza Hükümleri” başlığını taşıyan dördüncü kitabın birinci kısmı, genel esasları düzenlemektedir. “Vergi Cezaları” başlıklı ikinci kısmın birinci bölümü “vergi ziyayı cezası”, ikinci bölümü “usulsüzlük” gibi idari yaptırım gerektiren vergi cezalarını; üçüncü bölümü ise “Suçlar ve Cezaları” başlığı altında vergi suçları ve cezalarını içermektedir.

Çalışmanın bu bölümünde, VUK’ta yer alan vergi kabahat ve suçları ile bunlara öngörülen cezalar incelenmiştir. Daha sonra tarhiyat öncesi genel vergi güvenlik önlemlerinden vergi denetimi (yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama), nakit ödemelerin sınırlandırılması, ihbar ikramiyesi, stopaj uygulaması, belge ve kayıt düzenine ilişkin düzenlemeler ele alınarak vergi cezaları bu önlemler çerçevesinde değerlendirilmiştir.

3.1. Vergi Kabahatleri ve Cezaları

VUK’ta vergi kabahatleri, “vergi ziyayı kabahati” ve “usulsüzlük kabahatleri” olmak üzere iki kategoriye ayrılmaktadır. Tehlike kabahatinin bir örneğini oluşturan usulsüzlük de kendi içinde “usulsüzlük (genel usulsüzlük) kabahati” ve “özel usulsüzlük kabahati” olmak üzere düzenlenmiştir. Genel usulsüzlük kabahatleri kendi içindeki önem ve ağırlıklarına göre 1.(birinci) ve 2.(ikinci) derece usulsüzlükler olmak üzere derecelendirilmiştir.

3.1.1. Vergi Ziyayı Kabahati ve Cezası

Vergi ziyayı, vergilendirme ilişkisinin nihai hedefi olan vergi alacağının yükümlünün vergilendirme ile ilgili ödevlerine uymaması sonucunda kayba uğratılmasını ifade etmektedir⁵⁹⁰. VUK’un 341. maddesinde vergi ziyayı, “*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.*

⁵⁹⁰ T. Erdem, *age.*, s. 215.

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

Kanunda yapılan bu tanıma göre vergi ziyayı iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlardan biri verginin eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir. Vergi ziyasının “tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi” olarak ifade edilen tahakkuk aşamasıyla ilişkilendirilmesi nedeniyle verginin ödenmemesi veya geç ödenmesi vergi ziyayı kabahatini oluşturmamaktadır. 341. maddenin ilk fıkrasında vergi ziyayı kabahatine ilişkin olarak verginin geç ya da eksik tahakkuk ettirilmesi vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında ya da gereği gibi yerine getirilmemesine dayandırılmaktadır.

341. maddenin ikinci fıkrası ise vergilendirme ile ilgili ödevler dışında vergilendirme alanında yükümlüye tanınan bir takım hakların (asgari geçim indirimi, engellilik indirimi vb.) kullanımında gerçeğe aykırı beyanla verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesini vergi ziyayı kapsamına almaktadır. Ayrıca, “sair suretlerle” verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesini de vergi ziyayı hükmünde saymaktadır. Burada vergi ziyasının “verginin haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesi” ile oluşması, verginin tahakkukundan daha sonraki bir safhaya tekabül etmesi nedeniyle, verginin tahakkuk aşamasıyla ilgili olan daha önceki durumlardan farklılık arz etmektedir. Mükellef veya sorumlu, vergisini zamanında ve eksiksiz olarak ödemiş olsa da, daha sonra ödediği verginin bir kısmını geri almak için gerçeğe aykırı beyanda bulunabilir. Bu durumda, vergi ziyayı, önceden tahakkuk ve tahsil edilmiş bir verginin hukuka aykırı şekilde geri alınmasıyla oluşur⁵⁹¹.

Vergi ziyasının faili, vergi mükellefi ya da vergi sorumlusudur. Ancak istisnai olarak mükellef veya sorumlu olmayanların vergi ziyayı kabahatini işlemesi söz konusu olabilmektedir. Mükellefin özel işlerini yapan memurların vergi ziyasına neden olması halinde bunlara ayrıca vergi ziyayı cezası kesileceğine ilişkin VUK’un 363. madde hükmü bu istisnai duruma bir örnek teşkil etmektedir.

⁵⁹¹ Sahir Erman, *Vergi Suçları*, İ.Ü. Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul 1988, s. 63’ten aktaran Veysel Gümüş, *Türk Vergi Hukukunda Mali Yaptırım Gerektiren Vergi Suç ve Cezalarının (Vergi Kabahatlerinin) Hukuki Rejimi*, (Basılmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2016, s. 52-53.

Vergi ziyayı kabahatinde ceza verilebilmesi için vergi ziyasına sebebiyet verilmesi şarttır. Bu nedenle vergi ziyayı, “zarar kabahati” olarak tanımlanmaktadır. Aynı zamanda “netice kabahati” niteliği taşıyan vergi ziyasında, genel kural olarak neticeye sebep olan hareketin ne olduğunun bir önemi yoktur. Kanunda yer alan “sair suretlerle” ifadesi de bunu teyit etmektedir. Bu bakımdan vergi ziyayı “serbest hareketli kabahat” olarak nitelendirilmektedir. Buna karşın VUK’un 344/2. maddesine göre VUK’un 359. maddesinde sayılan fiiller açısından vergi ziyayı ile VUK’un 344/3. maddesine göre yüzde elli oranında yaptırım öngörülen fiiller açısından vergi ziyayı “bağlı hareketli kabahat” olarak nitelendirilebilir. Ancak burada kanunda bazı fiillerin bağlı hareket olarak düzenlenme amacının hareketleri sınırlamak olmadığını, onları serbest hareketli fiillerden daha fazla ya da daha az cezalandırmak olduğunu göz önünde bulundurmak gerekir⁵⁹².

Vergi ziyayı cezasını düzenleyen VUK’un 344. maddesine göre, “341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir.

Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.”⁵⁹³

Görüleceği üzere, vergi ziyayı cezasında ziyaa uğratan vergi miktarı esas alınmaktadır. Nispi oranlı idari para cezası şeklinde öngörülen ceza miktarının hesaplanmasında ise vergi kabahatine sebep olan fiillerin ağır, orta ve hafif olma niteliklerine göre farklılıklar ortaya çıkmaktadır⁵⁹⁴.

⁵⁹² Doğan Şenyüz, vergi ziyasına sebep olan fiilleri, cezalandırmadaki ağırlık derecelerine göre ağır, orta ve hafif nitelikli fiiller olarak nitelendirmektedir. Bkz. D. Şenyüz, *age.*, s. 92-123.

⁵⁹³ Vergi ziyayı kabahati cezalarının VUK md. 344 dışında belirlendiği durumlar da mevcuttur. Örneğin; transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin KVK md. 13/8’e göre, “Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyayı cezası (Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi hali hariç) %50 indirimli olarak uygulanır”. Bir diğeri ise, VUK’un 370. maddesine göre beyannamenin izaha davet kapsamında verilmesi ve maddede belirtilen şartların yerine getirilmesi durumunda vergi ziyayı cezasının, ziyaa uğratan vergi üzerinden %20 oranında kesilmesine dair düzenlemedir.

⁵⁹⁴ D. Şenyüz, *age.*, s. 137.

Vergi ziyayı kabahatinde genel ceza uygulaması, VUK'un 344. maddesinin ilk fıkrasına göre, ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında ceza kesilmesidir. VUK'un 344. maddesinin ikinci fıkrası hükmü gereğince VUK'un 359. maddesinde sayılan fiillerle⁵⁹⁵ vergi ziyasına sebep olunması halinde ise daha ağırlaştırılmış bir yaptırım uygulanması öngörülmektedir. VUK'un 359. maddesinde sayılan kaçakçılık fiilleriyle vergi ziyasına neden olunması durumunda, vergi ziyayı nedeniyle kesilecek ceza ziyaa uğratılan verginin üç katı olmaktadır. VUK'un 344. maddesinin üçüncü fıkrası hükmüne göre, vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması şartıyla kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için kesilecek vergi ziyayı cezası yüzde elli oranında uygulanmaktadır. Bu hükümle kanuni süresinde vergi beyannamesini verme ödevini yerine getirmeyerek vergi ihlalinde bulunan mükellefin iyi niyet göstererek bunu telafi etme yönündeki davranışının korunmak istendiği söylenebilir.

3.1.2. Usulsüzlük Kabahati ve Cezası

Vergi alacağının doğru şekilde belirlenmesi ve tahsil edilmesi vergilendirme işlemlerinin temel amacıdır. İdare ile yükümlü arasında cereyan eden vergilendirme ilişkisinde, maddi vergi ödevinin yanı sıra, bu maddi ödevin sağlıklı bir şekilde yerine getirilebilmesi bakımından yükümlülere şekli bir takım ödevler de yüklenmektedir.

Bildirimde bulunma, defter tutma, belge ve kayıt düzenine uyma vb. şekli ödevlere ilişkin hükümler genel olarak VUK'ta yer almaktadır. Beyanname verme ödevi gibi bazı hususlar ise her vergi türüne ilişkin maddi vergi kanunlarında düzenlenmiştir. Sonuç itibarıyla, yükümlüler, vergilendirme işlemleri sırasında şekle ve usule dair gerek VUK'ta gerekse diğer maddi vergi kanunlarında yer alan hükümlere uymak durumundadırlar.

VUK'un 351. maddesinin “*vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesi*” şeklinde tanımladığı usulsüzlük kabahatlerinin düzenlenme amacı, vergi idaresinin yükümlülerin bu yükümlülüklerine dair davranışları üzerindeki kontrolünü etkinleştirmek ve böylece vergi kayıp ve kaçak düzeyini en aza indirecek bir vergi güvenlik sistemi oluşturmaktır. Bu amaç doğrultusunda Kanun, vergi

⁵⁹⁵ Hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçekte olmayan kişiler adına hesap açmak, çift defter kullanmak, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak, defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sayfalarını yok etmek, sahte belge düzenlemek veya kullanmak.

yükümlülüklerine aykırılık teşkil eden ve neticesi itibariyle vergi güvenliğine olumsuz etkileri olan kabahat niteliğindeki davranışları cezalandırmaktadır⁵⁹⁶.

Usulsüzlük fiillerinin işlenmesi, doğrudan vergi ziyayı meydana getirmese de hazinenin vergi kaybına uğrama olasılığını artırdığından “*tehlike kabahati*” olarak nitelendirilmesine neden olmaktadır. Usulsüzlük cezaları, usulsüzlük fiillerinin ileride ortaya çıkarabileceği vergi ziyasını önlemek adına engelleyici ve koruyucu vasfa sahip yaptırımlar olarak karşımıza çıkmaktadır⁵⁹⁷.

Vergi yükümlüsünün iradi bir hareketi ile oluşabilen usulsüzlük, “unutma” gibi iradeye dayalı olmayan bir şekilde de meydana gelebilir. Ayrıca iradi hareket her zaman vergi kaçırma saikiyle yapılmayabilir⁵⁹⁸. Usulsüzlükler, ancak kanunda belirtilen hareketin işlenmesiyle gerçekleştiğinden “*bağlı hareketli*” kabahatlerdir. Vergi ziyayı kabahatinden farklı olarak hareketin yapılması kabahatin oluşması için yeterli olup neticesinde vergi kaybı aranmaması nedeniyle usulsüzlükler “*sırf davranış/hareket kabahati*” olarak nitelendirilmektedir⁵⁹⁹.

VUK’ta belirli fiillerin özel usulsüzlük altında düzenlenmesi, bunların dışında kalan usulsüzlüklerin, literatürde kimi zaman “genel usulsüzlük” şeklinde ifade edilmesine neden olmaktadır. Usulsüzlük fiilleri, VUK’un 352. maddesinde birinci ve ikinci derece olmak üzere ağırlıklarına göre iki grupta düzenlenmektedir. İdari düzeni daha az ihlal eden ve vergi ziyasına yol açma tehlikesinin daha az görüldüğü ikinci derece kapsamındaki hareketler için öngörülen cezalar, birinci derecedekilere göre daha düşük tutulmuştur⁶⁰⁰.

Usulsüzlük fiillerine verilecek cezalar, fiillerin derecesine ve mükellef gruplarına göre oluşturulan VUK’a bağlı cetvele göre belirlenmektedir. Bu cetveldeki cezalar maktu para cezası şeklinde olup, maktu ceza miktarları VUK’un mükerrer 414. maddesi uyarınca her yıl yeniden değerlendirilme oranında artırılmak suretiyle uygulanmaktadır. Ayrıca bu suretle tespit edilen miktarları yarısına kadar artırma veya

⁵⁹⁶ T. Candan, *age.*, s. 229.

⁵⁹⁷ T. Erdem, *age.*, s. 234.

⁵⁹⁸ Murat Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s. 277.

⁵⁹⁹ “*Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması*” kabahati, kabahat fiilinin doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek bir neticeye yol açması arandığından “neticeli kabahat” olarak değerlendirilmektedir.

⁶⁰⁰ D. Şenyüz, *age.*, s. 149.

indirme konusunda Cumhurbaşkanına yetki verilmiştir. Re'sen takdiri gerektiren usulsüzlük fiillerine, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilmektedir.

3.1.2.1. Birinci Derece Usulsüzlükler

3.1.2.1.1. Vergi ve Harç Beyannamelerinin Süresinde Verilmemiş Olması

Beyan esası, vergiye tabi unsurların ve verginin hesaplanmasına esas oluşturacak bütün bilgilerin yükümlü tarafından yazılı olarak vergi idaresine verilmesi ve vergi idaresinin bu bilgilere dayanarak vergi borcunu hesaplamasına dayanmaktadır. Beyan işlemi, verginin türüne göre verilecek bir beyanname ile yapılmaktadır. Beyana dayanan vergi ve harç beyannamelerinin kendi özel kanunlarında belirtilen sürelerde verilmemesi birinci derece usulsüzlük sayılmaktadır. Beyannamenin hiç verilmemesi de bu hüküm çerçevesinde usulsüzlük sayılmaktadır. Beyannamenin kanuni süre geçtikten sonra kendiliğinden verilmesi de, kabahati oluşturan eylemi ortadan kaldırmamaktadır. Ayrıca vergilendirme döneminde kazanç elde edilmese ya da vergiye tabi işlemi bulunmasa dahi verilmesi zorunlu tutulan beyannamelerin⁶⁰¹ verilmemesi durumunda da usulsüzlük cezası kesilmektedir. Beyannamenin verilmemesi veya süresinden sonra verilmesi re'sen takdiri gerektirdiğinden usulsüzlük cezası iki kat olarak kesilmektedir.

Elektronik ortamda beyanname verme yükümlülüğü bulunanların bu kapsamdaki beyannamelerini vermemeleri, VUK'un mükerrer 355/5. maddesinde özel usulsüzlük kabahati olarak düzenlenmiştir. Yine aynı kanun maddesinde, elektronik ortamda beyanname verme mecburiyetine uymayanlara özel usulsüzlük cezasının kesilmesi durumunda, VUK'un 352/I-1 maddesi uyarınca ayrıca usulsüzlük cezası kesilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. E-beyanname olarak verilen beyanname ile elden verilen beyanname arasında içerik yönünden bir fark bulunmamakla birlikte, beyannamelerin elektronik ortamda düzenlenmesi usulüne aykırılık özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılmaktadır⁶⁰².

⁶⁰¹ Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler (GVK md. 85). Herhangi bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmayan mükellefler de beyanname vermek mecburiyetindedirler (KDVK md. 40).

⁶⁰² D. Şenyüz, *age.*, s. 150.

3.1.2.1.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre Tutulması Mecburi Olan Defterlerden Herhangi Birinin Tutulmamış Olması

Defter tutma yükümlülüğü, vergi mükelleflerine maddi ödev dışında getirilen en önemli şekli ödevlerden biridir. Vergi matrahını ve buna göre hesaplanacak olan vergi alacağının gerçek miktarını tespit etme açısından büyük öneme haiz defter, kayıt ve belgelerin şekle ve usule uygun olması gerekir. Zira şekle ve usule uygun olan defter, kayıt ve belgeler yükümlü lehine delil sayılmakta ve mükellefler “ilk görünüş ya da doğruluk karinesi” adı verilen hukuki ön kabulden yararlanmaktadır⁶⁰³.

“*Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması mecburi olan defterleri tutmamak*” eylemi doğrudan ve sadece VUK'un 352. maddesinde usulsüzlük kabahati olarak tanımlanmış bir eylem olarak 1. derecede usulsüzlük cezasını gerektirmektedir. Ayrıca, bu eylem VUK'un 30/3. maddesi uyarınca re'sen takdiri gerektirdiğinden usulsüzlük cezası iki kat kesilmek durumundadır.

Usulsüzlük kabahatini oluşturan ve defter tutmama sayılan durumlar üç şekilde karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan ilki, kanuna göre tutulması konusunda mecburiyet getirilen defterlerden herhangi birinin, bir kısmının veya tamamının temin edilmemiş olmasıdır. Defterlerin temin edilmesine ve tasdik edilmesine rağmen bunlara hiç kayıt yapılmaması da defter tutmama fiilini oluşturmaktadır. Son olarak, yanlış defter tutulması (örneğin, bilanço yerine işletme hesabı esasına göre defter tutulması) halinde hiç defter tutulmamış sayılmaktadır⁶⁰⁴.

Elektronik defter tutma zorunluluğu getirilen mükellefler⁶⁰⁵ kâğıt ortamında defter tutamazlar. Bu mükellefler kâğıt ortamında defter tutmaları halinde hiç defter tutmamış sayılırlar.

Defter-Beyan Sistemi kapsamında olan mükelleflerden defter tutmak zorunda olanların, bu sistemin dışında kâğıt veya elektronik ortamda tuttukları diğer defterlerin hukuki geçerliliği bulunmamakta ve bu mükellefler hiç defter tutmamış sayılmaktadır.

⁶⁰³ D. Şenyüz, *age.*, s. 152.

⁶⁰⁴ D. Şenyüz, *age.*, s. 151.

⁶⁰⁵ Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No: 1) (3 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği İle Değişen Güncel Hali) 1- e-Fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu bulunan mükellefler.

2- Türk Ticaret Kanunu'nun 397. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bağımsız denetime tabi olan şirketler.

3.1.2.1.3. Defter Kayıtları ve Bunlarla İlgili Vesikaların Doğru Bir Vergi İncelemesi Yapılmasına İmkân Vermeyecek Derecede Noksan, Usulsüz veya Karışık Olması

VUK'un 30/4. maddesinde re'sen takdir nedeni olarak da sayılan bu durum, yükümlünün şekle ve usule ilişkin ödevlerine gereken ölçüde özen göstermemesine ilişkin bir kabahati oluşturmaktadır. Kayıt ve belgelerdeki noksanlık, usulsüzlük ve karışıklık şeklinde ortaya çıkan bu durumun kabahat teşkil etmesi için "*doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede ağır olması*" gerekmektedir. Genel olarak usulsüzlük fiillerinde normda belirtilen hareketin yapılması kabahatin oluşması için yeterli iken bu kabahatin oluşması bir neticeye bağlanmaktadır.

Defter kayıtlarının noksan olması, beyana esas teşkil eden defter kayıtlarının belirtilen hükümlere göre eksik yapılmasını ifade etmektedir. Defter kayıtlarının konuyla ilgili şekle ve usule ilişkin hükümlere uygun olarak yapılmaması bunların usulsüz olmasını ifade etmektedir. Defter kayıtlarının karışık olması hususunun ise daha geniş bir kapsamı olduğu söylenebilir. Ancak hangi durumda bir defter kaydının karışık olduğunun kabul edileceği ya da edilmeyeceği somut olay bazında değerlendirilebilecek bir husustur. Belgelerin noksanlığından ise; kayıtlara esas alınan belgelerin mevcut bulunmaması veya ibraz edilmemesi ya da VUK'un 227. maddesinden itibaren düzenlenmiş olan hükümlere göre esaslı şekil şartlarındaki eksiklik anlaşılmaktadır. Belgelerin usulsüz olması, bunların, belgelere ilişkin usuli hükümlere aykırı şekilde düzenlenmesini; karışıklığı ise görünüş itibarıyla normal düzenlenmiş bir belge kabul edilemeyecek ve kayda esas alınamayacak nitelikteki durumların var olmasını ifade etmektedir⁶⁰⁶. Noksan, usulsüzlük ve karışıklıkların doğru bir vergi incelemesinin yapılmasına imkân vermesi durumunda kabahat meydana gelmemektedir.

3.1.2.1.4. Çiftçiler Tarafından VUK'un 245'inci Madde Hükmüne Göre Muhtar Ve İhtiyar Heyetlerince Yapılan Davete İcabet Edilmemesi

VUK'un 243. maddesine göre, "*Zirai işletmeleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 54. maddesinde yazılı işletme büyüklüklerinin üzerinde bulunan çiftçiler, zirai işletmelerin (geçici hayvancılıkta kışlaklarının) buldukları köy ve mahallelerin muhtarlıklarına müracaatla ekim sayım beyanında bulunurlar*". Ekim ve sayım beyanı her yılın Kasım

⁶⁰⁶ H. N. Şeker, *age.*, s. 205.

ayında yapılır. Ancak Maliye Bakanlığı iklim şartları bakımından özellik gösteren illerde beyan süresini değiştirebilir. Beyanlar sözlü ya da yazılı yapılabilir.

VUK'un 245. maddesi, muhtar ve ihtiyar heyetlerine, yapılan bu beyanların doğruluğunu araştırma ve ihbar ödevi vermektedir. Bu maddeye göre, “*Muhtar ve ihtiyar heyetleri, hiç beyanda bulunmamış olanları beyanda bulunmağa, yanlış veya hakikate aykırı beyanda bulunmuş olanları beyanlarını düzeltmeğe davet ederler. Buna rağmen beyanda bulunmayanları veya beyanlarını düzeltmeyenleri verilen sürenin sonundan başlayarak 15 gün içinde, mütalaaları ile birlikte ve yazılı olarak vergi dairesine bildirirler. Bu ihbar üzerine vergi dairesince yapılacak tahkikat neticesine göre işlem yapılır*”. Bu durumları tespit edilenlerin birinci derece usulsüzlük eylemi işlediği kabul edilir. Günümüzde bu hüküm neredeyse hiç uygulanmamaktadır.

3.1.2.1.5. VUK'un Kayıt Nizamına Ait Hükümlerine Uyulmamış Olması

VUK'un kayıt nizamına ilişkin hükümlerine uyulmaması birinci derece usulsüzlük cezasını gerektirmektedir (VUK md. 352/I-6). Kayıt nizamına uygun davranılmamasının kabahat teşkil etmesi için doğru bir vergi incelemesi yapılmasını imkânsız kılacak nitelikte bir aykırılık şartı aranmamaktadır.

Bent hükmünde yer alan parantez içi ifadeye göre, her incelemede, inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılmaktadır. Buna göre, yalnızca bir takvim yılı için yapılan inceleme sırasında tespit edilen ve o tarihe kadar yapılmış bulunan kayıt nizamına aykırı tüm davranışlar bir tek; birden fazla takvim yılı için yapılan incelemede, inceleme tarihine kadar olan aynı tür davranışlar, her takvim yılı için “zamanaşımı süresi içinde” ayrı birinci derece usulsüzlük eylemi kabul edilir.

3.1.2.1.6. İşe Başlamann Zamanında Bildirilmemesi

Bildirimler, sürekli faaliyetler bakımından vergi yükümlüsü veya sorumlusu ile vergi idaresi arasındaki ilişkinin bir uzantısıdır. Vergilendirmeye ilişkin olayların ve değişikliklerin vergi dairesi tarafından sürekli izlenebilir olması, yükümlülerin yapacakları bildirimler yoluyla gerçekleştirilir⁶⁰⁷. Bu bildirimlerden biri, işe başlama bildirimidir.

⁶⁰⁷ A. Taşdelen, *age.*, s. 141.

İşe başlamayı bildirmek zorunda olanlar VUK'un 153. maddesinde; ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, kurumlar vergisi mükellefleri⁶⁰⁸, kolektif şirket ortakları, adi şirket ortakları ve komandit şirketlerin komandite ortakları şeklinde sayılmaktadır.

VUK'un 168. maddesinde ise, işe başlama bildirimini verilme süresi düzenlenmektedir. Buna göre, *“gerçek kişilerde işe başlama bildirimleri, işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde kendilerince veya 1136 sayılı Avukatlık Kanununa göre ruhsat almış avukatlar veya 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarınca, şirketlerin kuruluş aşamasında işe başlama bildirimleri ise işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde ticaret sicili memurluğunca ilgili vergi dairesine yapılır.”*

Dolayısıyla işe başlama bildirimini belirtilen sürelerde yapılmaması, birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmektedir. Burada bildirim görevini yerine getirmeyen ticaret sicili memuruna kesilecek usulsüzlük cezasına ilişkin boşlukta kalan bazı noktalar bulunmaktadır. Bunlardan ilki, usulsüzlük cezasına ilişkin cetveldeki hangi cezanın kesileceğidir. Zira söz konusu cetvelde mükellefler altı gruba ayrılmakta ve ticaret sicili memurları bu grupların hiç birisine girmemektedir. İkincisi ise aynı günde birden fazla bildirim yapılmaması durumunda usulsüzlük cezasının bir defa mı yoksa her bir işlem için ayrı ayrı mı uygulanacağı konusundaki belirsizliktir⁶⁰⁹.

3.1.2.1.7. Tasdiki Mecburi Olan Defterlerden Herhangi Birisinin Tasdik Muamelesinin Yaptırılmamış Olması

Ticari defterlerin tasdik ettirilmesi, bunların varlığının ortaya konulmasının yanı sıra mükelleflerin vergi matrahının doğru olarak tespiti açısından da önem taşır. VUK'un defter tasdikine ilişkin hükümlerine uygun surette tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması 1. derece usulsüzlük kabahatini oluşturur. Bu fiiller VUK md. 30/3'e göre re'sen takdiri de gerektirdiğinden 1. derece usulsüzlük cezası iki kat kesilir.

⁶⁰⁸ *“Ticaret sicili memurlukları, kurumlar vergisi mükellefi olup da Türk Ticaret Kanununun 27. maddesi uyarınca tescil için başvuran mükelleflerin başvuru evraklarının bir suretini ilgili vergi dairesine yazılı veya elektronik ortamda intikal ettirir. Bu mükelleflerin işe başlamayı bildirme yükümlülükleri yerine getirilmiş sayılır. Bildirim yükümlülüğünü süresi içinde yerine getirmeyen ticaret sicili memurları hakkında işe başlamanın zamanında bildirilmemesine ilişkin usulsüzlük cezası hükümleri uygulanır”* (VUK md. 153).

⁶⁰⁹ Mehmet Ali Özyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2015, s. 951-952.

Bu noktada, VUK'un 352/I-8. maddesi parantez içi hükmü uyarınca kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilen defterler tasdik ettirilmemiş sayılacaktır. Dolayısıyla, tasdik süresinin sonundan başlayan 1 aylık süre içinde tasdik ettirilmiş olan defterler tasdik ettirilmiş sayılmakla birlikte, geç tasdik eylemi daha hafif nitelikte bir kabahat oluşturduğundan 2. derecede usulsüzlükler arasında sayılmıştır.

3.1.2.1.8. Diğer Ücretler Üzerinden Alınan Gelir Vergisinde, Tarh Zamanı Geçtiği Halde Verginin Tarh Ettirilmemiş Olması

Diğer ücret kapsamında vergilendirilenler, gelir vergisini hizmetin ifa edildiği takvim yılının ikinci ayında, takvim yılı içinde işe başlanması halinde işe başlama tarihinden itibaren bir ay içinde vergi karnesi üzerinden tarh ve tahakkuk ettirmektedirler. Bu sürelerde tarh işleminin yapılmaması, birinci derece usulsüzlük cezası gerektiren kabahat fiilini oluşturmaktaydı. GVK'nın 64. maddesi, 7349 sayılı Kanunun 3. maddesi ile 01.01.2022 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle, diğer ücretlilerin vergi karnesi almasına ve karnesini vergi dairesine ibraz ederek vergilerini tarh ve tahakkuk ettirme zorunlulukları kalmamıştır⁶¹⁰. Dolayısıyla bu tarihten sonra, söz konusu kabahat fiilinin işlenmesi mümkün bulunmamaktadır.

3.1.2.1.9. Veraset Ve İntikal Vergisi Beyannamesinin VUK'un 342'inci Maddesinin İkinci Fıkrasında Belirtilen Süre İçerisinde Verilmiş Olması

VUK'un 342. maddesinde; *“Veraset ve intikal vergisine ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk muamelesi yapılmak için beyanname verme süresi sonundan başlayarak 15 gün beklenir. Beyanname bu süre içinde verilirse vergi ziyat olmamış sayılır.*

Ayrıca mükellefe tebliğ edilmek şartı ile yeniden 15 günlük bir mühlet verilir. Bu hususta da yukarıdaki hüküm cari olur.” hükmü yer almaktadır. Aynı kanunun, “Usulsüzlük dereceleri ve cezaları” başlıklı 352. maddesinin;

- İkinci derece usulsüzlüklerle ilgili (1) numaralı bendinde, veraset ve intikal vergisinin, beyanname verme süresinin bitiminden itibaren 342. maddenin

⁶¹⁰ GVK'nın 23. maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendi uyarınca, 01.01.2022'den itibaren elde ettikleri ücret gelirlerine ilişkin matrahlarının, asgari ücretin yıllık gelir vergisi matrahını aşmaması halinde, istisna kapsamına giren bu ücretleri için yıllık beyanname verilmeyecektir. Hizmet erbabının elde ettiği ücret gelirlerinin istisna tutarını aşması halinde elde edilecek ücret gelirinin tamamı yıllık gelir vergisi ile beyan edilecek ve hesaplanan gelir vergisinden asgari ücret üzerinden hesaplanan yıllık gelir vergisi mahsup edilerek ödenecek vergi hesaplanacaktır.

birinci fıkrasında belirtilen 15 günlük birinci ek süre içinde verilmiş olması ikinci derece usulsüzlük,

- Birinci derece usulsüzlüklerle ilgili (11) numaralı bendinde, veraset ve intikal vergisinin, beyanname verme süresinin bitiminden itibaren 342. maddenin ikinci fıkrasında belirtilen 15 günlük ikinci ek süre içerisinde verilmiş olması birinci derece usulsüzlük, olarak belirlenmiştir.

Mükellefe ikinci ek süreye ilişkin tebliğ yapılmasının birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi için gerekli olup olmadığı yönünde uygulamada ortaya çıkan tereddütlerin ortadan kaldırılması için Maliye Bakanlığı “2007/1 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi İç Genelgesi” yayımlamıştır. Bu İç Genelgeye göre;

1- Beyannamenin, kanunda öngörülen beyanname verme süresinin bitiminden itibaren 15 günlük birinci ek süre içinde verilmesi halinde, VUK’a bağlı “Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvel” in üçüncü sırasındaki ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

2- Beyannamenin, 15 günlük birinci ek süre geçtikten sonra, ikinci ek süreye ilişkin idarece herhangi bir tebligat yapılmadan verilmesi durumunda, ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

3- Beyannamenin, idare tarafından tebligat yapılarak ikinci 15 günlük ek süre içinde verilmesi halinde, birinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

Yani birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi için, birinci ek sürenin geçmiş olması tek başına yeterli olmamakta, ayrıca idarenin mükellefe ikinci ek süreye ilişkin bir tebligat yapması şartı aranmaktadır.

3.1.2.1.10. Birinci Derece Usulsüzlükte Ceza

VUK’un 352. maddesi uyarınca Kanun’a Bağlı Cetvelde yer alıp 2024 yılında uygulanan ceza miktarları, yeniden değerlendirilmesinde artırılması suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığınca 556 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁶¹¹ ile belirlenen ve 01.01.2024 tarihinden itibaren uygulanacak olan birinci derece usulsüzlük cezaları aşağıdaki gibidir.

⁶¹¹ 30.12.2023 tarihli ve 32415(2. Mükerrer) sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

Tablo 12. Birinci Derece Usulsüzlük Cezaları

Birinci Derece Usulsüzlükler	2024 Yılında Uygulanacak Tutar (TL)
1-Sermaye Şirketleri	1.100
2-Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı	660
3-İkinci sınıf tüccarlar	330
4-Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	150
5-Kazancı basit usulde tespit edilenler	87
6-Gelir vergisinden muaf esnaf	40

3.1.2.2. İkinci Derece Usulsüzlükler

3.1.2.2.1. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamelerinin Süresinin Sonundan Başlayarak 15 Gün İçinde Verilmiş Olması

VUK'un 342. maddesinin birinci fıkrası uyarınca, Veraset ve İntikal Vergisine ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk muamelesi yapılmak için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün beklenir. Beyanname bu süre içinde verilirse vergi ziyayı olmamış sayılmakta ve ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmektedir.

3.1.2.2.2. Ekim ve Sayım Beyanlarının Süresi İçinde veya Kanunda İstenilen Bilgileri İhtiva Edecek Şekilde Yapılmaması

VUK'un 243. maddesinde belirtilen sürelerde ekim sayım beyanında bulunulmaması veya bulunmakla birlikte gereken bilgilere yer verilmemesi ya da doğru bilgi verilmemesi halinde ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

3.1.2.2.3. Vergi Kanunlarında Yazılı Bildirimlerin Zamanında Yapılmamış Olması

VUK, mükelleflere işe başlamanın dışında çeşitli hususlarda bildirimde bulunma ödevleri getirmiştir (VUK md. 157-169). Bildirim zorunluluğu getirilen bu hususlar genel olarak şunlardır:

- İşyeri adres değişikliği
- İş değişiklikleri
- İşyeri sayısındaki değişiklikler
- İş bırakma bildirim
- Bina ve arazi değişiklikleri

VUK'un 168. maddesi bildirimlerde süreleri düzenlemiştir. Bu maddeye göre, “*Bildirmeler aşağıda yazılı süre içinde yapılır:*

1. *Şirketlerin işe başlama bildirimleri dışında yapılacak bildirimler ile işi bırakma ve değişiklik bildirimleri, bildirilecek olayın vukuu tarihinden itibaren bir ay içerisinde mükellef tarafından vergi dairesine yapılır.*

2. *Bina ve arazi değişikliklerinde bildirme; Yeni inşaatta inşaatın bittiği ve kısmen kullanılmaya başlanılmışsa her kısmın kullanılmaya başlandığı ve diğer değişikliklerde (Müstesnalığın sukutu dahil) tadili gerektiren halin vuku tarihinden başlayarak iki ay.”*

VUK dışındaki vergi kanunlarında da bildirim ödevine ilişkin hükümler bulunmaktadır. Örneğin, Emlak Vergisi Kanunu'nun 23. maddesine göre, “*Bu Kanunun 33 üncü maddesinde (8 numaralı fıkra hariç) yazılı vergi değerini tadil eden nedenlerin bulunması halinde (geçici ve daimi muaftiyetten faydalanılması hali dahil) emlak vergisi bildirimleri verilmesi zorunludur*”. Bildirimler esas itibariyle değişikliğin gerçekleştiği bütçe yılı içerisinde yapılmakla birlikte, bütçe yılının son üç ayı içerisinde gerçekleşen değişikliklere ilişkin bildirim değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren üç ay içerisinde verilmelidir.

İşe başlama dışındaki bildirimlerin zamanında yapılmaması durumunda ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmektedir. Faaliyetin başlangıcını belirtmesi nedeniyle işe başlama bildirimine diğer bildirimlere göre daha fazla önem verilmektedir⁶¹². Bu yüzden işe başlamanın zamanında yapılmaması fiiline, VUK'un md. 352/I-7'e göre birinci derece usulsüzlük cezası öngörülmüştür.

3.1.2.2.4. Vergi Karnesinin Süresinin Sonundan Başlayarak 15 Gün Geçtiği Halde Alınmamış Olması

VUK'un “Karne mecburiyeti” başlıklı 247. maddesinde⁶¹³ vergi karnesi almak zorunda olanlar sayılmıştır. VUK'un 248. maddesinde ise karne alınmasına ilişkin

⁶¹² A. Taşdelen, *age.*, s. 146.

⁶¹³ “**Madde 247 – (Değişik: 30/12/1980-2365/42 md.)**

Aşağıda yazılı olanlar vergi karnesi almaya mecburdurlar:

1. *Gelir Vergisi Kanununa göre diğer ücret kapsamında vergilendirilenler;*
2. *Gelir Vergisi Kanununa göre indirimden faydalanmak isteyenler;*
3. *Gelir Vergisi Kanununun 35 nci maddesinin (B) bendi uyarınca karne almak zorunda olanlar.”*

açıklamaya yer verilmiştir⁶¹⁴. VUK'un 352/II-5 maddesi, vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olmasını ikinci derece usulsüzlük kabahati olarak düzenlemiştir. Ancak VUK'un 247. maddesinde sayılanların vergi karnesi alma zorunlulukları kaldırıldığından VUK'un 352/II-5 maddesinin uygulanabilirliği kalmamıştır.

3.1.2.2.5. Tasdiki Mecburi Olan Defterlerden Herhangi Birinin Tasdik Muamelesinin, Süresinin Sonundan Başlayarak Bir Ay İçinde Yaptırılmış Olması

Tasdiki zorunlu defterlerden herhangi birinin kanuni süresi geçmekle birlikte bu sürenin sonundan başlayarak en geç bir ay içinde tasdik işleminin yapılması, ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirir.

3.1.2.2.6. Vergi Beyannameleri, Bildirimler, Evrak Ve Vesikaların Kanunen Belli Şekil ve Muhteviyatı ve Ekleri ile Bunlarla İlgili Olarak Yapılan Diğer Düzenlemelere İlişkin Hükümlere Uyulmamış Olması

Vergi beyannameleri, bildirimler, belgeler ve eklerde şekle ve içeriğe yönelik yer alması gereken bilgiler ve ekleri hususunda düzenlemeler kanunlarda yapılmıştır. Bunun yanı sıra, VUK'un mükerrer 257. maddesi Maliye Bakanlığına da bu tür düzenlemeler yapma yetkisi vermektedir.

Düzenlenmesi zorunlu belgelerde sıhhat şartı taşımayan bilgilerin veya unsurların eksik olması, ebatlara uyulmaması gibi idari aykırılıklara aksine bir hüküm bulunmadıkça ikinci usulsüzlük cezası kesilecektir⁶¹⁵.

3.1.2.2.7. Hesap veya Muamelelerin Doğruluk veya Açıklığını Bozmamak Şartı ile Bazı Evrak ve Vesikaların Bulunmaması veya İbraz Edilmemesi

Saklanması zorunlu olan belgelerin bulunmaması veya ibraz edilmemesinin kabahat teşkil etmesi, hesap veya işlemlerin doğruluk veya açıklığını bozmama şartına bağlanmıştır. Buna göre örneğin; bir tacirin ticari malını taşıırken makbuz karşılığı

⁶¹⁴ “**Madde 248** – Mükellefler vergi karnelerinin kendileri tarafından yazılması gereken kısımlarını doldurduktan sonra, vergi bakımından durumlarını kayıt ve tescil ve karneye işaret ettirmek üzere, bunları bağlı oldukları vergi dairesine ibraz ederler.

Mükellefiyete müessir olacak değişiklikler de yukarıki esaslara göre karneye işaret ettirilir.

247 nci maddenin 1 inci bendinde yazılı mükelleflerin doldurdukları karneyi vergi dairesine ibraz etmeleri veya değişikliği karneye işaret ettirmeleri süresi işe başladıkları veya değişikliğin vukubulduğu tarihten başlayarak bir aydır.

(Değişik: 23/6/1982-2686/30 md.) Gelir Vergisi Kanununa göre indirimlerin uygulanmasında, karnedeki kayıtlar, bunların vergi dairesine tescil ettirildiği tarihten evvelki zamanlar için nazara alınmaz.”

⁶¹⁵ M. A. Özyer, age., s. 955.

ödemiş olduğu köprü geçiş ücretini kayıtlarına intikal ettirmesine rağmen ibraz edememesi, hesap ve işlemlerin doğruluğunu bozmadığından ikinci derece usulsüzlük fiili olarak kabul edilecektir⁶¹⁶.

3.1.2.2.8. İkinci Derece Usulsüzlükte Ceza

İkinci derece usulsüzlük fiilleri de VUK'a bağlı cetvele göre cezalandırılır. Bu çerçevede, yeniden değerlendirme oranında artırılmış olan ve 01.01.2024 tarihinden itibaren uygulanacak ikinci derece usulsüzlük cezaları aşağıdaki gibidir:

Tablo 13. İkinci Derece Usulsüzlük Cezaları

İkinci Derece Usulsüzlükler	2024 Yılında Uygulanacak Tutar (TL)
1-Sermaye Şirketleri	580
2-Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı	330
3-İkinci sınıf tüccarlar	150
4-Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	87
5-Kazancı basit usulde tespit edilenler	40
6-Gelir vergisinden muaf esnaf	23

3.1.3. Özel Usulsüzlük Kabahati ve Cezası

Usulsüzlük kabahatleri, vergi kanunlarının getirdiği şekil ve usul kurallarına aykırı davranılması ile meydana gelmektedir. Usulsüzlük kabahatlerinin vergi kaybına neden olma olasılığının daha yüksek olduğu grubunu özel usulsüzlük kabahatleri oluşturmaktadır⁶¹⁷. Nitekim usulsüzlüklerin “*tehlike kabahati*” olarak nitelendirilmesine karşın özel usulsüzlükler “*yakın tehlike kabahatleri*” olarak isimlendirilmektedir⁶¹⁸. Bu nedenle de özel usulsüzlük fiilleri için usulsüzlük fiillerine göre daha ağır yaptırımlar öngörülmüştür.

Özel usulsüzlük kabahatleri, usulsüzlük kabahatleri gibi kast ya da taksirle işlenebilmektedir. Kanunda nitelikleri belirtilen eylemin gerçekleşmesiyle kabahat ortaya çıkmaktadır. Özel usulsüzlük kabahatleri, hareket ile netice unsurunun iç içe girmiş olması nedeniyle “*neticesi harekete bitişik kabahat*” olarak nitelendirilmektedir⁶¹⁹.

⁶¹⁶ D. Şenyüz, *age.*, s. 167.

⁶¹⁷ Esma Öztaş, “Türk Vergi Hukukunda Bir Kabahat Türü: Özel Usulsüzlük Kabahatleri”, <https://blog.lexpera.com.tr/turk-vergi-hukukunda-bir-kabahat-turu/>, (02.06.2022).

⁶¹⁸ D. Şenyüz, *age.*, s. 172.

⁶¹⁹ D. Şenyüz, *age.*, s. 173.

Özel usulsüzlükleri meydana getiren fiiller VUK'un 353, 355 ve mükerrer 355. maddelerinde düzenlenmiştir. Ancak özellikle VUK'un mükerrer 355. maddesine zaman içerisinde sonradan eklenen özel usulsüzlük fiilleri ile bu madde hükümleri kanun sistematigi açısından uygun olmayan, karmaşık bir niteliğe dönüşmüştür. Aşağıda VUK'un 353, 355 ve mükerrer 355. maddelerinde düzenlenmiş olan özel usulsüzlük kabahatleri ve bunlara uygulanacak cezalara ilişkin açıklamalara yer verilecektir.

3.1.3.1. Belge Verme, Alma ve Diğer Zorunluluklara Uyulmaması (VUK md. 353/1)

VUK'un 353. maddesi, belge düzeni kapsamına dâhil olan belgelerle ilgili uygulanacak cezaları iki grupta düzenlemiştir. Buna göre VUK md. 353/1'de fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarına ilişkin düzenleme yer almaktadır: *“Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi ya da bu kanununun 227, 231 ve 234 üncü maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 1.000 (556 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2024'ten itibaren 3.400 TL) Türk lirasından 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 500.000 (556 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2024'ten itibaren 1.700.000 TL) Türk lirasını geçemez.”

- **Belge Verilmemesi:**

Mükellefler, belge verilmesini gerektiren bir ilişki ya da işlemde bulunmaları halinde işleme uygun belgeyi düzenleyip karşı tarafa vermek durumundadır. Bu yükümlülüğe aykırı davranarak belge verilmemesi durumunda vergi kabahati meydana gelmektedir⁶²⁰. Belge vermeme eyleminin bir olasılığını belgenin hiç düzenlenmemesi

⁶²⁰ D. Şenyüz, *age.*, s. 186.

oluşturmaktadır. Ancak kanun metninde kabahat unsuru olarak belirtilen fiil, belgenin “düzenlenmemesi” değil “verilmemesi”dir. Bu nedenle düzenlenmiş olmakla birlikte karşı tarafa verilmemiş bir belge söz konusu olduğunda kabahat meydana gelmektedir⁶²¹. Belge, süresi içinde düzenlenmekle birlikte muhatabına veya yetkili adamına verilmesi veya gönderilmesi için bir sürenin kanunda belirtilmemiş olması nedeniyle geç verilen bir belgenin kabahat fiilini oluşturduğu söylenemez⁶²².

- **Belge Alınmaması:**

Belge almama, belge vermeme gibi özel usulsüzlük kabahatini oluşturan bir fiildir. Almama eyleminin cezalandırılmasındaki gerekçe, karşı tarafın belge verme konusundaki isteksizliğini bertaraf ederek onu belge vermeye zorlamaktır. Belge vermeme ve almama, birbiriyle ilişkili ancak birbirinden bağımsız fiillerdir. Bu nedenle belge alamayanlar, istemelerine rağmen karşı tarafın belge vermekten kaçındığını inandırıcı bir şekilde ispat etmeleri durumunda bunlar için kabahat fiili meydana gelmeyecektir⁶²³. VUK’un 353/1. maddesinde belirtilen belge almama eylemi sadece VUK’un 232. maddesinin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar için uygulanmaktadır.

- **Belgelerde Gerçek Meblağdan Farklı Meblağlara Yer Verilmesi:**

VUK’un 353/1. maddesi kapsamındaki belgelerde gerçek meblağlardan farklı meblağlara yer verilmesi durumunda özel usulsüzlük kabahati işlenmiş olmaktadır. Belge vermeme ve almamaya dair düzenlemenin tamamlayıcısı niteliğindeki bu düzenleme ile mükelleflerin, belgelerde gerçek meblağdan daha düşük bir meblağ yazarak, belge vermeme ve almamaya ilişkin özel usulsüzlük cezasından kurtulmak istemelerinin önüne geçilmek istenmiştir⁶²⁴. Ancak gerçek meblağdan farklılık, eksiklik yönünde olabileceği gibi fazlalık yönünde de olabilmektedir⁶²⁵.

- **Elektronik Belge Olarak Düzenlenmesi Gereken Belgenin Kâğıt Olarak Düzenlenmesi**

E-belge olarak düzenlenmesi gereken belgenin istisnai durumlar dışında⁶²⁶ kâğıt olarak düzenlenmesi özel usulsüzlük kabahatini oluşturmaktadır. Daha önce kanun

⁶²¹ T. Erdem, *age.*, s. 266.

⁶²² D. Şenyüz, *age.*, s. 188.

⁶²³ D. Şenyüz, *age.*, s. 188.

⁶²⁴ T. Erdem, *age.*, s. 273.

⁶²⁵ D. Şenyüz, *age.*, s. 190.

⁶²⁶ 509 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde “*Elektronik belge olarak düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin;*

metninde yer almaması nedeniyle, e-fatura düzenlemesi gerekirken bunun yerine kâğıt fatura düzenleyen mükellefe VUK'un 353/1 maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezası; *“bu cezanın vergiyi doğuran olayın kayıt dışı bırakıldığına tespitinde kesilebileceği, kâğıt olsa dahi fatura düzenlendiği durumda işlemin kayıt altına alındığı; dolayısıyla cezaya dayanak alınan e-fatura düzenlenmemesi fiilinin kanunda düzenlenen tipiklikte gerçekleşmediği, vergi ve cezaların kanuniliğe ilişkin anayasal ilkeler bazında kıyas ve varsayıma dayalı olarak ceza kesilmesinin mümkün olmadığı”*, gerekçesiyle hukuka aykırı bulunmuştur⁶²⁷.

Diğer yandan, dava konusu olan özel usulsüzlük cezasına yasal dayanak teşkil eden VUK'un 353/1. maddesinde 27.03.2018 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7103 Sayılı Kanun ile değişikliğe gidilmiş olup buna göre, anılan tarihte yürürlüğe girmek üzere; fatura ve benzeri evrakın verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmamasında uygulanacak özel usulsüzlük cezalarının kapsamına elektronik belgeler de dâhil edilmiş ve *“elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlendiğinin tespiti”* halinde özel usulsüzlük cezası kesileceği hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla söz konusu Kanun değişikliğiyle birlikte, vergi cezası uygulamasında ceza hukuku ilkeleri bakımından gerekli olan kanunilik ve tipiklik ilkeleri sağlanmış olmaktadır.

Daha sonra ise bu kez Sivas Vergi Mahkemesi tarafından 213 sayılı VUK'un 24.06.1994 tarihli ve 4008 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle başlığı ile birlikte değiştirilen 353. maddesinin birinci fıkrasının 21.03.2018 tarihli ve 7103 sayılı Kanun'un 12. maddesiyle değiştirilen (1) numaralı bendinin *“...bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller*

a) Başkanlığın ve e-Belge uygulamalarına taraf olan diğer kamu kurum ve kuruluşlarının bilgi işlem sistemlerinde meydana gelen arıza, kesinti ile bu sistemlerde yapılan bakım,

b) İspat veya tevsik edilmek kaydıyla, mükellefin ya da Başkanlıktan izin almış özel entegratör kuruluşların bilgi işlem sistemlerinde meydana gelen arıza, kesinti ile bu sistemlerde yapılan planlı bakım (yazılı bildirimde belirtilen süre ile sınırlı kalmak kaydıyla),

c) İspat veya tevsik edilmek kaydıyla, kullanılmakta olan mali mührün veya elektronik imza aracının arızalanması veya çalınması (yeni mali mühür veya elektronik imza aracının temini süresince),

ç) Bakanlık veya Başkanlık tarafından e-Belge uygulamalarına ilişkin olarak yayımlanan genel tebliğ, sirküler ve teknik kılavuz ve duyurularda, belgelerin e-Belge yerine kâğıt olarak düzenlenmesine izin verilmesi gibi nedenlerle, kanunen düzenlenmesi gereken sürenin geçirilmemesi kaydıyla, kâğıt olarak düzenlenmesi durumunda özel usulsüzlük cezası kesilmeyeceği” düzenlenmiştir. Elektronik olarak düzenlenmesi gereken belgenin, VUK'un 13. maddesinde yazılı mücbir sebepler nedeniyle elektronik olarak düzenlenememesi halinde de, VUK'un 373. maddesi gereği özel usulsüzlük cezası kesilmemektedir.

⁶²⁷ Danıştay 9. Dairesi, (24.12.2019), E.2017/3886, K.2019/7414 sayılı kararı, RG:13.05.2020/31126.

hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi...” bölümünün Anayasa’nın 35. maddesine aykırılığı ileri sürülerek iptali için AYM’ye başvurulmuştur.

İtirazın gerekçesini, elektronik fatura yerine kâğıt fatura düzenleyen mükellefin bu eylemi dolayısıyla itiraz konusu kural gereğince özel usulsüzlük cezası ile cezalandırıldığı, elektronik fatura düzenleme yükümlülüğüne uyulmasa da Kanun’a uygun kâğıt fatura ile vergiye tabi işlemlerin belgelendirildiği, buna rağmen elektronik fatura düzenlenmediği gerekçesiyle fatura bedelinin %10’u oranında ceza kesilmesinin mülkiyet hakkına yönelik bir müdahale oluşturduğu, kesilen ceza dolayısıyla mükellefe yüklenen külfet ile ceza hükmünün koruduğu hukuki ve maddi menfaat birlikte değerlendirildiğinde kuralla mükellefe aşırı külfet yüklemesi ve kamu yararı ile mükellefin mülkiyet hakkı arasında olması gereken adil dengenin bozulması nedeniyle Anayasa’nın 35. maddesine aykırılık teşkil etmesi oluşturmaktadır.

Söz konusu başvuru doğrultusunda AYM tarafından,

➤ *“213 sayılı Kanun’un ilgili hükümleri değerlendirildiğinde vergi kabahati oluşturan eylemlerin hukuka aykırılık düzeyleri ve vergi kaybına sebep olma ihtimalleri bakımından derecelendirildiği, buna göre kabahatin türünün ve ceza miktarının belirlendiği ve faturanın elektronik olarak düzenlenmesi gerekirken kâğıt olarak düzenlenmesi eyleminin de Kanun’un 353. maddesinin birinci fıkrasının (I) numaralı bendinde kabahat olarak düzenlendiği,*

➤ *Bilişim teknolojilerindeki gelişime uyum sağlama ve elektronik dönüşümün sağlayacağı faydalardan yararlanma isteği ile vergilendirme sürecine ilişkin kayıt, defter ve belgelerde de elektronik uygulamalara geçilmeye başlandığı ve bu kapsamda elektronik belge uygulamasına ilişkin zorunluluklar getirildiği,*

➤ *Söz konusu uygulamalarla hem vergi idaresi hem de mükellefler açısından önemli yararlar amaçlandığı ve dolayısıyla kanun koyucunun belirtilen yararları gerçekleştirmek için öngördüğü elektronik belge kullanma zorunluluğunun kamu yararı amacıyla öngörüldüğü,*

➤ *Elektronik belge yerine kâğıt belge düzenleme kabahatini işleyenlere özel usulsüzlük cezası uygulanmasının elektronik belge düzeninin sağlanması suretiyle ekonomik aktivitelerin elektronik ortamda izlenmesi, analiz edilmesi, raporlanması, elektronik ortamda denetim alt yapısının oluşturulması, kâğıt defter ve belge kullanımından kaynaklanan maliyetlerin azaltılması, belgelerde standart formatın*

oluşturulması, düzenlenen belgenin tarafları arasında güvenli, zaman ve maliyet tasarrufu sağlayan bir sistemin kurulması, kamu hizmeti kalitesi ile mükelleflerin işlem yapma hızının artırılması ve kayıt dışılığın izlenerek önlenmesi biçimindeki amaçlara ulaşma bakımından elverişli ve gerekli olmadığı söylenemeyeceği,

➤ *Kabahat için öngörülen cezanın oranı, cezalandırmada yıllık olarak üst sınırların öngörülmesi ve verilen cezalara karşı yargısal denetimin mümkün olması hususları birlikte değerlendirildiğinde kuralla kişilere aşırı bir külfet yüklendiğinin değerlendirilemeyeceği, bu bağlamda kabahat ile ceza arasında bulunması gereken makul dengenin gözetildiği, dolayısıyla kuralın orantısız bir sınırlamaya neden olmadığı” yönünde hukuki değerlendirmede bulunulmuştur.*

Yapılan hukuki değerlendirmeler doğrultusunda, Anayasa Mahkemesince itiraza konu olan kuralın, Anayasa’ya aykırı olmadığına ve itirazın reddine karar verilmiştir⁶²⁸.

• **Belgenin Düzenlenmemiş Sayılması:**

VUK’un 227/3. maddesinde “*Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.*” hükmü yer almaktadır. VUK’un “*Faturanın Şekli*” başlıklı 230. maddesinde faturada bulunması gereken asgari bilgiler düzenlenmiştir. Yine VUK’un 234, 235 ve 237. maddelerinde sırasıyla gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzunun ihtiva etmesi gereken bilgiler yer almaktadır. Bu maddelerde sayılan zorunlu unsurların belgelerde bulunmaması halinde belgeler hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır.

Burada belirtilmesi gereken husus, faturadaki eksikliğin VUK’un “*Fatura Nizami*” başlıklı 231. maddesinde sayılan usul kurallarından biri olması durumunda VUK’un 352/2-7. maddesinde öngörülen, “*evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması*” hükmünün geçerli olmasıdır. Ancak VUK’un 231. maddesinin 5. bendinde yer alan faturanın düzenlenme süresine ilişkin aykırılık ise bu

⁶²⁸ Anayasa Mahkemesi (10.12.2020), E. 2020/51, K. 2020/73 sayılı kararı, RG: 09.02.2021/31390.

durumun istisnasını oluşturmakta ve VUK md. 353/1'e göre yaptırıma tabi tutulmaktadır.

VUK'un "*Fatura Nizami*" başlıklı 231. maddesinin 5 numaralı bendine göre "*Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azamî yedi gün içinde düzenlenir.*" 509 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde e-faturanın yeni bir belge türü olmayıp, kâğıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahip olduğu belirtilmektedir. Ayrıca, "*mükellefler, bu tebliğde elektronik ortamda düzenlenmesine olanak sağlanan belgeleri düzenlerken, süreler başta olmak üzere bu tebliğde belirtilmeyen hususlarda Kanun ve ilgili diğer kanun ve düzenlemelerde yer alan usul ve esaslara uymak zorundadır*" şeklindeki düzenleme kanunun bu hükmünün e-fatura için de geçerli olduğu sonucunu doğurmaktadır. Ayrıca 7318 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle 29.04.2021 tarihinde madde hükmüne eklenen "*Hazine ve Maliye Bakanlığı; mal veya hizmetin nev'i, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türünü ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak, bu süreyi indirmeye ya da faturanın malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenlenmesi zorunluluğu getirmeye yetkilidir*" cümlesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığına fatura düzenleme süresi konusunda yetki verilmiştir. Gerek kanunda belirtilen gerekse Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirlediği süreler içerisinde düzenlenmeyen faturalar da hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır.

VUK'un 234. maddesine 14.10.2021 tarihli 7338 sayılı Kanun'un 23. maddesiyle eklenen 4. fıkra ile gider pusulasına da düzenlenme süresi getirilmiştir. Buna göre "*Gider pusulası, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen gider pusulası hiç düzenlenmemiş sayılır.*"

VUK'un 353/1. maddesi uyarınca kesilecek cezalarda öncelikle belgenin üzerine yazılması gereken meblağ ya da meblağ farkı dikkate alınmaktadır. Bu açıdan ceza nispi para cezası niteliğindedir. Ancak, ceza için maktu tutarlı bir alt sınır belirlenmiştir. Böylece belgelere yazılması gereken meblağ ya da meblağ farkının küçük tutarlı olması halinde cezanın yetersiz kalmaması amaçlanmıştır. Ayrıca, ölçülülük ilkesi göz önünde bulundurularak bir takvim yılı içinde kesilecek ceza için üst sınır getirilmiştir.

3.1.3.2. Belge Düzenleme, Kullanma, Bulundurma ve Diğer Zorunluluklara Uyulmaması (VUK md. 353/2)

VUK md.353/2 uyarınca; “Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin, gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin veya elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlendiğinin tespiti ya da bu belgelerin bu Kanununun 227 nci maddesine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde, her bir belge için 1.000 (556 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2024’ten itibaren 3.400 TL) Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilir.

Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 50.000 (556 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2024’ten itibaren 170.000 TL) Türk lirasını, bir takvim yılı içinde ise 500.000 (544 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2024’ten itibaren 1.700.000 TL) Türk lirasını geçemez.”

VUK’un 353/2. maddesinde sayılan belgelerden birinin “düzenlenmemesi” (VUK’un 227. maddesine göre belgelerin öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde de bu belgeler hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır), “kullanılmaması”, “bulundurulmaması”⁶²⁹, “düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı tutarlara yer verilmesi”, “gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi”⁶³⁰, “elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken kâğıt olarak düzenlenmesi” özel usulsüzlük kabahatini oluşturmaktadır.

⁶²⁹ VUK’un 230/5. maddesi “(Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıttırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması halinde alıcının taşınan veya taşıttırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurulması şarttır.)” hükmü gereğince mal sevkiyatında düzenlenmiş olan sevk irsaliyelerinin mutlaka taşıtta bulundurulması zorunlu olduğundan, yapılan denetimlerde sevk irsaliyesinin taşıtta bulundurulmadığının tespiti halinde, VUK’un 353/2. maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır.

⁶³⁰ VUK’un 359. maddesinde sahte belge, “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge”; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ise, “gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge” olarak tanımlanmıştır. VUK’un 359. maddesine göre, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme eylemleri vergi suçu olarak nitelendirilmekte ve hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmaktadır. VUK’un 353/2. maddesinde sayılan belgelerin “gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi”, özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren bir kabahat teşkil etmektedir.

VUK'un 353/1. maddesindeki özel usulsüzlük cezalarının hesaplanmasında öncelikle belgelere yazılması gereken meblağ ya da meblağ farkı dikkate alınmaktayken VUK'un 353/2. maddesi uyarınca kesilecek cezalar doğrudan belge adedi üzerinden hesaplanmaktadır. Özel usulsüzlük konusu olan her bir belge için 2024 yılında 3.400 TL özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 2024 yılında 170.000 TL'yi, bir takvim yılı içinde ise 1.700.000 TL'yi aşamaz.

3.1.3.3. Nihai Tüketicilerin Belge Almaması (VUK md. 353/3)

VUK'un md. 353/3'e göre; *"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. (Ek cümle: 28/3/2007-5615/20 md.) Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, söz konusu tespiti vergi incelemesine yetkili olmayanlara da yaptırmaya yetkilidir. Bu hükmün uygulanmasında belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayana verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçer."*

İlk olarak bu madde bendi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi, belge alınmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca tespit edilmesi şartına bağlı iken daha sonra 5615 sayılı Kanun'un 20. maddesiyle madde metnine eklenen cümle ile Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına, söz konusu tespiti vergi incelemesine yetkili olmayanlara da yaptırma konusunda yetki tanınmıştır. Anılan yetki maddesine dayanılarak çıkarılan 371 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine⁶³¹ göre *"yoklama yapmaya yetkili memurların tamamının, mükellef olmayanların satın aldıkları mallar ya da hizmetler için belge alınmadığına ilişkin tespitleri yapma hususunda yetkili kılınmış olup, yoklama yapmaya yetkililer tarafından yapılan denetimler sonucu belge alınmadığına ilişkin olarak nihai tüketiciler nezdinde düzenlenen tutanaklara dayanılarak özel usulsüzlük cezası kesilebilecektir. Anılan bent hükümlerinin uygulanmasında, belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayanlara verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçecektir. Cezanın, tutanağın alıcıya verildiği*

⁶³¹ 17.04.2007 tarih ve 26496 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

tarihten itibaren 30 gün içerisinde, tespitin yapıldığı yeri yetki alanı içerisinde bulunduran vergi dairesine ödenmesi esastır. Cezanın ödeneceği vergi dairesi tutanağa yazılacak ve tutanağın bir örneği de tutanakta belirtilen vergi dairesine gönderilecektir. Adına tutanak düzenlenenler bu cezayı tutanağın kendilerine verilen örneğini ibraz etmek ve tutanakta belirtilen vergi dairesini belirtmek suretiyle başka bir vergi dairesine de ödeyebileceklerdir.”

3.1.3.4. Günü Gününe Kayıt Zorunluluğu, İbraz Yükümlülüğü ve Levha Asma Zorunluluğuna Uyulmaması (VUK md. 353/4)

VUK md. 353/4'e göre, “Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tespit için 10.000.000 (556 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2024'ten itibaren 1.700 TL)lira özel usulsüzlük cezası kesilir.”

a) Günü Gününe Kayıt Zorunluluğu Bulunan Defterlerin Tutulmaması, İbraz Edilmemesi

Madde metninde belirtilen günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defterlerinin tutulma zorunluluğu 4369 sayılı Kanun'la kaldırılmıştır. Dolayısıyla bu hüküm sadece Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kaydedilme zorunluluğu getirilen defterler için uygulama imkânı bulmaktadır. VUK'un 219. maddesine göre günü gününe kayıt zorunluluğu bulunan serbest meslek kazanç defteri ise Maliye Bakanlığı'nın yetkisine dayanılarak ihdas edilen bir defter olmaması nedeniyle bu hüküm kapsamına girmemektedir. Ayrıca Defter-Beyan Sistemi ile birlikte serbest meslek kazanç defterine muamelelerin günü gününe kaydı gerekmemektedir.

Dolayısıyla VUK'un 353/4. maddesindeki bu düzenlemenin işlevselliğini kaybettiği anlaşılmaktadır. Bu nedenle karışıklığa mahal vermemek üzere, bu hükmün yürürlükten kaldırılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

b) Levha Bulundurma ve Asma Zorunluluğuna Uyulmaması

VUK md. 353/4 uyarınca, vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları

halinde her tespit için 10.000.000 lira (**556 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2024'ten itibaren 1.700 TL**) özel usulsüzlük cezası kesilir. Levhalar, vergi levhası ve diğer levhalar olmak üzere ikiye ayrılabilir. Vergi levhası, VUK'un 5. maddesinde düzenlenmektedir. Bu maddeye göre, “*Gelir Vergisi mükellefleri (Kazancı basit usulde tespit edilenler dâhil) ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı almak zorundadırlar. İlan ve levhalara ilişkin diğer hususlar Maliye Bakanlığınca belli edilir.*” 13.2.2011 tarihli ve 6111 sayılı Kanun'un 82. maddesiyle, bu fıkrada daha önce yer alan “*levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca okunup görünecek şekilde asmak zorundadırlar.*” ibaresi “*levhayı almak zorundadırlar*” şeklinde değiştirilmiş ve bu değişiklikte vergi levhasını asma zorunluluğu kaldırılmıştır. Vergi levhası almak zorunda olanlara ise bu levhaları 408 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde⁶³² belirtilen yerlerde bulundurma zorunlulukları getirilmiştir. Yapılan denetimlerde bulundurma mecburiyetine uyulmadığının tespiti halinde her bir tespit için özel usulsüzlük cezası kesilir.

Vergi levhasının dışında, belge basım yetkisi almış matbaa işletmecilerinin “*Bu işyeri Vergi Usul Kanunu Uyarınca Çıkartılan Yönetmeliğe Göre Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımına Yetkilidir.*” ibaresini taşıyan levha⁶³³ asma zorunluluklarına uymaması durumunda da özel usulsüzlük cezası kesilmektedir⁶³⁴.

3.1.3.5. Tek Düzen Hesap Planına ve Muhasebe Standartlarına Uyulmaması (VUK md. 353/6)

VUK'un 175. maddesine 3762 ve 4108 sayılı Kanunlarla eklenen hükümlerle Maliye Bakanlığına; muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların hazırlanması ve muhasebe kayıtlarının bilgisayar programları aracılığıyla izlenmesi, bu programları üretenlerin uyması gereken kurallar konusunda usul ve esasları belirleme yetkisi tanınmıştır.

⁶³² 27.05.2011 tarih ve 27946 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁶³³ Matbaa işletmecilerine levha asma mecburiyeti, 02.02.1985 tarih ve 18654 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım Ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik” ile getirilmiştir.

⁶³⁴ Daha önce işletmelerin “Fiyatlarımıza Katma Değer Vergisi Dâhildir” ibaresi taşıyan levha asma zorunlulukları da bulunmaktaydı. Ancak bu zorunluluk 408 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği (RG: 27.05.2011/27946) ile yürürlükten kaldırılmıştır. Ödeme kaydedici cihaz kullananların “Ödeme Kaydedici Cihaz Levhası” alma zorunluluğu da 465 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği (RG: 25.12.2015/29573) ile kaldırılmıştır.

Bu hüküm gereğince Maliye Bakanlığı tarafından yapılan düzenlemelere uyulmamasının yaptırımı, VUK md. 353/6'da özel usulsüzlük cezası olarak düzenlenmiştir. Bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının tutarı 250.000.000 liradır (**556 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2024'ten itibaren 40.000 TL**). Bununla birlikte bu bent kapsamına giren fiiller konusunun yeteri kadar açık olmaması sorun yaratmaktadır. Örneğin; tek düzen hesap planına göre defter tutan bir mükellefin bazı hesaplara farklı isimler vermesi ile başka bir mükellefin tek düzen hesap planına hiç uymaması durumunda fiillerin ağırlığı dikkate alınmadan aynı ceza kesilecektir⁶³⁵.

3.1.3.6. Vergi Kimlik Numarasına İlişkin Düzenlemelere Uyulmaması (VUK md. 353/7)

VUK'un 8. maddesinin "*Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan her gerçek kişi ile tüzel kişilere bir vergi numarası verilir. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye ve vergi numarasının kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerle ilgili kayıtlarda ve düzenlenecek belgelerde kullanılması mecburiyetini getirmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.*" hükmü ile 4358 sayılı Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması Hakkında Kanun'la vergi kimlik numarası almak ve kullanmak zorunluluğu getirilmiştir. Bu düzenlemelerle, vergiyi doğuran olayın ve mükelleflerin zamanında saptanması amaçlanmıştır⁶³⁶.

Bu zorunluluklara aykırı davranılmasına ilişkin hem VUK'ta hem de 4358 sayılı Kanunda cezai müeyyideler öngörülmüştür. VUK md. 353/7'ye göre, "*Bu kanunun 8 inci maddesinin son fıkrası uyarınca getirilen mecburiyete uymaksızın işlem yapanlara her bir işlem için 10.000.000 (556 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2024'ten itibaren 2.000 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.*" 4358 sayılı Kanun, bu zorunluluğa uymayanlara parasal cezanın yanı sıra hapis cezası da öngörmektedir. Kanuna aykırı hareket edenler için özel kanunlarda daha ağır bir ceza öngörülmemişse üç aydan bir yıla kadar hapis cezası hükmolunacaktır.

Öte yandan 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu gereğince, T.C. tabiiyetine bulunan gerçek kişilere verilen kimlik numarasının her türlü işlemde uygulanması zorunlu hale gelmiştir. Buna istinaden vergi kimlik numarası yerine T.C. kimlik numarasının kullanılması için Maliye Bakanlığınca 3 Sıra No.lu Vergi Kimlik Numarası

⁶³⁵ M. A. Özyer, *age.*, s. 979.

⁶³⁶ E. Öner, *age.*, s. 94.

Genel Tebliği yayımlanmıştır. Bu tebliğe göre 01.01.2007 tarihinden itibaren T.C. tabiiyetine bulunan gerçek kişiler için vergi kimlik numarası olarak T.C. kimlik numarası kullanılmaktadır. Kurum ve kuruluşlar için ise vergi kimlik numarası uygulaması devam etmektedir.

3.1.3.7. Belge Basımıyla İlgili Bildirim Görevinin Yerine Getirilmemesi (VUK md. 353/8)

VUK'un mükerrer 257. maddesindeki yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı, VUK'un İkinci Kitap İkinci kısmında sayılan belgelerin Bakanlıkça anlaşma yapılan matbaalarda basılması veya noterlere onaylatılması zorunluluğunu getirmiştir. Belgelerin anlaşmalı matbaalara bastırılması ve matbaaların uyacakları usul ve esaslar "Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım Ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik"⁶³⁷ ile belirlenmiştir.

Bu çerçevede, matbaa işletmecileri basım ve dağıtımını yaptıkları belgelere ilişkin olarak bilgi formunu en geç düzenlendiği günü izleyen on beşinci günün sonuna kadar elektronik ortamda internet üzerinden Bakanlığa göndermek zorundadırlar. Belge basımı ile ilgili bildirim görevini süresinde yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine 1.400 (556 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2024'ten itibaren 6.600 TL) Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilir. Bildirimin eksik ya da hatalı yapılması durumunda da aynı ceza kesilmektedir. Özel usulsüzlük cezası, belgesi basılan ve bilgi formu düzenlenmeyen her bir mükellef için ayrı ayrı kesilmektedir. 14.10.2021 tarihinde 7338 sayılı Kanununun 40. maddesi ile yapılan değişiklikle, kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, bildirim belirlenen sürenin sonundan başlayarak 30 gün içinde yapılması ya da eksik veya hatalı yapılan bildirim aynı süre içerisinde tamamlanması veya düzeltilmesi durumunda ½ oranında uygulanmaktadır. Bu özel usulsüzlük cezası için bir üst sınır belirlenmiştir. Buna göre, bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı içinde 114.000 TL (556 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2024'ten itibaren 1.300.000 TL)'yi aşmamaktadır. E-belge uygulamasının yaygınlaşmasıyla bu hükmün geçerliliği de anlamını yitirecektir.

⁶³⁷ 02.02.1985 tarih ve 18654 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

3.1.3.8. 4358 Sayılı Yasayla Getirilen Zorunluluğa Uymama (VUK md. 353/9)

VUK'un md. 353/9 kapsamında, "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 75.000.000 (556 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2024'ten itibaren 8.700 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Ceza kesilenler, ödedikleri ceza için fiilleri ile ceza kesilmesine neden olan kişilere rücu edebilirler."

4358 sayılı Kanun'un 2. maddesi VUK'un 8. maddesine paralel olarak; "Kamu idare ve müesseseleri ile diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığınca belirlenecek işlemlerin yapılması sırasında, bu işlemlere muhatap veya taraf olan gerçek ve tüzel kişilerin vergi kimlik numarasını tespit etmek ve bu işlemlere ilişkin belge, hesap ve kayıtlarında vergi kimlik numaralarına da yer vermek zorundadırlar. Belirlenecek işlemlere muhatap veya taraf olan kişiler, vergi kimlik numaraları olmadığı takdirde, işlemlerin tamamlanmasından önce vergi kimlik numarası almak zorundadırlar." hükmünü içermektedir.

Bu yetkiye istinaden Bakanlığın belirleyeceği standartlarda, araçlarla ve zamanlarda bildirim görevini yerine getirmeyenler hakkında özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

3.1.3.9. Maliye Bakanlığı'nın Özel İşaretli Görevlisinin Dur İkazına Uymama (VUK md. 353/10)

VUK'un 127. maddesinin (d) bendinde; yoklamaya yetkili memurların vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak, "nakil vasıtalarını, Maliye Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek" yetkisine sahip oldukları hüküm altına alınmıştır. Bu hükme istinaden yapılan yol denetimlerinde özel işaretli görevlinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına VUK'un 353. maddesinin 10. bendine göre 75.000.000 (556 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2024'ten itibaren 6.600 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bu sebeple meydana gelen özel usulsüzlük kabahatinde cezanın, kusurlu olan aracın sürücüsüne değil de sahibine kesilmesinin “suç ve cezaların şahsiliği” ilkesine aykırılığı yönünde görüşler bulunmaktadır. Bu hükmün Anayasa’ya aykırı olduğu gerekçesiyle iptaline ilişkin İstanbul Beşinci Vergi Mahkemesinin başvurusu sonucunda AYM Anayasa’ya aykırılık iddiasını reddetmiştir⁶³⁸.

3.1.3.10. Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu İbraz Yükümlülüğüne Uyulmaması (VUK md. 353/11)

VUK’un “Vergi beyannamelerinin imzalanması ve yeminli malî müşavir tasdik raporları” başlıklı mükerrer 227. maddesinin, “..., *tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükellefler tasdike konu haktan yararlanamazlar.*” hükmü 7338 sayılı Kanunun 22. maddesiyle “*tasdik raporunun zamanında ibraz şarttır.*” şeklinde değiştirilmiştir. Ayrıca tasdik raporunun zamanında ibraz edilmemesi halinde mükellefe ek süre verileceğine ilişkin hüküm de aynı fıkraya ikinci cümle olarak eklenmiştir. Buna göre mükellefe tebliğ edilmek şartı ile 60 günlük bir mühlet verilecek ve tasdik raporu bu süre içinde de ibraz edilmezse mükellefler tasdike konu haktan yararlanamayacaklardır. 7338 sayılı Kanun’un 40. maddesiyle, VUK’un özel usulsüzlük cezalarının sayıldığı 353. maddesine bu konuya ilişkin ceza hükmü eklenmiştir. Buna göre yeminli mali müşavir tasdik raporunun yukarıda yer verilen ilk cümledeki sürede ibraz edilmemesi durumunda, tasdik raporu ibraz şartı getirilen mükellef adına 50.000 (556 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2024’ten itibaren 230.000 TL) TL’den az ve 500.000 (556 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2024’ten itibaren 2.300.000) TL’den fazla olmamak üzere, yararlanılması tasdik raporunun ibraz şartına bağlanan tutarın %5’i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

3.1.3.11. Damga Vergisinde Özel Usulsüzlük Cezası (VUK md. 355)

VUK’un 355. maddesi uyarınca; “*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 (556 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2024’ten itibaren 14 TL)Yeni Türk Lirasından az olamaz.*” Görüleceği üzere bu kabahat türü, damga vergisi ödenmemiş veya eksik

⁶³⁸ Anayasa Mahkemesi, (06.01.2005). E. 2001/487, K. 2005/2 sayılı kararı. RG: 27.10.2005/25979.

ödenmiş kâğıtları vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkaran noterler tarafından işlenmektedir.

3.1.3.12. Bilgi Vermekten Çekinenler ile 107/A, Mükerrer 242, 256, 257 ve Mükerrer 257'nci Madde ve GVK'nın 98/A Maddesi Hükmüne Uymayanlar İçin Ceza (VUK mükerrer md. 355)

Bilgi vermektten çekinenler ile VUK'un 107/A, mükerrer 242, 256, 257, mükerrer 257. maddeleri ile GVK'nın 98/A maddesi hükmüne uymayanlar için ceza uygulaması VUK'un mükerrer 355. maddesinde düzenlenmiştir. VUK'un mükerrer 355. maddesinin ilk başlığı “*Bilgi vermektten çekinenler ile 257 nci madde hükmüne uymayanlar için ceza*” iken zaman içerisinde ortaya çıkan ihtiyaçlara göre getirilen yeni yükümlülöklere uymayanların madde kapsamına alınmasıyla en son “*Bilgi vermektten çekinenler ile 107/A, mükerrer 242, 256, 257, mükerrer 257 nci madde ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi hükmüne uymayanlar için ceza*” şeklinde değişmiştir.

3.1.3.12.1. Bilgi Vermektten Çekinilmesi

Vergi güvenliğinin sağlanması bakımından vergi idaresinin vergisel durum ve işlemlerle ilgili kişi ve kurumlardan bilgi toplaması önem arz etmektedir. Bilgi verme zorunluluğuna uymayanların yaptırıma tabi tutulması da bunun önemini ortaya koymaktadır.

Talep üzerine bilgi vermeye ilişkin düzenlemeler, VUK'un 86⁶³⁹, 148⁶⁴⁰ ve 149.⁶⁴¹ maddelerinde yer almaktadır. VUK'un 150. maddesi ise, kendiliğinden bilgi

⁶³⁹ “**Madde 86** – Zirai kazançlar il ve merkez komisyonları kamu idare ve müesseseleri ile Devlet ekonomi kurumlarından ve görevlerinin gerektirdiği sair gerçek ve tüzelkişilerden her türlü bilgileri istiyebilirler.

Gerekli gördükleri hallerde bilirkişilere inceleme de yaptırabilirler.

Bilgi istemede 148 inci maddenin ikinci fıkrası hükümleri uygulanır.

Komisyonlarca bu hükümlere göre istenilen bilgileri vermeyenler ve bilirkişiliği kabul ettikleri halde gerekli incelemeleri yapmayanlar hakkında Mükerrer 355 inci madde hükmü uygulanır”.

⁶⁴⁰ “**Madde 148** – Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların istiyebilecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.

Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez.

Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar.”

⁶⁴¹ “**Madde 149** – (Değişik: 4/12/1985-3239/14 md.) Kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzelkişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar.”

verme ödevi ile ilgili hüküm içeren bir düzenlemedir⁶⁴². Devamlı bilgi verme yükümlülüğü getirmesi ile VUK'un 149. maddesine benzemektedir. Ancak verilecek bilgilerin konusunun ve bilgi verecek kişi veya kurumların kanun tarafından sınırlandırılmış olması, diğer maddelerle olan farklılığını oluşturmaktadır⁶⁴³. Zira bu madde hükmü uyarınca bilgi verme yükümlülüğünün konusu ölüm ve intikallerle ve bilgi verme yükümlülüğü getirilen kişiler ise maddede sayılanlarla sınırlandırılmıştır. Bilgi verme yükümlülüklerine uyulmaması, özel usulsüzlük kabahati teşkil etmektedir.

3.1.3.12.2. E-Tebligat İle İlgili Yükümlülüklerin Uyulmaması

Elektronik tebligat, 213 sayılı VUK hükümlerine göre tebliği gereken belgelerin, e-Tebligat Sistemi ile mükelleflerin elektronik adreslerine tebliğ edilmesidir. E-Tebligat sistemini kullanma zorunluluğu bulunan mükellefler, kurumlar vergisi mükellefleri ile ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefleridir (kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç). Ancak, isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenler de sistemden yararlanmaktadır. 01.04.2016 tarihinden itibaren başlayan e-tebligat uygulamasının yasal dayanağını VUK'un 107/A maddesi oluşturmaktadır:

“Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93 üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir.

Elektronik ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır.

Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres

⁶⁴² **Madde 150** – Aşağıda yazılı Resmî makamlarla gerçek ve tüzelkişiler, her ay muttali oldukları ölüm vak'aları ile intikalleri ertesi ayın 15'inci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar.

1. Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları;

“...yükümlünün beyannamesini vermediği davalı idarece bilinmekte olmasına rağmen yine de beyannamenin yanlış bir hesap numarası ile verilebileceği veya bir başka vergi dairesine

2. Yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar (Memur oldukları yerde ölen Türk tebaasının soyadı, adı ve sıfatları ile Türkiye'deki ikametgahlarını Maliye Bakanlığına bildirirler);

3. Mahalle ve köy muhtarları (Kendi mahalle veya köylerinde ölenleri bildirirler);

4. Banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzelkişiler (Mevduat, şirket hissesi, emanet para ve eşya veya sair suretle alacak sahiplerinden birinin ölümü halinde, ölenin soyadını, adını, alacağının nev'ini ve miktarını bildirirler).”

⁶⁴³ Kerem Öncü, *Vergi Yükümlüsü Açısından Özel Hayatın Gizliliği*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s. 112.

kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

213 sayılı Kanun hükümlerine göre muhataplarına tebliği gereken evrakın, Gelir İdaresi Başkanlığı aracılığıyla elektronik ortamda tebliğ edilmesi ile ilgili usul ve esasları belirleyen 456 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği⁶⁴⁴ ile de bazı yükümlülükler getirilmiştir. Kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek olanlar, Tebliğle belirlenen sürelerde bildirimde bulunarak elektronik tebligat adresi almak ve elektronik tebligat sistemini kullanmak zorundadır. Buna göre, Tebliğde getirilen zorunlulukların başladığı tarihten sonra mükellefiyet tesis ettiren kurumlar vergisi mükellefleri işe başlama tarihini takip eden 15 gün içerisinde, gelir vergisi mükellefleri ise mükellefiyet tesisi sırasında bizzat veya elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla Elektronik Tebligat Talep Bildiriminde bulunmak zorundadır. Bu yükümlülükler uylmaması, VUK’un mükerrer 355. maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası uygulanmasını gerektirmektedir.

3.1.3.12.3. Elektronik Ortamdaki Kayıtlar ve Elektronik Cihazla Belge Düzenleme Yükümlülüklerine Uylmaması

Bilişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler, kâğıt ortamında yürütülen yasal defter, belge ve kayıt ile ilgili süreçlerin gelişen teknolojiye uygun şekilde elektronik ortamda gerçekleştirilmesini zorunlu kılmaktadır.

509 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği kapsamında belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesi yükümlülüğüne uylmaması özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmektedir.

3.1.3.12.4. İbraz Yükümlülüğüne Uylmaması

VUK’un 256. maddesinde “defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti” düzenlenmiştir. Söz konusu madde uyarınca; “*defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz ödevi getirilen gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara*

⁶⁴⁴ 27.08.2015 tarih ve 29458 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike ve 3568 sayılı Kanununun 8/A maddesi uyarınca düzenlenecek katma değer vergisi iadesine dayanak teşkil eden rapora konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.”

VUK’un mükerrer 355. maddesine göre, söz konusu zorunluluğa uymayanlara özel usulsüzlük cezasının kesilebilmesi için bilgi ve ibraz ödevine ilişkin ilgililere yazı ile bildirim yapma şartı getirilmiştir:

“Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır. (Ek cümle: 16/6/2009-5904/22 md.) Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz.

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

3.1.3.12.5. İbraz Yükümlülüğü Dışındaki Diğer Ödevlere Uyulmaması

VUK’un 257. maddesinde vergi inceleme ve kontrolleri ile gayrimenkullerin rayiç bedelinin tespiti sırasında mükelleflerin yerine getirmesi zorunlu ödevler düzenlenmiştir. Bu ödevler,

1. *İncelemeye yetkili memura müessesenin durumuna göre, çalışma yeri göstermek ve Resmî çalışma saatlerinde memurun müessesede çalışmasını sağlamak;*
2. *İnceleme ile ilgili her türlü izahatı vermek;*

3. *İncelemeye yetkili memurun, lüzumunda iş yerinin her tarafını gezip görmesini sağlamak;*

4. *Bina ve arazinin rayiç bedelinin tespitinde değeri tespit edilecek bina ve araziye, Emlak Vergisi Kanununun 31'inci maddesine göre Maliye Bakanlığınca yetkili kılınan memurlara gösterip gezdirmek, bu gibi gayrimenkullerin genel ahvaline, kullanım tarzına ve kirada ise kiranın miktarına müteallik her türlü bilgileri vermek;*

5. *İşletmede 134'üncü madde gereğince envanter yapılması halinde araç, gereç ve personeliyle bu işlemlerin intacına gerekli yardım ve kolaylığı göstermek” olarak sayılmıştır.*

VUK'un 257. maddesinde “Diğer ödevler” başlığı altında belirtilen bu ödevlere uyulmaması, VUK'un mükerrer 355. maddesine göre özel usulsüzlük cezası uygulanması gereken kabahat olarak düzenlenmiştir.

3.1.3.12.6. VUK'un Mükerrer 257'nci Maddesinde Yer Alan Yetkiye Dayalı Ödevlere Uyulmaması

VUK'un mükerrer 257. maddesi, Hazine ve Maliye Bakanlığına vergi ilişkisine yönelik olarak belirleme yapma konusunda çok geniş kapsamlı yetkiler tanımaktadır. Bu yetkilere dayanılarak getirilen zorunluluklara uyulmaması, VUK'un mükerrer 355. maddesine göre özel usulsüzlük kabahatini oluşturmaktadır.

3.1.3.12.6.1. Tahsilat ve Ödemelerin Banka Kanalıyla Yapılmaması

VUK'un mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının ikinci bendi “*mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğu getirmeye ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirleme*” konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki vermektedir. Maliye Bakanlığı bu yetkiye istinaden 320, 323, 324, 332 ve son olarak 459 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğlerinde⁶⁴⁵ tahsilat ve ödemenin aracı finansal kurumlar aracılığıyla yapılması ile ilgili düzenlemeler yapmıştır. Buna göre belli bir tutarı aşan (459 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği uyarınca 7.000 TL) tahsilat ve ödemelerin aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması ve bu tahsilat ve ödemelerin söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik edilmesi zorunludur.

⁶⁴⁵ 24.12.2015 tarih ve 29572 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu kapsamda örneğin;

- Her türlü mal teslimi veya hizmet ifasına ilişkin tahsilat ve ödemelerin,
- Avans, depozito, pey akçesi gibi suretlerle yapılacak tahsilat ve ödemelerin,
- İşletmelerin kendi ortakları ve/veya diğer gerçek ve tüzel kişilerle yaptığı her türlü tahsilat ve ödemelerin belirlenen haddi aşması durumunda, aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması ve bu işlemlerin söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik edilmesi zorunludur.

Tevsik zorunluluğu kapsamında olanlardan araç kiralama faaliyeti ile uğraşanların vermiş oldukları motorlu kara taşıtı ve motorlu kara aracı (13/10/1983 tarihli ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu ile 18/7/1997 tarihli ve 23053 mükerrer sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Karayolları Trafik Yönetmeliğine göre tescile yetkili kuruluşlarca kayıt ve tescil edilmesi zorunlu olmayan taşıt ve araçlar hariç) kiralama hizmetlerine ilişkin tahsilat ve ödemelerin ise belirtilen hadle sınırlı kalınmaksızın, aracı finansal kurumlar tarafından düzenlenen belgeler ile tevsik edilmesi zorunludur.

Ödeme ve tahsilatların banka kanalıyla yapılması konusunda Maliye Bakanlığınca getirilen bir diğer düzenleme, 268 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği⁶⁴⁶ ile öngörülen kira tahsilat ve ödemelerine ilişkin uygulamadır. Bu tebliğe göre;

- Konutlarda, her bir konut için aylık 500 TL ve üzerinde kira geliri elde edenlerin,
- İşyerlerinde, işyerini kiraya verenler ile kiracıların kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerinin 01.11.2008 tarihinden itibaren banka veya PTT tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

Bu zorunluluklara uyulmaması, VUK’un mükerrer 355. maddesinde özel usulsüzlük cezasını gerektiren vergi kabahati teşkil etmektedir.

⁶⁴⁶ 29.07.2008 tarih ve 26951 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

3.1.3.12.6.2. Elektronik Ortamda Beyanname ve Bildirim Gönderme Zorunluluğuna Uyulmaması

İlk olarak 340 Seri No.lu VUK Genel Tebliği⁶⁴⁷ ile 01.10.2004 tarihinden itibaren ihtiyari olarak başlatılan beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi uygulaması zaman içerisinde zorunlu hale getirilmiştir⁶⁴⁸. Zorunluluk kapsamı dâhilindeki beyannamelerin elektronik ortamda verilmemesi özel usulsüzlük kabahati oluşturmaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi güvenliğini sağlamak için VUK'un 149. maddesine dayanarak kamu idare ve müesseseleri ile gerçek veya tüzel kişilerden devamlı bilgi toplama yetkisine sahiptir. VUK mükerrer 257. madde uyarınca Bakanlık, devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgilerin nasıl verileceğini de belirleyebilmektedir. Günümüzde, elektronik bildirim sağladığı faydalar göz önünde bulundurularak, Bakanlık tarafından bildirimlerin çoğunluğunun elektronik ortamda yapılması zorunlu hale getirilmiştir. Bu zorunluluğa uyulmaması özel usulsüzlük kabahati teşkil etmektedir.

3.1.3.12.6.3. Akaryakıt ve LPG Lisansına Tabi Faaliyette Bulunanların Teminat Verme Yükümlülüğüne Uymaması

VUK'un mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı,

“8.(Ek:29/4/2021-7318/2 md.)4/12/2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ve 2/3/2005 tarihli ve 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun kapsamında lisansa tabi faaliyetlerde bulunanlar ile bu madde uyarınca bandrol, pul, barkod, hologram, kupür, damga, sembol gibi özel etiket ve işaretleri kullanma zorunluluğu getirilen ürünleri imal veya ithal edenlerden; yeni işe başlayanlarda 10

⁶⁴⁷ 30.09.2004 tarih ve 25599 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁶⁴⁸ 03.03.2005 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 346 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile birlikte, aktif ve ciro toplamları esas alınarak gerçek usulde vergilendirilen gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için yıllık gelir vergisi beyannamesi, kurumlar vergisi ve geçici vergi beyannamelerini; özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi ve şans oyunları vergisi mükellefleri için ise aktif ve ciro toplamlarına bakılmaksızın beyannamelerini elektronik ortamda göndermeleri zorunlu hale getirilmiştir. 367, 368 ve 373 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile vergi türleri ve mükellef grupları itibarıyla kapsamı genişletilmiştir. 376 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerine hiçbir hadle sınırlı olmaksızın gelir vergisi, kurumlar vergisi, geçici vergi, muhtasar ve katma değer vergisi beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir.

milyon (28.000.000) Türk lirasına kadar, faaliyeti devam edenlerde 100 milyon (280.000.000) Türk lirasını geçmemek üzere bir önceki hesap dönemine ait brüt satışlar toplamının %1'ine kadar, ayrıca bandrol, pul, barkod, hologram, kupür, damga, sembol gibi özel etiket ve işaretler verilmesinden önce bu ürünler nedeniyle hesaplanan özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi tutarının toplamına kadar, doğacak vergilerin tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla, 6183 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinde yer alan menkul mallar hariç olmak üzere anılan maddede sayılan türden teminat almaya, mükelleflerin; faaliyet alanı, hukuki statüsü, mükellefiyet süresi, aktif veya öz sermaye büyüklüğü, çalışan sayısı, hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı, iş veya üretim hacmi ile ürün ve mükellef gruplarını ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak, teminatın; türünü, tutarını, verilmesi gereken zamanı, iadesi ile tamamlanmasına ilişkin hususları belirlemeye, teminat tutarını lisansa tabi faaliyetlerde lisans türleri itibarıyla farklılaştırmaya, bentte yer alan oran ve tutarları sifira kadar indirmeye ve iki katına kadar artırmaya, hangi hâllerde teminat aranılmayacağını ve uygulamaya ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye” yetkili kılınmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığının yayımladığı 531 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği⁶⁴⁹ ile teminat tutarının hesaplama şekli, teminatın aranmayacağı haller, teminatın verileceği yer ve zaman, teminatın iadesi, ceza uygulaması ve diğer hususlara ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Bu Tebliğin 5. maddesi kapsamında teminat vermekle yükümlü olanlardan; süresinde hiç teminat vermeyen, eksik teminat veren ya da daha önce verdikleri teminatları tamamlamaları gereken süre içinde tamamlamayanlar, VUK’un mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrası gereğince özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren vergi kabahati işlemektedirler.

3.1.3.12.6.4. Motorlu Araç Ticareti Yapanların Teminat Verme Yükümlülüğüne Uymaması

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na ekli (II) sayılı listede yer alan mallar için doğacak vergilerin tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla, 16.11.2022 tarihli ve 7421 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 1. maddesiyle VUK’un mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendi düzenlenmek suretiyle, Hazine ve Maliye Bakanlığına, 4760 sayılı

⁶⁴⁹ 02.09.2021 tarih ve 31586 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

Kanun'da tanımlı bulunan motorlu araç ticareti yapan mükelleflerden teminat alma yetkisi verilmiştir:

“10. (Ek: 16/11/2022-7421/1 md.) 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununda tanımlı bulunan motorlu araç ticareti yapan mükelleflerden; doğacak vergilerin tahsil güvenliğini sağlamak amacıyla, 30 milyon (66.000.000) Türk lirasına kadar, 6183 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yer alan türden teminat almaya, mükelleflerin; faaliyet alanı, hukuki statüsü, mükellefiyet süresi, aktif veya öz sermaye büyüklüğü, çalışan sayısı, hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı, iş veya üretim hacmi ile ürün ve mükellef gruplarını ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak, teminatın; türünü, tutarını, verilmesi gereken zamanı, iadesi ile tamamlanmasına ilişkin hususları belirlemeye, bentte yer alan tutarı sifıra kadar indirmeye ve iki katına kadar artırmaya, hangi hâllerde teminat aranılmayacağını ve uygulamaya ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Hazine ve Maliye Bakanlığı bu yetkisini 545 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği⁶⁵⁰ ile kullanmıştır. Bu Tebliğ kapsamında teminat vermekle yükümlü olanlardan; süresinde hiç teminat vermeyen, eksik teminat veren ya da daha önce verdikleri teminatları tamamlamaları gereken süre içinde tamamlamayanlara ve bildirim yükümlülüğünü yerine getirmeyenlere VUK'un mükerrer 355. maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

3.1.3.12.6.5. Gerçek Faydalanıcı Bilgisi Bildirimi Verme Yükümlülüğüne Uymama

Gerçek faydalanıcı bildirim zorunluluğu, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) ve Mali Eylem Görev Gücü (Financial Action Task Force, FATF)⁶⁵¹ rehberleri doğrultusunda uluslararası işbirliği kapsamında getirilmiş bir düzenlemedir⁶⁵². VUK'un mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi ile Hazine ve Maliye Bakanlığına “Tüzel kişiler ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin gerçek faydalanıcı bilgisinin güncel, tam ve doğru bir şekilde tespit

⁶⁵⁰ 14.01.2023 tarihli ve 32073 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶⁵¹ 1989 yılında kurulan ve merkezi Paris'te olan Mali Eylem Görev Gücü (Financial Action Task Force, FATF) kara paranın aklanması ve terörizmin finansmanın önlenmesine yönelik uluslararası standartlar koyan bir kuruluştur. WEB_33, <https://www.fatf-gafi.org/en/home.html>, (21.05.2023).

⁶⁵² Kazım Okan Erol, “Gerçek Faydalanıcı Bildirimi: OECD ve Türkiye Uygulaması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 395, Ağustos 2021, s. 25.

edilebilmesi için gerçek faydalanıcının kapsamını belirlemeye, bu kapsama girenlerin bildirilmesi zorunluluğunu getirmeye, bildirim içerik, format, standart, verilme süresi ve yöntemini belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya, bildirim verme yükümlülüğünü sektör, mükellef grupları ve mükellefiyet durumları itibarıyla belirlemeye, bu bent kapsamındaki bilgi ve bildirimlerin elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesi yükümlülüğü getirmeye ve uygulamaya ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye” ilişkin yetki verilmiştir.

Bu kapsamda, tüzel kişiler ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin gerçek faydalanıcı bilgisinin güncel, tam ve doğru bir şekilde tespit edilebilmesi amacıyla gerçek faydalanıcının belirlenmesine ve bildirilmesine ilişkin olarak bildirim zorunluluğu getirilen mükelleflerin kapsamı, bildirim şekli, bildirimde bulunulacak dönem, bildirim verme zamanı, bildirim gönderilme usulü ile uygulamaya ilişkin diğer usul ve esaslar 529 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği⁶⁵³ ile düzenlenmiştir.

Bu tebliğde gerçek faydalanıcı, “tüzel kişi veya tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri nihai olarak kontrolünde bulunduran ya da bunlar üzerinde nihai nüfuz sahibi olan gerçek kişi veya kişiler” olarak tanımlanmıştır. Bu Tebliğde yapılan düzenlemeler kapsamında bildirilmesi gereken bilgileri bildirmeyen, eksik veya yanıltıcı bildirimde bulunan mükellefler hakkında VUK’un mükerrer 355. maddesi hükümleri uygulanmaktadır.

3.1.3.12.7. GVK’nın 98/A Maddesi Hükümüne Uymama

Muhtasar ve prim hizmet beyannamesi, GVK’nın 98/A maddesinde hüküm altına alınmıştır:

“Muhtasar ve prim hizmet beyannamesi, vergi kanunlarına göre verilmesi gereken muhtasar beyanname ile 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca verilmesi gereken aylık prim ve hizmet belgesinin birleştirilerek, kesilen vergilerin matrahlarıyla birlikte sigortalının sigorta primleri ve kazançları toplamı ile prim ödeme gün sayılarının bildirilmesine mahsustur.”

- Vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bir ay içinde yaptıkları ödemeleri veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan kestikleri vergileri,

⁶⁵³ 13.07.2021 tarihli ve 31540 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

- 5510 sayılı Kanuna göre sigortalıların prime esas kazanç ve hizmet bilgilerini bildirmekle yükümlü olanlar/işverenler, sigortalıların cari aya ait prime esas kazanç ve hizmet bilgilerini Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi ile bildirmek zorundadırlar.

3.1.3.12.8. Ceza Uygulaması

VUK'un mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrası uyarınca; *“Bu Kanunun 86,148,149,150, mükerrer 242, 256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci maddesi ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil);*

1. *Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 11.800 TL (2024 yılı)*

2. *İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 5.800 TL (2024 yılı)*

3. *Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 3.000 TL (2024 yılı)*

Özel usulsüzlük cezası kesilir.”

E-tebligat ile ilgili VUK'un 107/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan *“birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 6.900 TL, ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 3.400 TL, bunların dışında kalanlar hakkında 1.800 TL Özel usulsüzlük cezası kesilir.”*

Mükerrer 257. maddenin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi⁶⁵⁴ ile getirilen zorunluluklara uymayanlara, (1) ve (2) numaralı bentlerde yer alan özel usulsüzlük cezasının 5 katı, (3) numaralı bentte yer alan özel usulsüzlük cezasının 2 katı uygulanmaktadır.

⁶⁵⁴ Hazine ve Maliye Bakanlığı, “7- (Ek: 28/11/2017-7061/19 md.)Elektronik ticarete vergi güvenliğini sağlamak amacıyla elektronik ortamda ticari faaliyette bulunan gerçek ya da tüzel kişi hizmet sağlayıcılara ve/veya başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamını sağlayan gerçek ve tüzel kişi aracı hizmet sağlayıcılara ticari faaliyetlerine ilişkin bildirim verme yükümlülüğü getirmeye, bildirim içeriği, format, standart, verilme süresi ve yöntemini belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya, bildirim verme yükümlülüğünü iş hacmi, sektör, mükellef grupları, alış-satış tutarı, alım satım konu mal ve hizmet türleri itibarıyla belirlemeye, başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına ilişkin bildirim bilgilerin aracı hizmet sağlayıcıları tarafından alınması zorunluluğunu getirmeye, bu bent kapsamındaki bilgi ve bildirimlerin elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesi yükümlülüğü getirmeye ve uygulamaya ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye,” yetkilidir.

Mükerrer 257. maddenin birinci fıkrasının (8)⁶⁵⁵ ve (10)⁶⁵⁶ numaralı bentleri uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara, (1) numaralı bentte yer alan tutarın 10 katından az ve 4.400.000 Türk lirasından fazla olmamak üzere, bir önceki hesap dönemine ait brüt satışlar toplamının binde 3'ü tutarında özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

Mükerrer 257. maddenin birinci fıkrasının (9)⁶⁵⁷ numaralı bendi ile getirilen zorunluluklara uymayanlara (1) numaralı bentte yer alan özel usulsüzlük cezasının 3 katı uygulanmaktadır.

*“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.**”*

Dolayısıyla, kayıt dışılıkla mücadele açısından işlem tutarının büyüklüğü karşısında daha ağır ceza uygulanması öngörülmüştür. Buna göre ceza kesilirken önce işlem bedelinin %5’i hesaplanır ve bu tutarın kanunda öngörülen maktu tutarla karşılaştırılması sonucunda daha ağır olan ceza kesilmektedir. Ancak bu noktada, bir yıl içinde kesilecek ceza miktarına bir üst sınır konularak 8.700.000 TL’yi geçemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Elektronik ortamda beyanname ve bildirim verilmemesi veya süresinden sonra verilmesi halinde mükerrer 355. maddeye göre uygulanan özel usulsüzlük cezası 6009 sayılı Kanunla yeniden düzenlenmiştir. Buna göre;

- Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde mükellefiyet durumuna göre VUK’un 355. maddesinin birinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılanlara kesilecek özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 30 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 30 gün içinde verilmesi halinde ise 1/5 oranında uygulanır.
- Elektronik ortamda bildirim veya form verilmesi mecburiyetine uyulmaması hâlinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, bildirim veya formların

⁶⁵⁵ Akaryakıt ve LPG Lisansına Tabi Faaliyette Bulunanların Teminat Verme Yükümlülüğü

⁶⁵⁶ Motorlu Araç Ticareti Yapanların Teminat Verme Yükümlülüğü

⁶⁵⁷ Gerçek Faydalanıcı Bilgisi Bildirimi Verme Yükümlülüğü

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

5904 sayılı Kanunla mükerrer 355. maddeye eklenen “*Elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara bu maddeye göre ceza kesilmesi halinde, VUK’un 352’nci maddenin birinci derece usulsüzlüklerle ilgili (1) numaralı bendi ile ikinci derece usulsüzlüklerle ilgili (7) numaralı bendi uyarınca ayrıca ceza kesilmez.*” hükmü ile daha önce yaşanan tereddütler giderilmiştir.

3.2. Vergi Suçları ve Cezaları

VUK’ta idari para cezası gerektiren vergi kabahatleri ile adli ceza gerektiren vergi suçları ayrı olarak düzenlenmiştir. Ağır vergi ihlali oluşturan ve kamu düzenini bozucu nitelikteki bazı fiillerin ceza mahkemeleri tarafından yargılanması ve failerin hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması öngörülmüştür.

VUK’un dördüncü kitabın ikinci kısmının “Suçlar ve Cezaları” başlıklı üçüncü bölümünde; “Kaçakçılık Suçu” (md.359), “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu” (md.362) ile “Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu” (md.363) vergi suçu olarak düzenlenmiştir⁶⁵⁸. Bu suçların yargılanması, adli yargı merci olarak görev yapan ceza mahkemelerince yerine getirilmektedir. VUK’ta düzenlenen vergi suçları hakkında, bu kanunda hüküm bulunmayan hallerde TCK’nın genel hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüştür⁶⁵⁹.

3.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Cezaları

Kaçakçılık suçu, vergi suçları içerisinde en ağır nitelikte olan suçtur ve VUK’un 359. maddesinde düzenlenmiştir. Kaçakçılık suçu fiilleri, vergi ziyai kabahatinin ağır nitelikli fiilleri ile büyük oranda örtüşse de, vergi ziyai kabahatinde vergi ziyana yol açma şartının aranmasına karşın kaçakçılık suçlarında böyle bir şart öngörülmemiş ve

⁶⁵⁸ Çalışmanın birinci bölümünde bahsedildiği üzere, öğretide bunların dışında bazı suçlar da vergi suçu olarak değerlendirilmektedir. Ancak, kanunun sistematığı göz önünde bulundurularak bu üç suç çalışma kapsamına alınmıştır.

⁶⁵⁹ M. Yüce, *age.*, s. 27.

suçun oluşması için kanunda belirtilen fiillerin icrası yeterli görülmüştür⁶⁶⁰. Buradan hareketle, kaçakçılık suçunu: “*vergi ziyayı şartı aranmaksızın, objektif olarak kasıtlı işlenebileceği kanunda yazılı fiillerle, devletin vergi alanında koymuş olduğu kamu düzenini bozucu ve hukuk düzeninin kabul etmediği fiiller*” şeklinde tanımlamak mümkündür⁶⁶¹.

Vergi kaçakçılığı suçunun oluşumunda vergi ziyayı şartının aranmaması⁶⁶², bu suçun tehlike suçu ve şekli bir suç olarak nitelenmesine yol açmıştır⁶⁶³. Ancak kaçakçılık suçu için vergi ziyayı şartının aranmaması, bu fiillerin vergi ziyasına yol açmayacağı anlamına gelmemektedir. Bu fiillerin aynı zamanda vergi ziyasına da neden olması halinde, 359. maddenin son fıkrası gereği ziyaya uğratılan tutarın üç katı tutarında vergi ziyayı cezası ayrıca kesilecektir.

Kaçakçılık suçuna konu olan fiiller biri iki alt bentten olmak üzere beş bentte düzenlenmiştir. Her bir bentte yer alan hareketlerden birinin yapılması suçun oluşması için yeterli olduğundan kaçakçılık suçu, seçimlik hareketli suç olarak değerlendirilmektedir⁶⁶⁴.

Bir suçun meydana gelmesi için failin kusurlu olması (suçun manevi unsuru) şartı aranmaktadır. Kusurluluk, kast ve taksir şeklinde ortaya çıkmaktadır. TCK’da “*suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır*” denilerek, kast “*suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir*” şeklinde tanımlanmıştır (TCK md. 21/1). TCK’da, taksirle işlenen fiillerin kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılacağı öngörülmüştür (TCK, md. 22). Vergi suçlarının taksirle işlenebileceğine dair kanunda açık bir hükmün mevcut olmaması kaçakçılık suçlarının da ancak kasten işlenebileceği sonucunu doğurmaktadır⁶⁶⁵. Suçun faili, kanunda yazılı fiili gerçekleştirenlerdir. Uygulamada bu suçun faili genellikle mükellef veya sorumlular olmakla birlikte, üçüncü kişilerin de fail olabileceği kabul edilmektedir. Burada önemli olan husus, failin kastının varlığıdır⁶⁶⁶.

⁶⁶⁰ D. Şenyüz, *age.*, s. 437.

⁶⁶¹ Hasan Hüseyin Bayraklı, “4369 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeden Sonra Kaçakçılık Suçları ve Cezaları”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1 (1), 1999, s. 142.

⁶⁶² Geçmişte vergi kaçakçılığı suçlarının oluşması için verginin ziyaya uğraması şartı aranmaktaydı. Ancak 22.07.1998 Tarih ve 4369 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile birlikte suçun oluşması için bu şart kaldırılmıştır.

⁶⁶³ D. Şenyüz, *age.*, s. 442.

⁶⁶⁴ D. Şenyüz, *age.*, s. 438-439; Adnan Çavuş, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2016, s. 50.

⁶⁶⁵ T. Candan, *age.*, s. 393.

⁶⁶⁶ A. Çavuş, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 71.

VUK'un 359. maddesi "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlığını taşımakta olup, şu şekilde düzenlenmektedir:

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

1) 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,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında 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 belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını 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, üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

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

ç) (7318 sayılı kanunun 4 üncü maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 30.04.2021) Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın

önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

d) (7423 sayılı kanununun 1 inci maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük: 01.01.2024) 3/1/2002 tarihli ve 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile düzenlenen piyasalarda, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetki verilip verilmediğine bakılmaksızın, mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye Bakanlığına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyenler veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına⁶⁶⁷ uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

⁶⁶⁷VUK md. 371-Pişmanlık ve Islah: “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.

1. 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.).

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

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

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

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

Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.

Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.

Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43 üncü maddesi uygulanır.⁶⁶⁸

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

Buna göre, öncesinde üç bent şeklinde düzenlenen kaçakçılık suçları, sonradan (ç) ve (d) bentlerinin de eklenmesiyle beş bent olarak düzenlenmiştir. Her bir bentte belirtilen fiiller için alt ve üst sınırlar dâhilinde hapis cezaları öngörülmüştür. 7394 Sayılı Kanun⁶⁶⁹ ile yapılan değişiklikle birlikte hapis cezalarının üst sınırlarında artırılma gidilmiş ve üç yıl olan üst sınır beş yıla, beş yıl olan üst sınır ise sekiz yıla çıkarılmıştır. Cezanın üst sınırı on yılı aşmadığından kaçakçılık suçlarında görevli mahkemeler, asliye ceza mahkemeleridir.

7394 Sayılı Kanun ile birlikte vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin getirilen düzenlemelerden biri de etkin pişmanlık uygulamasıdır. Failin etkin pişmanlıktan yararlanabilmesi için, kaçakçılık fiilleri sonucunda verginin ziyaa uğratıldığıının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının tamamının

⁶⁶⁸ Zincirleme suça ilişkin TCK md. 43/1; “Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır.” şeklindedir. Geçmişte, vergi kaçakçılığı suçu açısından bir takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde işlenen aynı türdeki fiiller tek bir suç olarak; fakat farklı takvim yılları veya vergilendirme dönemlerinde işlenen fiiller, zincirleme suç hükümleri uygulanmadan ayrı ayrı değerlendirilmekteydi. 7394 sayılı Kanun ile vergi kaçakçılığı suçlarında TCK’nın 43. maddesinde yer alan zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağı şeklinde bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre, zincirleme suç hükümlerinin uygulanması ile birlikte, aynı suçun farklı takvim yılları veya vergilendirme dönemlerinde işlenmesi halinde de tek suç olarak değerlendirilmesi mümkün hale gelmiştir.

⁶⁶⁹ 15.04.2022 tarih ve 31810 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

ödenmesi gerekmektedir⁶⁷⁰. Bu ödemenin soruşturma evresinde yapılması halinde verilecek hapis cezası yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar yapılması halinde ise verilecek hapis cezası üçte bir oranında indirilecektir. “*Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.*” fıkrası ile VUK md.359’daki eylemlerden dolayı vergi ziyai cezasının doğmaması durumunda da etkin pişmanlıktan yararlanılabileceğine hükmedilmiştir.

Kaçakçılık suçu işleyenler, hapis cezası dışında TCK’nın 53/1. maddesi uyarınca belli hakları kullanmaktan (velayet hakkı; vakıf, dernek, sendika, şirket, kooperatif ve siyasi parti tüzel kişiliklerinin yöneticisi veya denetçisi olma; mesleğin icrası gibi) yoksun bırakılabilir. Eşya müsaderesi (TCK md. 54) ve kazanç müsaderesi (TCK md. 55) de uygulanabilmektedir⁶⁷¹.

Çalışmanın bu kısmında, kaçakçılık suçunu oluşturan fiillere ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.

3.2.1.1. VUK’un 359. Maddesinin (a) Bendinde Düzenlenen Kaçakçılık Fiilleri

3.2.1.1.1. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak

Vergilemeye konu olan ekonomik faaliyetlerin belirli esaslar çerçevesinde deftere kaydedilmesi, verginin doğru şekilde hesaplanmasını⁶⁷² ve dolayısıyla vergi güvenliğini sağlamaktadır. Kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerden bir kısmı, vergi mükelleflerince tutulan defterlere yönelik suçlardır. VUK’un 359. maddesinin (a) bendinde “vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanların” vergi kaçakçılığı suçu işledikleri hüküm altına alınmıştır. Hesap ve muhasebe hilesinin tanımı kanunda yapılmamıştır. Bunun gerekçesi, hesap ve muhasebe hilesinin zaman içerisinde yeni yöntemler eklenerek yapılabilme olasılığı göz önünde bulundurularak suç konusunun sınırlandırılmak istenmemesidir. Şenyüz, muhasebe hilesi ile hesap hilesini farklı şekilde tanımlamıştır. Yazar, muhasebe hilesini “*muhasebe sisteminin mevzuatta*

⁶⁷⁰ Bu uygulamadan yararlanabilmenin bir koşulu da; vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesiydi. Ancak bu hüküm ceza indiriminden faydalanmak isteyen kimselerin vergi yargısı yoluna başvurma imkânlarının ellerinden alındığı belirtilerek Anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle iptal talebinde bulunulması sonucunda, Anayasa Mahkemesi’nin 13.09.2023 tarihli ve E.2022/81, K.2023/153 sayılı Kararı ile iptal edilmiştir.

⁶⁷¹ D. Şenyüz, *age.*, s. 464.

⁶⁷² H. H. Bayraklı, *agm.*, s. 145.

öngörülenler dışındaki beklentiler için kullanılması” olarak tanımlarken; hesap hilesini, “deftere yapılan kayıtların hesap işleyişleri ve muhasebe kurallarına aykırılık sonucunu doğuracak şekilde çeşitli yolsuzlukları örtbas etmek, bu işlemlerin hesaplarda ve defter kayıtlarında ortaya çıkarılmasını zorlaştırıcı veya gizleyici şekilde davranmak” olarak belirtmiştir⁶⁷³.

Kızılot ve Kızılot ise, hesap ve muhasebe hilesini, “*vergi matrahının azaltılması amacıyla, gerçek ilişki, işlem ve hesapların, defter kayıtları ve belgeler üzerinde yapılan kasıtlı hareketlerle gizlenmesi*” olarak tanımlayarak, hesap ve muhasebe hilelerini birbirinden ayırmanın güç olduğunu, çoğu kez bu iki hile biçiminin birbirini izlediğini belirtmiştir⁶⁷⁴.

Hesap ve muhasebe hilelerine, bilerek çeşitli matematiksel hatalar yapma, hesaplarda kullanılan bazı rakamların yerlerini değiştirme, fazla ya da eksik sıfır koyma, bilerek yanlış hesaba kaydetme, borcu alacak, alacağı borç gösterme, sayfadan sayfaya ya da yevmiye defterinden defteri kebire bilerek yanlış aktarmalar yapma, mükerrer kayıt yapma, unutulduğu izlenimi vermeye çalışarak bazı işlemleri kayıt düzeninin dışında tutma, değerlendirme ve amortisman konularında bilerek hatalı uygulamalar yapma, işletmenin durumunu olduğundan daha kötü ya da daha iyi göstermek amacıyla bilanço maskeleyişine başvurma gibi hileler örnek olarak gösterilebilir⁶⁷⁵.

Hesap ve muhasebe hilesinin suç teşkil edebilmesi için söz konusu hareketin, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan defter ve kayıtlar üzerinde gerçekleştirilmesi gerekir. Suçun maddi unsuru, doğru olan işlem ve hesapların kayıt ve defterlerde yanlış gösterilmesinden ibarettir. Nitekim Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 30.11.2016 tarihli ve 2016/4501 E., 2016/7977 K. sayılı kararında “...defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapma suçunun maddi unsurunun daha önce doğru olarak gerçekleştirilen işlem ve hesapların defter ve kayıtlarda başka türlü gösterilmesi olduğu” açıkça vurgulanmıştır⁶⁷⁶.

Suç genel kastla işlenebilir. Hata sonucu hesap ve işlemlerin defter ve kayıtlarda başka türlü gösterilmesi, manevi unsurun eksik olması nedeniyle vergi kaçakçılığı suçu oluşturmaz. Muhasebe hilesi ile muhasebe hatasının birbirinden ayırt edilmesi, eylemi

⁶⁷³ D. Şenyüz, *age.*, s. 95.

⁶⁷⁴ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, *Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 536.

⁶⁷⁵ S. A. Oktar, *age.*, s. 392.

⁶⁷⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, (30.11.2016). E. 2016/4501, K. 2016/7977 sayılı kararı, <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (13.08.2023).

gerçekleştiren failin iradesinin tespiti ile mümkün olmaktadır ki uygulamada bunun tespiti oldukça zordur. Burada bazı göstergelerden yararlanmak gerekir. Örneğin, işlemlerdeki yanlışlık herkes tarafından yapılabilir ya da görülebilir nitelikte ise burada hatanın varlığından söz edilebilir. Buna karşılık, yapılan işlemin gerçek mahiyetini gizlemeye yönelik işlemlere girilmişse ve bu nedenle gerçek durumun ortaya çıkarılması için özel bir uzmanlık ve inceleme gerekiyorsa muhasebe hilesinden bahsedilebilecektir⁶⁷⁷.

3.2.1.1.2. Defter ve Kayıtlarda Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak

Vergi kaçakçılığı suçu teşkil eden bu hareket, gerçekte mevcut olmayan, yani hayal ürünü olan veya yaşamayan kişiler ya da kayda konu olan işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılması ile oluşmaktadır. Daha çok, hasılatın kayıt dışı bırakılması amacıyla gerçekleştirilen bu fiillerle ticari işlemlerde “kılıklandırma” veya “kılıflandırma” yapılmak istenmektedir. Bu fıkra düzenlenen suçu oluşturan fiillere; işletmenin giderlerini olduğundan fazla göstermek için gerçekte karşı tarafı olmayan karz (tüketim öduncü) sözleşmesine dayanılarak yakınlarından borç alınmış ve yüksek faiz ödenmiş gösterilmesi, gerçekte çalışmayan kişiye işletmede çalışıyormuş gibi ücret ödenmesi, gerçekte yüksek fiyatla yapılan satışlara fatura düzenlemek yerine daha düşük tutarlı ve gerçekte var olmayan kişi ya da kendisine satış yapılmayan kişiler adına fatura düzenlenmesi, malın herhangi bir aracı olmaksızın satılmasına rağmen komisyon ödenmiş gibi gösterilmesi örnek olarak verilebilir⁶⁷⁸. Yargıtay da bir kararında “*sanığın, akaryakıt satışlarından elde ettiği hasılatı kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına açılan hesaplarda takip etmek, elde edilen hasılatı kayıt ve beyan dışı bırakmak suretiyle üzerine atılı suçunu işlediğini*” vurgulamıştır⁶⁷⁹.

3.2.1.1.3. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek

Uygulamada “çift defter tutma veya kullanma” olarak adlandırılan bu suç, “*defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu*

⁶⁷⁷ T. Candan, *age.*, s. 129.

⁶⁷⁸ D. Şenyüz, *age.*, s. 99.

⁶⁷⁹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, (28.05.2018). E. 2017/8189, K. 2018/5075 sayılı kararı, <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (13.08.2023).

doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek” suretiyle işlenmektedir.

“Çift defter kullanmak” şeklinde ifade edilen bu fiilin meydana gelmesi için⁶⁸⁰;

1. Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu bir defterin bulunması
2. Defter tasdiklerinin usulüne uygun şekilde yapılmış olması,
3. Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin, tamamen ya da kısmen, başka defter, belge veya kayıt ortamlarına kaydedilmesi⁶⁸¹,
4. Kanunen tutulması ve muhafazası zorunlu bulunan defterler dışındaki yerlere yapılan kayıtların vergi matrahını azaltacak bir biçimde yapılması gerekir.

Maddede geçen “vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde” ifadesi bu suçun neticeli suç olma özelliğini göstermekte ve bu suçu diğer kaçakçılık suçlarından ayırmaktadır. Öğretide “vergi matrahının azalmasının” her zaman vergi ziyana yol açmaması nedeniyle “vergi matrahının azalması” ile “vergi ziyai” kavramları arasında farklılık olduğu ileri sürülmektedir⁶⁸². Buna karşın vergi matrahını azaltma yönündeki girişimlerin vergi ziyana yol açma amacı taşıdığı da ortadadır. Burada kanun koyucunun neden “vergi ziyai” kavramı yerine “vergi matrahının azalması” kavramına yer verdiği ise çokça tartışılmıştır. Bayar, bu konuya ilişkin olarak, “vergi ziyai”nın VUK’un 341. maddesinde tanımlanmış olduğunu, “vergi matrahının azalmasının” ise hukuken tanımlanmış bir kavram olmaktan ziyade fiili bir durum olduğunu ifade etmektedir. Vergi ziyainın varlığı için aranan “eksik veya geç tahakkuk ettirilme” şartının “vergi matrahının azaltılması” bakımından gerekli görülmemesi nedeniyle hesap dönemi kapanmadan yapılan bu işlemler kaçakçılık suçu oluşturmaktadır. Oysaki vergi ziyainın meydana gelip gelmediği hesap dönemi kapanıp ilgili döneme ait beyannamelerin verilmesinden sonra tespit edilebilmektedir⁶⁸³.

Öğretide, yasal defterlere kaydedilen hususların aynı şekilde özel kayıt ortamlarına aktarılmasının vergi matrahını azaltıcı nitelikte olmaması nedeniyle vergi

⁶⁸⁰ D. Şenyüz, *age.*, s. 100.

⁶⁸¹ Defterlere kaydı gerekmeyen hesap ve işlemlerin başka defter, belge ve diğer kayıt ortamlarına kayıt edilmesi, çift defter tutma suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaz. Bu nedenle, serbest meslek kazanç defteri tutan bir mükellefin elde ettiği kira gelirleri için ayrı bir defter tutmuş olması, çift defter tutma olarak nitelendirilemez. O. Özcan, *age.*, s. 119.

⁶⁸² A. Çavuş, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 126; Mehmet Taştan, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s. 35.

⁶⁸³ İbrahim Nihat Bayar, *Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme)*, (Basılmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2010, s. 138-139.

kaçakçılığı suçu teşkil etmeyeceği belirtilmektedir. Bu şekilde yapılan kayıtlara genellikle yangın, sel, hırsızlık gibi durumlara karşı tedbir amaçlı başvurulmaktadır⁶⁸⁴. Ayrıca uluslararası düzeyde faaliyette bulunan işletmelerin yasal defterleri dışında yabancı dilde ikinci bir defter ve kayıt tutmaları da söz konusu olabilmektedir⁶⁸⁵.

3.2.1.1.4. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek

Tahrifat kelime anlamı olarak “*bir şeyin aslını bozma, değiştirme*” anlamına gelmektedir⁶⁸⁶. Vergi kaçakçılığı suçunda sözü edilen tahrifat, “*defter, kayıt ve belgelerin maddi varlığına dokunulmaksızın, bunlara işlenmiş olan ve gerçeği yansıtan yazı ve rakamların çeşitli yöntemler kullanılarak değiştirilmesidir*” şeklinde tanımlanmıştır⁶⁸⁷. Bu yöntemler; karalama, kazıma, bozma veya kimyasal maddeler kullanılarak yazı ve rakamların silinmesi şeklinde olabilmektedir. Bunların yanı sıra defter, kayıt ve belgelerdeki yazı ve rakamlara ilaveler yapılması da tahrifat kapsamına girmektedir⁶⁸⁸. Tahrifatta, gerçeğe uygun olarak düzenlenen defter, kayıt ve belgelerin tutar, miktar, çeşit vb. şekildeki içeriklerine sonradan yapılan bir müdahale söz konusudur. Tahrifat fiilinin suç oluşturabilmesi için, kanunlara göre tutulması veya düzenlenmesi zorunlu olan defter, kayıt ve belgeler üzerinde gerçekleştirilmesi gerekir⁶⁸⁹.

Doktrinde, VUK’un 359. maddesi hükümlerinde TCK’da yer alan sahtecilik suçlarında olduğu gibi iğfal-aldatma kabiliyetine ilişkin bir düzenleme yapılmamış olsa bile tahrifatın tüm sahtecilik fiillerinde olduğu gibi iğfal-aldatma kabiliyetine⁶⁹⁰ sahip olması gerektiği yönünde görüşler ileri sürülmüştür⁶⁹¹. Bu düşüncenin aksine, tahrifatın iğfal-aldatma kabiliyetine sahip olup olmamasının vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu açısından önemli olmadığına ilişkin görüşler de bulunmaktadır⁶⁹². Bu konuya ilişkin

⁶⁸⁴ D. Şenyüz, *age.*, s. 100.

⁶⁸⁵ O. Özcan, *age.*, s. 121.

⁶⁸⁶ Türk Dil Kurumu, *Güncel Türkçe Sözlük*, <https://sozluk.gov.tr/>, (08.08.2023).

⁶⁸⁷ Uğur Yiğit, *Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar: Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2004, s. 127.

⁶⁸⁸ Uğur Yiğit, *age.*, s. 128.

⁶⁸⁹ M. Taştan, *age.*, s. 39.

⁶⁹⁰ İğfal kabiliyeti bir başka ismiyle aldatma kabiliyeti kavramı ile sahteciliğin üçüncü kişileri kandırıcı nitelikte olması gerektiği belirtilmek istenmiştir. Ahmet Gökçen, *Belgede Sahtecilik Suçları*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s. 114.

⁶⁹¹ Donay, tahrifatın aldatıcı nitelikte olması gerektiğini, basit bir şekilde yapılan ve ilk bakışta kolaylıkla anlaşılan bir tahrifatın suç teşkil etmeyeceği kanısındadır. S. Donay, *age.*, s. 133; aynı görüş için bkz. M. Taştan, *age.*, s. 38-39.

⁶⁹² U. Yiğit, *age.*, s. 128; İ. N. Bayar, *age.*, s. 142, O. Özcan, *age.*, s. 129; Ferhat Yıldız, *Belgede Sahtecilik ve Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Yargı Kararları Işığında Karşılaştırılması*, (Basılmamış Doktora Tezi), Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale, 2021, s. 164.

olarak Yargıtay'ın bir kararında, “Sanıklarda kalan suret üzerinde tahrifat yapıldığı anlaşılan 1.6.1997 tarihli faturayı kanuni defterlere intikal ile kullanarak vergi matrahını düşürmek suretiyle vergi kaybına sebebiyet verildiğinin sübuta erdiği ve atılı suçun tüm unsurlarıyla oluştuğu, tahrifatta işgal kabiliyetinin mevcut olmaması olgusunun suçun oluşmasına engel teşkil etmeyeceği” ifade edilmiştir⁶⁹³.

Bir belge veya kayıta yapılan hata ve yanlışlıkların VUK'un 217. maddesinde⁶⁹⁴ belirtilen usullere göre gerçeğe uygun hale getirmek amacıyla düzeltilmesi tahrifat sayılmaz. Bu şekilde yapılan düzeltmelerin VUK'un 217. maddesindeki usule aykırı olarak yapılması tahrifat olarak nitelendirilmese bile, diğer şartların da bulunmasıyla vergi kabahati oluşturabilmekte ve VUK'un 352. maddesi uyarınca genel usulsüzlük cezası ile cezalandırılabilir⁶⁹⁵.

Vergi kaçakçılığı suçunun meydana gelmesi için defter, kayıt ve belgelerde yapılan tahrifat sonucunda vergi ziyanının doğmuş olması şartı aranmamaktadır. Ayrıca, tahrif edilen defter, kayıt ve belgelerin kullanılıp kullanılmamasının vergi kaçakçılığı suçu bakımından bir önemi bulunmamaktadır⁶⁹⁶.

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte e-defter ve e-belge uygulamalarının yaygınlaşması, tahrifat suçunun kapsamı ve unsurlarını tartışmaya açık hale getirmiştir. E-defter uygulaması açısından, beratların GİB'e onaylatılması sonrasında defterde bir değişiklik yapılamamaktadır. Sonradan e-defterde değişiklik yapılması imzanın bozulmasına ve e-defterlerin tasdiksiz hale gelmesine neden olmaktadır⁶⁹⁷. Kâğıt ortamında düzenlenen belgelerde uygulanabilecek karalama, kazıma veya kimyasal maddeler kullanılarak silme gibi geleneksel tahrifat biçimlerinin e-belgelerde geçerli olması ise pek mümkün görünmemektedir. Ancak, zaman içerisinde verilere müdahale yoluyla e-belgelerde değişiklik yapılması muhtemeldir. Zira e-belgelerin e-imza ile düzenlenmesi esnasında, bilgisayar virüsleri ve solucanları (worms), truva atları (trojan)

⁶⁹³ Yargıtay 11. Ceza Dairesi (26.05.1999 tarihli kararı). E. 3377, K.4737, U. Yiğit, age., s. 128'den alınmıştır.

⁶⁹⁴ Yanlış kayıtların düzeltilmesi:

“Madde 217 – Yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir. Diğer bilumum defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir.

Defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz bir hale getirmek yasaktır.”

⁶⁹⁵ D. Şenyüz, age., s. 103, M. Taştan, age., s. 40.

⁶⁹⁶ T. Candan, age., s. 136.

⁶⁹⁷ Yalçın Tercan, “Elektronik Defterlerin Usul Hükümlerine Uyumluluğu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 329, 2016, s. 79.

vb. kötücül ve casus yazılımlar ile değiştirilme riski bulunmaktadır⁶⁹⁸. VUK'un 359. maddesinde e-belgelerden açıkça bahsedilmemektedir. Bu durum, e-belgelerde yapılan tahrifatların bu madde kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği konusunda tereddütlere yol açmaktadır. Doktrinde, e-belgelerde yapılan sahtecilik fiillerinin açıkça suç olarak tanımlanması gerektiğini savunan görüşler olduğu gibi, mevcut ceza kanunlarının bu belgelere de uygulanabileceğini savunan yazarlar da bulunmaktadır. VUK'un mükerrer 242. maddesinde “*Bu Kanunda ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerlidir*” hükmü gereğince ayrı bir düzenlemeye gerek olmaksızın tahrifat suçunun e-belgeler için de geçerli olacağını söylemek mümkündür. Ancak VUK'un 359. maddesinin 2. fıkrasının a bendine, “Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere...” ifadesinin eklenmesi bu tereddütlerin tamamen ortadan kalkmasını sağlayacaktır⁶⁹⁹. Bununla birlikte, e-belgelerde yapılan tahrifatın kim tarafından ve ne zaman yapıldığının belirlenmesi gibi farklı sorunlar da ortaya çıkabilecektir.

3.2.1.1.5. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek

Vergi güvenliği açısından; mükelleflerin defter tutması, belge düzenlemesi ve bunları kanunen belirlenen süre içerisinde saklaması ve istendiğinde yetkililere ibraz etmesi önem arz eden hususlardır.

VUK'un 359. maddesine göre, “*vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler*” kaçakçılık suçu işlemekte ve hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmaktadır⁷⁰⁰. Yine aynı maddede gizleme; “*varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi*” olarak tanımlanmıştır. Gizleme tanımında “kayıt” ibaresinin yer almaması,

⁶⁹⁸ Gürol Canbek, Şeref Sağıroğlu, “Kötücül ve Casus Yazılımlara Karşı Elektronik İmzanın Sağlamış Olduğu Korunma Düzeyi”, *Uluslararası Katılımlı Bilgi Güvenliği ve Kriptoloji Konferansı Bildiriler Kitabı*, Ankara, 2007, s. 266.

⁶⁹⁹ Özgür Biyan, Nergiz Koz, “Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgelerde Yapılan Tahrifat Suçunun Değerlendirilmesi: Tespitler ve Öneriler”, *Mali Çözüm Dergisi*, 33(179), 2023, s. 1328.

⁷⁰⁰ VUK'un 30. maddesinin 3. bendine göre, “Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının tutulmaması veya tasdik ettirilmemesi veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi” hali re'sen vergi tarhına sebep olan bir durum olarak belirlenmiştir. Söz konusu fiil aynı zamanda vergi kabahati de oluşturmaktadır. VUK'un “*Defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti*” başlıklı 256. maddesinde düzenlenen yükümlülüklerle uyulmaması halinde, VUK'un mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası; ayrıca, vergi ziyayı da meydana gelmiş ise VUK 344. madde uyarınca vergi ziyayı cezası uygulanmaktadır.

kayıtların ibraz edilmemesinin kanunilik ilkesi gereğince suç oluşturmayacağı yönünde görüşlerin ileri sürülmesine neden olmuştur⁷⁰¹. Bizim de katıldığımız başka bir görüş ise, eylemin VUK'un 359(a)(2) maddesindeki tanımında kayıtların gizlenmesi de sayıldığından kayıtların ibraz edilmemesinin vergi suçu oluşturduğu yönündedir⁷⁰².

Suç, vergi incelemesi amacıyla istenen defter, kayıt ve belgelerin belirlenen süre içinde yetkililere ibraz edilmemesi ile oluşmaktadır. Bunların vergi incelemesi dışında başka bir amaçla, örneğin işi terk eden mükelleflerin belgelerinin iptal edilmesi için vergi idaresince istenmesine rağmen belgelerin ibraz edilmemesi vergi suçu değil, VUK'un mükerrer 355. maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren vergi kabahatini oluşturmaktadır.

Vergi suçunun meydana gelmesi için, mükelleften istenen defter ve belgelerin muhafaza süresi geçmemiş olmalıdır. VUK'un 256. maddesinde defter, kayıt ve belgelerin ibraz mecburiyeti, 253. maddesinde ise bunların muhafazasına ilişkin hükümler yer almaktadır. Buna göre ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile defter ve belgelerin muhafaza mecburiyeti bulunmaktadır. Yargıtay da kararlarında “*defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçunun, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit ve saklama mecburiyeti bulunan defter ve belgelerin saklama zorunluluğu olan beş yıllık süre içerisinde usulüne uygun olarak vergi incelemesi amacıyla istendiğine ilişkin yapılan tebligata rağmen vergi incelemesi için yetkili kimselere ibraz edilmemesi ile oluştuğunu*” vurgulamıştır⁷⁰³. Gizleme suçunun meydana gelmesi için ibrazı istenen defter, kayıt ve belgelerin varlığının noter tasdik kayıtları ya da sair suretlerle sabit olması aranmaktadır. Yargıtay, bir kararında inceleme için istenen defter ve belgelerin varlığına dair noter tasdik bilgisi veya başkaca tespitlerin bulunup bulunmadığının araştırılmamasını bozma sebebi saymıştır⁷⁰⁴.

Defter, kayıt ve belgelerin inceleme sırasında ibraz edilmemesini gizleme eylemi olarak nitelendiren VUK'un 359(a)(2) maddesi hükmünün, Anayasa'nın 38. maddesinin 5. fıkrasındaki; “*Hiç kimsenin kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamayacağı*” yönündeki

⁷⁰¹ T. Candan, *age.*, s. 138.

⁷⁰² Hüsamettin Uğur, Mert Elibol, *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s. 360-361.

⁷⁰³ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, (29.06.2022). E. 2019/4514, K. 2019/13705 sayılı kararı, <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (13.08.2023).

⁷⁰⁴ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, (29.06.2022). E. 2019/4514, K. 2019/13705 sayılı kararı, <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (13.08.2023).

anayasal hükme aykırı olduğu ileri sürülmüştür⁷⁰⁵. AYM kararında; “*Kamu hizmetlerinin finansmanına, vergiler aracılığıyla katılmak bireylere yüklenen Anayasal bir ödevdir. Yasalar ile yükümlülerin ve onlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili kayıtlarının denetlenmesi amacıyla kimi defter, kayıt ve belgeleri tutmak, saklamak ve istenildiğinde yetkililere ibraz etmek zorunluluğuna uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilme birbirinden farklı durumlardır. Vergi ile ilgili defter tutma, saklama ve ibraz etme zorunluluğu yasalarla yükümlülere verilen bir görevdir. Bu görevler yerine getirilmediği takdirde suç oluşmaktadır. İtiraz konusu kural ile herkesin geliri oranında vergiye katılımının sağlanması ve ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti için, Vergi Yasası’nda öngörülen defterlerin tutulmasının ve bu defterlerin istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınması, mükellefin Anayasa’nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen, kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemez*” şeklinde açıkladığı gerekçelerle itiraz konusu kuralın Anayasa’nın 38. maddesine aykırı olmadığı sonucuna ulaşmıştır⁷⁰⁶.

Defter ve belgeleri gizleme veya ibraz etmeme fiili, mükelleflerin işlemlerinin vergi incelemesi yoluyla denetimini engellemekte ve vergi kanunlarına aykırı işlemlerin ortaya çıkarılmasını güçleştirmektedir. Defter ve belgeleri gizleme, kaçakçılık suçu kapsamında değerlendirilerek hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. Buna karşılık mükelleflerin tutmak zorunda oldukları defterlerden herhangi birini tutmaması fiili ise, usulsüzlük kabahatini oluşturmakta ve yaptırımını idari para cezası olmaktadır. Her iki fiilin işleme saikinin benzer olmasına rağmen, yaptırımları arasında önemli bir dengesizlik olduğu konusunda eleştiriler bulunmaktadır⁷⁰⁷.

3.2.1.1.6. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Kullanmak

4369 sayılı Kanundan önce, “sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek” şeklinde aynı bentte birlikte düzenlenen sahte belge düzenlemek/kullanmak ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek/kullanmak suçları aynı cezayı gerektirmekte iken; söz konusu değişiklikten sonra farklı bentlerde düzenlenerek farklı yaptırımlara tabi tutulmuştur.

⁷⁰⁵ M. Taştan, *age.*, s. 66.

⁷⁰⁶ AYM, (31.01.2007). E.2004/31, K.2007/11 sayılı kararı, RG: 18.05.2007/26526.

⁷⁰⁷ Ümit Süleyman Üstün, “*Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu*”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 15, Sayı 3, 2011. s. 386; B. Soydan, *age.*, s. 336, M. Taştan, *age.*, s. 67.

VUK'un 359. maddesinin a bendinin 2. alt bendinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge “*gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge*” olarak tanımlanmıştır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede, şekil şartlarına uygun düzenlense bile belgenin içeriğindeki bilgilerin yanlış veya yanıltıcı olma durumu söz konusudur⁷⁰⁸. Bu durumda alıcı veya satıcı bilgileri, adres, tarih, birim veya miktar gibi bilgilerin yanıltıcı olarak gösterildiği belgeler içerik itibariyle yanıltıcı belge olarak değerlendirilmektedir⁷⁰⁹.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun bir kararında; mahiyet ve miktar itibariyle gerçeğe aykırılık, “*gerçek bir muamelenin miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde belgeye yansıtılması, belge konusunun adet, miktar, fiyat veya tutar yönlerinden eksik veya fazla gösterilmesidir. Örneğin; elli adet satılan gömleğin otuz adet, 100 Liradan satılan bir malın 20 Liradan satılmış olarak gösterilmesi gibi. Gerçek bir muamelenin mahiyet itibarıyla gerçeğe aykırı bir şekilde belgeye yansıtılması ise satılan mal veya sunulan hizmetin cinsinin ve muamele tarihinin farklı gösterilmesidir. Örneğin; deri ceket satıldığı halde faturada kumaş ceket satılmış gibi veya mal, yeni mali yılda satıldığı halde kapanan mali yıl içinde satılmış olarak gösterilmesi gibi.*” şeklinde ifade edilmiştir. Yine aynı kararda, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge “düzenleme” suçunun failinin VUK'a uygun biçimde mükellef sıfatını almış kişiler olabileceği ancak belge düzenlenen kişinin mükellef olma şartının bulunmadığı belirtilmiştir⁷¹⁰.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olan belge, “vergi kanunları uyarınca düzenleme, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan” belgelerden olmalıdır. Vergi hukukunda belgelere ilişkin düzenleme, esas olarak VUK'un İkinci Kitabının “Vesikalar” başlıklı Üçüncü Kısımında yer almaktadır. VUK'a göre tutulması zorunlu belgeler; fatura, perakende satış vesikaları (perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri), gider pusulası, müstahsil makbuzu, sevk irsaliyesi, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi, muhabere evrakı ve diğer vesikalardır. Bunların yanı sıra; VUK'un 227, Mükerrer 242

⁷⁰⁸ M. Taştan, *age.*, s. 67.

⁷⁰⁹ A. Çavuş, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 126.

⁷¹⁰ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, (11.07.2014), E.2012/1512 K.2014/366 sayılı kararı, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (09.10.2023).

ve 257. maddelerinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiyle çıkarılan genel tebliğler ile düzenleme zorunluluğu getirilen belgeler⁷¹¹ de bu suçun konusunu oluşturabilmektedir.

Yanılıcı belge düzenlemek ve kullanmak ayrı suçlardır⁷¹². Muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge düzenleme suçu, belgenin düzenlendiği anda tamamlanmış olmaktadır. Belgenin kullanılıp kullanılmamasının suçun oluşumu bakımından herhangi bir önemi yoktur. Muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge kullanma suçunun oluşabilmesi için ise, belgenin kullanılmış olması gerekir⁷¹³.

3.2.1.2. VUK'un 359. Maddesinin (b) Bendinde Düzenlenen Kaçakçılık Fiilleri

3.2.1.2.1. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek veya Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak

Belge ve kayıt düzeni, vergi güvenliği açısından son derece önemlidir. Yok etme fiili defter, kayıt ve belgelerin içerdiği bilgilere ulaşmayı tamamen olanaksız kıldığından ağır bir ihlal sayılmakta ve karşılığında daha ağır bir cezai yaptırım uygulanmaktadır. Yok etme suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçu defter, belge ve kaydın maddi varlığını ortadan kaldırmaya yönelik her türlü hareketle işlenmesi mümkün olmakla birlikte genellikle yakmak, yırtmak, parçalayıp çöpe atmak şeklindeki hareketlerle gerçekleştirilmektedir⁷¹⁴. Günümüz koşullarında bilgisayar ortamında tutulan hesap ve kayıtların silinmesi de yok etme fiili kapsamında sayılmaktadır⁷¹⁵.

Suç, mükellefin defterini yakması örneğinde olduğu gibi icrai hareketle gerçekleşebilir. Bunun yanı sıra ihmali hareketlerle de suçun işlenmesi mümkündür. Mükellefin elektrik kontağından çıktığı tespit edilen işyerindeki yangında defter, kayıt ve belgelerini kurtarma olanağı varken yanarak yok olmasına göz yumması, ihmali harekete örnek teşkil eder⁷¹⁶.

⁷¹¹ İrsaliyeli fatura, ambar tesellüm fişi, adisyon, döviz alım ve satım belgesi Maliye Bakanlığınca değişik tarihlerde çıkarılan genel tebliğlerle bazı mükellef grupları için düzenlenmesi zorunlu kılınan belgelerdendir.

⁷¹² D. Şenyüz, *age.*, s. 451.

⁷¹³ O. Özcan, *age.*, s. 155.

⁷¹⁴ O. Özcan, *age.*, s. 165 , U. Yiğit, *age.*, s. 143.

⁷¹⁵ D. Şenyüz, *age.*, s. 110.

⁷¹⁶ O. Özcan, *age.*, s. 165.

3.2.1.2.2. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak

Vergi suçları içinde en çok işlenen suçlardan biri, sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarıdır. Yargıtay Ceza Genel Kurulunun bir kararında, sahte belge düzenleme veya kullanma suçu ile ilgili olarak; “*Haksız kazanç sağlamak ve/veya az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek suretiyle vergi kaçırmak için işlenen fiillerden biri de sahte belge düzenlemek veya kullanmaktır. Vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet vermesindeki oranın yüksekliğini dikkate alan kanun koyucu, sahte belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak eylemleri için VUK'ta özel düzenleme getirme ihtiyacı duymuştur. Vergi belgelerindeki sahteciliğin amacı; düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesinin bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise, gideri fazla gösterip matrahu düşürmek, dolayısıyla az vergi ödemek veya hiç ödememek veya hakkı olmayan vergi iadesi veya indiriminden yararlanmaktır. Bu bağlamda, gerçeğe aykırılık olgusu olarak sahtecilik amaç değil, araçtır*”⁷¹⁷ şeklinde ifade edilmiştir.

VUK'un 359/b maddesinde sahte belge tanımı “*gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge*” şeklinde yapılmıştır. Burada öngörülen belgeler “vergi kanunları uyarınca düzenleme, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan” belgelerdir. Örneğin, satın alınmayan mal veya hizmetin alınmış gibi fatura tanzim edilmesi faaliyeti sahtecilik, düzenlenen fatura da sahte belgedir. Sahte olarak basılmış ya da mükellefin rızası dışında mükelleften elde edilmiş belgeler de sahte belgedir⁷¹⁸.

Sahteciliğin belgenin asıl veya suretinde yapılmasının suç bakımından bir önemi yoktur. Sahtecilik tamamen yapılabildiği gibi kısmen de yapılabilir. Örneğin; bir faturada gerçek bir mal satışının yanı sıra gerçekte olmayan bir mal satışının da gösterilmesinde kısmen sahtecilik söz konusu olmaktadır⁷¹⁹. Sahtecilik, mükellefin özel yönetmeliğine uygun olarak bastırıldığı belgeler vasıta kılınarak işlenebileceği gibi, sahte basılmış belgelerle de işlenebilir. Düzenleyen açısından her iki durumda da “sahte belge” söz konusudur. Ancak sahte basılmış belgelerin içeriğinin doğru olması

⁷¹⁷ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, (22.09.2022), E.2022/334 K.2022/576 sayılı kararı, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (09.10.2023).

⁷¹⁸ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, (22.09.2022), E.2022/334 K.2022/576 sayılı kararı, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (09.10.2023).

⁷¹⁹ A. Çavuş, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 139.

durumunda ise sadece VUK'un 359. maddesinin (c) bendi kapsamındaki suç işlenmiş olmaktadır⁷²⁰.

Sahte belge düzenlemek ve kullanmak ayrı suçlardır. Sahte belge düzenleme suçu, belgenin düzenlendiği anda tamamlanmış olmaktadır. Suçun oluşması için hareketin gerçekleşmesi yeterli olup, bir neticenin gerçekleşmesi aranmamaktadır. Ancak sahte belge kullanma suçunda, "kullanma" kavramının neyi kapsadığı ve belgenin ne zaman kullanılmış sayılacağı konusunda öğretide farklı görüşler mevcuttur⁷²¹. Kullanmak, "bir şeyden belli bir amaçla yararlanmak" anlamına gelmektedir⁷²². Sahte belge kullanma suçu açısından "kullanma" için, sahte belgenin bir hukuki işlem tesisine dayanak olarak gösterilmesi gerekmektedir. Yargıtay da bu anlamda kullanmayı "yapılan sahtecilikten beklenen yararın sağlanması için gerekli faaliyetlerin tamamı" olarak ifade etmekte ve sahte belgenin hukuki sonuç doğuracak şekilde kullanılmış sayılması için deftere kaydedilmesini yeterli görmeyip, dâhil edildiği beyannamenin vergi dairesine verilmiş olmasını da şart koşmaktadır⁷²³.

VUK'ta sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri, iki ayrı suç tipinin maddi unsurlarını oluşturmaktadır. Bu nedenle, her iki fiilin de ayrı ayrı suç olarak değerlendirilmesi ve cezalandırılması gerekir. Sahte belgeyi düzenleyen ve kullanan kişi genellikle farklı kişiler olmaktadır. Bu durumda, sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri, VUK'un 359. maddesi uyarınca birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olarak değerlendirilir. Ancak aynı kişi tarafından sahte belge düzenlenmesi ve bunun kullanılması halinde, her iki fiil de aynı maddeye dayanarak aynı cezayı gerektirir. Bu durumda, aynı takvim yılı içerisinde işlenmiş olması şartıyla tek suç oluşmaktadır⁷²⁴.

⁷²⁰ H. Uğur, M. Elibol, *age.*, s. 485.

⁷²¹ Sahte belgenin yasal defterlere kaydedilmesi ile "kullanma" hareketinin gerçekleştiğine dair görüş için bkz. Ş. Kızılot, Z. Kızılot, *age.*, s. 558; T. Candan, *age.*, s. 366; D. Şenyüz, *age.*, s. 454.

⁷²² Türk Dil Kurumu, *Güncel Türkçe Sözlük*, [https://sozluk.gov.tr/\(25.03.2024\)](https://sozluk.gov.tr/(25.03.2024)).

⁷²³ Yargıtay'a göre, "Maddede belirtilen sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma suçlarında failin hareketi birbirinden farklılık arz etmektedir. Sahte belge düzenleme suçunun maddi unsurunun hareket kısmını; vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerinin kanuni şekle uygun olarak tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi oluştururken, sahte belge kullanma suçunun maddi unsurunun hareket kısmını; sahte belgenin deftere kaydedilmesinden sonra dâhil edildiği beyannamenin mükellef tarafından vergi dairesine verilmesi oluşturmaktadır. Sahte belgenin hukuki sonuç doğuracak şekilde kullanılmış sayılması için deftere kaydedilmesi yeterli olmayıp dâhil edildiği beyannamenin vergi dairesine verilmiş olması da şarttır. Çünkü kullanma, yapılan sahtecilikten beklenen yararın sağlanması için gerekli faaliyetlerin tamamını ifade eder.", Yargıtay Ceza Genel Kurulu, (04.10.2022), E. 2022/192, K. 2022/606 sayılı kararı, [https://karararama.yargitay.gov.tr/\(25.03.2024\)](https://karararama.yargitay.gov.tr/(25.03.2024)).

⁷²⁴ D. Şenyüz, *age.*, s. 455.

3.2.1.3. VUK'un 359. Maddesinin (c) Bendinde Düzenlenen Kaçakçılık Fiilleri

Vergi güvenliğinin temin edilmesinde, sağlıklı bir şekilde işleyen belge düzeninin önemi yadsınmaz. Sağlıklı bir belge düzeninin oluşturulması konusunda öncelikle, mükelleflerin kullanacakları belgelerin basımının idarenin bilgisi dâhilinde olması istenmektedir. Bu nedenle Hazine ve Maliye Bakanlığı, hukuki dayanağını VUK'un mükerrer 257. maddesinin oluşturduğu "Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik" ile hangi koşullarda ve kurallara uyularak belge basılacağını belirlemektedir. Yönetmeliğin 4. maddesinde, belgelerin basım ve dağıtımının Bakanlık veya defterdarlık ile matbaa işletmecileri arasında yapılacak bir anlaşmayla sağlanacağı ifade edilmektedir.

VUK'un md.359/c hükmü ile anılan Yönetmelik hükmüne atfen "*bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basma veya bilerek kullanma*" fiilleriyle işlenen vergi suçu tanımlamıştır. Burada belgeleri anlaşma olmadığı halde "basmak" ve bunları "kullanmak" olmak üzere iki ayrı suç bulunmaktadır. Anlaşmasız belge basmak suçunun oluşması için belgenin basımı sırasında söz konusu basıma izin veren bir anlaşmanın mevcut olmaması yeterlidir. Daha önceden yapılan bir anlaşma olduğu halde bu anlaşmanın süresinin bitmesi veya feshedilmesi gibi bir sebeple sona ermesinden sonra basılan belgeler, anlaşmasız belge niteliğine haiz olmaktadır. Belgenin basımı gerçekleştikten sonra anlaşma imzalanması da vergi suçunu ortadan kaldırmamaktadır⁷²⁵. Anlaşması olmadığı halde belge basmak suçunun faili herkes olabilir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmaksızın basılan belgelerin bilerek kullanılması da suç teşkil etmektedir. Basılan belgelerin kullanılması suçunun faili ise mükellef, vergi sorumlusu, tüzel kişilerin kanuni temsilcileri ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin idarecileri olabilir. Burada belgenin içeriğinin gerçek bir duruma dayanmasının bir önemi bulunmamaktadır. İzinsiz basılan belgenin gerçek olmayan bir ilişki için kullanılması, ayrıca sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarını meydana getirir⁷²⁶.

⁷²⁵ O. Özcan, *age.*, s. 181, U. Yiğit, *age.*, s. 154.

⁷²⁶ D. Şenyüz, *age.*, s. 460.

3.2.1.4. VUK'un 359. Maddesinin (ç) Bendinde Düzenlenen Kaçakçılık Fiilleri

7318 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un⁷²⁷ 4. maddesi ile VUK'un 359. maddesine (ç) bendi eklenmiştir. Anılan hükme göre “*Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*”

Anılan suçun konusunu ödeme kaydedici cihazlar oluşturmaktadır. 3100 sayılı “Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun”un 2. maddesinde “*ödeme kaydedici cihazlar, bu Kanunla ve Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenen şartları taşıyan elektronik yazar kasalar, yazıcı tertibatı bulunan elektronik teraziler veya elektronik terminaller gibi cihazlardır.*” şeklinde tanımlanmıştır. Kanun 1. maddesiyle; “satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarların” ödeme kaydedici cihaz kullanmalarını zorunlu tutmuştur. Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığınca tanınan düzenleme yapma yetkisine istinaden ödeme kaydedici cihazlar ile ilgili Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) genel tebliğler yayınlamaktadır.

Bu suçun failinin genellikle ödeme kaydedici cihaz kullanma zorunluluğu olan mükellefler olabileceği düşünülse de fiillerin niteliğine bakıldığında bu suçun herkes

⁷²⁷ 30.04.2021 tarihli ve 31470 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

tarafından işlenebileceği görülmektedir⁷²⁸. VUK'un 359. maddesinin ç bendindeki eylemleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldırmak,
- Ödeme kaydedici cihaz donanım veya yazılımını değiştirmek,
- Ödeme kaydedici cihaza veya ilgili sistemlerine fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasını engellemek,
- Ödeme kaydedici cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştirmek veya silmek,
- Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet vermek.

“Ödeme kaydedici cihaza maddede belirtildiği şekillerde müdahale ederek gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasını engellemek” eyleminde, müdahale etmek hareketi sonucunda ödeme kaydedici cihazla gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasını engellemek neticesine ulaşılmaması arandığından bu eylemin neticeli suç özelliği gösterdiği söylenebilir. Diğer eylemler ise sırf hareket suçu olarak düzenlenmiştir⁷²⁹.

7318 sayılı Kanun'un 5. maddesi ile VUK'un 367. maddesine eklenen 4. fıkra hükmüne göre, ödeme kaydedici cihazlara ilişkin vergi kaçakçılığı suçları açısından özel bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre, mütalaa verilmesi söz konusu suçlarda diğer vergi kaçakçılığı suçlarında olduğu gibi bir dava şartı olarak yer almaktadır. Ancak mütalaa düzenlemesi, diğer vergi kaçakçılığı suçlarında aranan vergi incelemesinin tamamlanması şartına bağlanmamıştır. Bu suçun işlendiği vergi incelemeleri sırasında öğrenildiği takdirde inceleme tamamlanmadan, başka bir suretle öğrenildiği takdirde ise inceleme dahi yapılmadan mütalaa düzenlenebilecektir.

3.2.1.5. VUK'un 359. Maddesinin (d) Bendinde Düzenlenen Kaçakçılık Fiili

4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun⁷³⁰ ile tütün, tütün mamulleri ve alkol piyasasının düzenlenmesine, tütün, tütün mamulleri ve alkolün Türkiye'de üretimine, iç ve dış alım ile satımına ilişkin usul ve

⁷²⁸ Abdullah Ömercioğlu, “7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları”, *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(1), 2022, s. 174.

⁷²⁹ A. Ömercioğlu, agm., s. 182.

⁷³⁰ 09.01.2002 tarih ve 24635 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

esaslar belirlenmiştir. Bu düzenlemeye rağmen, bu ürünler yoğun bir şekilde yasa dışı üretime konu olmaktadır. Yasa dışı üretilen tütün, tütün mamulleri ve alkollü içkiler, çevre ve toplum sağlığını tehdit etmesinin yanı sıra, oluşturduğu vergi kaybı ve haksız rekabet sonucu ülke ekonomisine de zarar vermektedir⁷³¹.

7423 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle VUK'un 359. maddesine (d) bendi eklenerek yeni bir kaçakçılık suçu ihdas edilmiştir. Buna göre, "3/1/2002 tarihli ve 4733 sayılı *Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile düzenlenen piyasalarda, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetki verilip verilmediğine bakılmaksızın, mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye Bakanlığına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyenler veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır."*

Ödeme kaydedici cihazlara ilişkin vergi kaçakçılığı suçunda olduğu gibi bu suçun işlendiğinin de vergi incelemesi sırasında tespit edilmesi halinde, incelemenin tamamlanması beklenmeden, başka bir suretle öğrenildiği takdirde ise inceleme dahi yapılmadan Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından bu tespitlere ilişkin rapor düzenlenir ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla birlikte keyfiyet Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir (VUK md.367/4).

3.2.2. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Cezası

Mükelleflerin kanunen beyan etmek zorunda oldukları ya da gelir idaresinin çeşitli kaynaklardan topladığı vergi ile ilgili kişisel bilgiler, vergi mahremiyeti ile hukuken koruma altına alınmaktadır. Vergi mahremiyeti ile vergilendirmeye ilişkin önem teşkil eden bilgilerinin korunacağına ilişkin mükelleflere güvence verilerek mükelleflerin vergi idaresi ile işbirliği yapması ve böylelikle vergisel alanda kaçakçılık

⁷³¹ Ahmet Korkmaz, "Tütün ve Tütün Ürünlerine İlişkin Sessiz Sedasız Gelen Bir Vergi Suçu", *Piyasa Raporu*, <https://piyasaraporu.com/koseyazarlari/koseyazisi/247> (25.10.2023).

ve usulsüzlüklerin önlenmesi, vergilemede etkinliğin ve adaletin sağlanması amaçlanmaktadır⁷³².

Diğer suçlardan farklı olarak vergi mahremiyetinin ihlali suçunun koruduğu hukuki değer, öncelikle mükellef ve mükellef ile ilgili kişilere aittir. Bu kişilerin bilgilerinin gizliliğinin sağlanarak, onların maddi ve manevi yönden zarar görmeleri engellenmek istenmektedir. Nitekim mükellef ve/veya mükellef ile ilgili kişiler, başkaları tarafından öğrenilmesini istemedikleri bilgilerinin ortaya çıkması ile gerek mali ve ticari açıdan gerekse özel yaşamı açısından istemediği bir durumun içinde kalabilir. Vergi mahremiyetini ihlal eden fiillerin cezalandırılması ile vergi güvenliğinin sağlanması ve olası suçların önüne geçilmesi mümkün olabilecektir. Diğer taraftan, kamusal güvenin temin edilmesi ve vergileme sürecinin düzgün ve verimli şekilde yürütülmesi sağlanmış olacaktır⁷³³.

Vergi mahremiyeti VUK'un 5. maddesinde, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ise VUK'un 362. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun düzenlendiği VUK'un 362. maddesi şu şekildedir: “*Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır*”. Görüldüğü gibi VUK, vergi mahremiyetini ihlal suçu açısından TCK'nın “ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması” başlıklı 239. maddesine⁷³⁴ atıfta bulunmuştur⁷³⁵.

⁷³² Roman Seer, “Almanya’da Vergi Yükümlülerinin Verilerinin Korunması” (Çev. Oğuz Şimşek), *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi (Sempozyum Kitabı)*, Editörler: Bahri Öztürk, Funda Başaran Yavaşlar), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 372-373.

⁷³³ Çetin Arslan, “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK md. 362)”, *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(2) 2013, s. 18.

⁷³⁴ TCK 239 maddesi şu şekildedir:

“(1)Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari 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 halinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur.

(2)Birinci fıkra hükümleri, fenni keşif ve buluşları veya sınai uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır.

(3)Bu sırlar, Türkiye’de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu halde şikâyet koşulu aranmaz.

(4)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.”

⁷³⁵ Suçun şikâyete bağlı bir suç olup olmadığı, doktrinde tartışmalı bir konudur. Tartışmanın temel noktası, VUK’ta şikâyete ilişkin bir düzenleme bulunmamasına karşın, TCK’nın 239. maddesinde yer alan ve atıf yapılan suçun şikâyete bağlı olmasıdır. Bazı akademisyenler, atfın sadece cezanın miktarı açısından yapıldığını savunmaktadır. Bu görüşe göre, VUK’ta şikâyete ilişkin bir düzenleme bulunmadığından ve atıf sadece cezai yaptırım için yapıldığından, vergi mahremiyetinin ihlali suçu

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda fiil, VUK'un 5. maddesinden hareketle "sırrın ifşası" veya "failin ya da üçüncü şahısların yararına kullanılması" olarak iki şekilde gerçekleşebilmektedir. Bu bakımdan serbest hareketli suç olarak kabul edilmektedir. Suçun tanımında herhangi bir netice öngörülmemesi nedeniyle de, sırf hareket suçu (neticesi hareket bağlı suç) olarak nitelendirilmektedir.

VUK'a göre vergi mahremiyetine kimlerin uyması gerektiği md. 5 ile mükerrer md. 242'de düzenlenmektedir. Buna göre suçun faili olabilecek kişiler;

- Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar (VUK md. 5/f.1, b.1),
- Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar (VUK md. 5/f.1, b.2),
- Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler (VUK md. 5/f.1, b.3),
- Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler (VUK md. 5/f.1, b.4),
- Bazı hallerde kendilerine bilgi ve belge verilen kişiler (VUK md. 5/f.4),
- Gelir İdaresi Başkanlığının görev alanına ilişkin işlerde hizmet alımı yoluyla çalıştırılanlar ile hizmet alımı yapılanların ortak ve yöneticileri (VUK md. 5/f.6),
- Elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması veya düzenlenmesi konularında yetkili olan Maliye Bakanlığı, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı görevlileri ile bu işlerin gerektiğinde devredilebileceği Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olacak şekilde kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Cumhurbaşkanınca çıkarılacak yönetmelikle belirlenecek özel hukuk tüzel kişiliğini haiz şirketin ortak, yönetici ve çalışanları (VUK mükerrer md. 242).

Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda, TCK'da yer alan genel hukuka uygunluk nedenlerinden (kanun hükmünü yerine getirme, meşru savunma, zorunluluk hali, hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası) ilgilinin rızası dışında kalanların uygulamada karşılık bulması mümkün değildir. Buna ek olarak VUK'un 5. maddesinde açıklandığı üzere; Gelir ve Kurumlar vergisi mükelleflerinin beyannamelerinde beyan ettikleri matrah ve vergilerin ilanı (VUK md. 5/3), mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları,

şikâyete bağlı değildir. Diğer bir görüş ise, atfın TCK 239. maddenin tamamına yapıldığını ve bu nedenle şikâyet şartının da uygulanması gerektiğini savunmaktadır. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Buminhan Duman, "Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65 (4) 2016, s. 1581-1584.

kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve cezaları, kamu görevlilerince yapılan adlî ve idarî soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler, bankalara verilen vergi tahsiline yönelik bilgiler, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların meslek kuruluşlarına ve mali müşavirler birlik ve odalarına bildirilmesi (VUK md. 5/4), vergi levhası (VUK md. 5/5) özel hukuka uygunluk nedenlerini oluşturmaktadır.

Bu suç genel kastla işlenen suçlardandır. Failin açıkladığı bilginin sır olduğunu veya kendisine veya üçüncü kişilere fayda sağladığını bilmesi ve istemesi yeterli olup, ayrıca mükellefe zarar verme kastı olmasına gerek yoktur⁷³⁶.

Bu vergi suçunun cezası, TCK'nın 239. maddesine yapılan göndermeye istinaden bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ve beş bin güne kadar adli para cezasıdır. 3. fıkrada yer alan ağırlaştırıcı durum söz konusu ise ceza üçte biri oranında artırılmakta; 4. fıkrada düzenlenen nitelikli halinde ise yaptırım üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezası olmaktadır.

3.2.3. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezası

Devlet organları ve idare makamlarının bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun hareket etmesi anayasal bir zorunluluktur (Anayasa md. 10). Memurların görevlerinin gerektirdiği kurallara uygun şekilde görevlerini ifa etmesi ve vatandaşlara karşı davranışlarında eşit, tarafsız ve objektif olmaları gerekir. Bu nedenle vergi ile ilgili çeşitli birimlerde görev yapan memurların mükelleflerin özel işlerini yapması yasaklanmış ve bu yasağın ihlal edilmesi suç haline getirilmiştir⁷³⁷.

Mükellefin özel işlerini yapma suçu, VUK'un 363. maddesinde düzenlenmiştir: *“Bu Kanununun 6 ncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 257 nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır. Bu hareketlerle vergi ziyana neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344 üncü maddesine göre vergi ziyai cezası kesilir.”*

⁷³⁶ D. Şenyüz, *age.*, s. 479.

⁷³⁷ D. Şenyüz, *age.*, s. 484.

Burada bahsi geçen VUK'un 6. maddesi, vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişilere konulan yasakları düzenlemektedir. Maddenin son fıkrası şu şekildedir:

“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.”

Suçun faili, yalnızca 6. maddede sayılan memur statüsündeki kişiler olabilmektedir. Suçun maddi unsurunu oluşturan fiil, mükellefin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerinin yapılmasıdır. Buna göre özel işin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olması zorunludur. Mükellefin beyannamesini doldurma, defterlerini tutma veya dava dilekçesi yazma gibi hareketler özel iş kapsamındadır. Mükellefin şahsi mektuplarının yazılması örneğinde olduğu gibi vergi kanunlarının uygulanması ile ilgisi olmayan özel işlerin yapılması ise suç kapsamına girmez.

Kanunda yer alan hesap, yazı ve sair özel işler kavramı yeterince net değildir. Bu belirsizlik, kamu görevlilerinin görevleri sırasında yaptıkları işlerin suç kapsamına girip girmediği hususunda tereddüt yaşamalarına neden olmaktadır. Zira dairenin işleyişi içerisinde çoğu zaman mükellefler mevzuatı yeterince bilmemeleri nedeniyle çalışanlardan kendilerine yardımcı olmalarını talep etmektedir. Burada, matbu dilekçelerin (yapılandırma, pişmanlık, cezalarda indirim dilekçeleri gibi) verilmesi veya mevzuata ilişkin bilgilendirme yapılması özel iş kapsamında sayılmamakla birlikte bazı durumlarda sınırın ne zaman aşıldığı belli olmamaktadır.

TCK’da yer alan hukuka uygunluk sebeplerinden kanun hükmünü yerine getirme dışında kalanların bu suç bakımından uygulanabilirliği yoktur. Bu bağlamda, VUK md. 413 uyarınca “Mükelleflerin izahat talebi” başlığı ile düzenlenen Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılacak sirküler ve özelge uygulamaları bu suç için hukuka uygunluk sebebi olarak kabul edilmektedir⁷³⁸⁷³⁹.

Manevi unsur bakımından ise suç ancak kastla işlenebilecektir. Failin ücret alıp almamasının suçun oluşumu açısından bir önemi yoktur.

⁷³⁸ D. Şenyüz, *age.*, s. 487; U. Yiğit, *age.*, s. 215.

⁷³⁹ Buna karşın, VUK md. 413 uyarınca özelge ile izahatta bulunulması, mükelleflerin özel işlerinin yapılması niteliğinde olmadığından, ortada suç teşkil eden bir hareket ve onu hukuka uygun hâle getiren bir hukuka uygunluk sebebi bulunmadığı yönünde görüş için bkz. S. Donay, *age.* s. 176.

Mükellefin özel işlerini yapma suçunun cezası, düzenlendiği VUK'un 363. maddesinin atfıyla TCK'nın "Görevi Kötüye Kullanma" başlıklı 257/1. maddesi hükmü çerçevesinde verilmektedir. Söz konusu hükümce verilecek olan ceza ise altı aydan iki yıla kadar hapis cezasıdır. Öte yandan yapılan özel iş nedeniyle mükellef nezdinde vergi ziyana sebebiyet vermesi halinde faile ayrıca vergi ziyayı cezası kesilir (VUK md. 363).

3.3. Türkiye'de Tarhiyat Öncesi Genel Vergi Güvenlik Önlemleri

Vergi sisteminin etkin bir şekilde işlemesi ve vergi adaletinin sağlanması için, vergi güvenliğinin sağlanması büyük önem taşımaktadır. Çalışmanın bu kısmında, Türkiye'de tarhiyat öncesi vergi güvenliğini sağlamaya yönelik alınan önlemlerden vergi denetimi (yoklama, inceleme, arama, bilgi toplama), nakit ödemelerin sınırlandırılması, ihbar ikramiyesi, stopaj uygulaması, belge ve kayıt düzeni ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

3.3.1. Vergi Denetimi

Vergi denetimi, ülkemizde kamu gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturan vergilerin güvenliğini sağlamaya yönelik uygulanan tedbirlerden biridir. Türkiye'de vergi denetimi kavramına vergi mevzuatımızda yer verilmemiştir. Zira VUK'un "Vergilendirme" başlıklı birinci kitabının yedinci kısmı, "Yoklama ve İnceleme" başlığını taşımaktadır. Ancak bu kısımda yoklama ve inceleme müesseselerinin yanı sıra arama ve bilgi toplamaya ilişkin yasal düzenlemelerin de yer aldığı görülmektedir. Buradan hareketle; her biri tarhiyat öncesi genel vergi güvenlik önlemi olan yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama müesseselerine ilişkin açıklamalara vergi denetiminin alt başlıkları halinde yer verilmektedir.

3.3.1.1. Yoklama

Yoklama, 213 sayılı VUK'un 127 ilâ 133. maddelerinde düzenlenmiştir. VUK'un 127/1. maddesinin ilk cümlesinde genel olarak yoklamanın konusu, "mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek" şeklinde belirtilmiştir. İşe başlama, işi bırakma, iş yeri adres değişiklikleri, işletme değişiklikleri, ölüm olayının bildirilmesi, bina ve arazi değişikliklerinin bildirilmesi gibi bireysel bildirimlere konu olabilecek hususların tespiti yoklamanın konusuna girmektedir. Daha sonra aynı maddede yoklamanın konusunu oluşturan ve özellik arz eden denetim faaliyetleri sayılmıştır. Bunlar;

“• *Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmiş usuller dahilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hasılatı tespit etmek,*

• *3100 Sayılı Kanun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tespit etmek,*

• *Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,*

• *Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,*

• *Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, (Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur.)”*

Burada belirtilen denetim faaliyetleri, uygulamada “yaygın ve yoğun vergi denetimi” ismiyle yürütülmektedir. Yaygın ve yoğun vergi denetimi, belirli bir bölge veya sektördeki mükelleflerin, önceden belirlenmiş bir plan doğrultusunda ve kısa bir süre içerisinde yoğun bir şekilde denetlenmesini kapsayan bir yöntemdir. 1981 yılından itibaren yoklamaya yetkili memurlar tarafından gerçekleştirilen yaygın ve yoğun vergi denetiminin önemi, 1985 yılında KDV'nin yürürlüğe girmesi ile birlikte belge düzenine uyumu sağlamak üzere artmıştır.

Denetim faaliyetinin yerinde gerçekleştirilmesi, idarenin bilgisi dışında kalan ve vergilendirmeyi etkileyebilecek olan hususların araştırılmasına imkân sağlamaktadır. Yoklamada “mükellef ve/veya mükellefiyetle ilgili hususların tespiti” söz konusu iken;

yaygın ve yoğun vergi denetiminde “vergi kanunlarına uyumun denetimi” söz konusudur. Yaygın ve yoğun vergi denetimleri, vergiye ilişkin gelişmelerden haberdar olunması, belge düzeninin sağlanması ve vergi kayıp kaçaklarının önlenmesi gibi önemli amaçlara hizmet etmektedir⁷⁴⁰. Yaygın ve yoğun vergi denetimleri, vergi ziyana yol açabilecek eylemlere karşı caydırıcılık sağlayarak, vergi adaletinin korunmasına ve kamu gelirlerinin artmasına katkıda bulunmaktadır. Bu denetimlerin anlık yapılması, vergi ihlaline ilişkin delil ve izlerin kaybolmasının önüne geçilmesini ve vergiyi doğuran olayın gerçek yönünün kayıtlarla karşılaştırılmasını sağlamaktadır⁷⁴¹.

Yoklama yetkisi olanlar, VUK’un 128. maddesinde sayılmıştır. Buna göre; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler ve vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları yoklama yetkilileri arasında sayılmaktadır.

Vergi idaresine yoklama ile verilen yetkilerden ikisinin Anayasa’ya aykırı olduğuna dair eleştiriler bulunmaktadır. Bunlardan ilki, yoklamaya yetkili memurlara; *“kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak”* konusunda verilen yetkidir (VUK md.127/1-c). Vergi idaresinin maddede geçen ve “almak” olarak ifade edilen eylemi, 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) ve Anayasa’da düzenlenen el koyma tedbiri anlamına gelmektedir⁷⁴². El koyma, CMK’nın 123 ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. CMK’nın 123. maddesinde; “ispat aracı olarak yararlı görülen ya da eşya veya kazanç müsaderesinin konusunu oluşturan malvarlığı değerlerinin muhafaza altına alınacağı, yanında bulunduran kişinin rızasıyla teslim etmediği bu tür eşyaya ise el konulabileceği” belirtilmiştir. El koyma, “ceza muhakemesinde delil olabilecek ya da ileride müsadere edilebilecek eşya üzerinde zilyedin tasarruf yetkisinin kaldırılmasıdır”⁷⁴³. Yoklamaya yetkili memurlara el koyma (zapt) yetkisi veren bu hükümlerin, Anayasa’nın “.....*usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça;gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz*” şeklindeki 20. maddesine ve “... *kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz*” şeklindeki 21.

⁷⁴⁰ F. Tekin, A. Çelikkaya, *age.*, s. 147-148.

⁷⁴¹ H. N. Şeker, *age.*, s. 26.

⁷⁴² S. Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2019, s. 229.

⁷⁴³ Nur Centel, Hamide Zafer, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2020, s. 474.

maddesine aykırı olduğu yönünde görüşler bulunmaktadır. Çünkü yoklama sırasında el koymaya ilişkin bu hükümlerde, hâkim kararı aranmadığı gibi, sonrasında hâkimin onayı da gerekli görülmemektedir. Ayrıca yetkili merciin de kim olduğu belirtilmemiştir. Buradaki sorunun, VUK'un 127. maddesinde Anayasa ve CMK hükümleri doğrultusunda değişiklik yapılarak giderilmesi mümkündür⁷⁴⁴.

Yoklamaya yetkili memurlara verilen ve eleştiri konusu olan yetkilerden ikincisi ise, *“taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde, bu belgelerin ibrazına kadar taşıtı trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek, muhafaza altına almak, muhafazaya alınan malları gerektiğinde satma”* yetkisidir (VUK md.127/1-e). Burada, geçici de olsa bir el koyma işlemi söz konusu olması nedeniyle anayasal bir zorunluluk olarak hâkime itiraz imkânı veren bir sürecin öngörülmesi gerekmektedir⁷⁴⁵.

Yoklamaya ilişkin diğer maddelerde de (md.129-133), *“yoklama elemanlarının hüviyet ibraz mecburiyeti”*, *“yoklamanın ilgiliye haber verilmeden her zaman yapılabileceği”*, *“yoklama neticelerinin geçirileceği, tutanak mahiyetindeki “yoklama fişleri”*, *“yoklama neticelerinin ilgililere bildirilmesi”*, *“elektronik yoklama”* ve *“toplu yoklama”* konuları hakkındaki düzenlemeler yer almaktadır.

“Elektronik Yoklama Sistemi (EYS)”, yoklama ve denetim faaliyetlerinin mobil teknolojilerden yararlanarak gerçekleştirilmesi amacıyla 01.09.2015 tarihinde hayata geçirilmiştir. Bu sistem, mükelleflerle ilgili her türlü bilgiye anında erişim ve elektronik yoklama talep eden birimlere doğrudan yoklama sonuçlarının aktarımı imkânı sunmaktadır. Yoklama yapan personelin konum takibi GPS ile yapılmakta ve bu sayede denetim ve koordinasyonda etkinlik sağlanmaktadır. Denetim kanıtı olarak kullanılabilir görsel veriler (resim, video vb.) ise dijital ortamda sisteme aktarılabilir⁷⁴⁶.

3.3.1.2. İnceleme

Ülkemizde vergi incelemesi, VUK'un 134. ve izleyen maddelerinde düzenlenmektedir. Vergi incelemesinin amacı VUK'un 134. maddesinde *“ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.”* şeklinde

⁷⁴⁴ A. Çavuş, *Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları*, s. 127.

⁷⁴⁵ S. Kaneti, *age.*, s. 141.

⁷⁴⁶ GİB, 2022 Yılı Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:455, Ankara, 2023, s. 110.

açıklanmıştır. “Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak” ifadesi ile verginin eksik ödenmesi durumunda bunun tamamlanması, fazla ödenmesi durumunda ise verginin iadesi yönünde rapor düzenlenmesi kastedilmektedir⁷⁴⁷. Dolayısıyla devletin vergi güvenlik önlemlerinden biri olan vergi incelemesinin aynı zamanda mükellefin vergi güvenliğini de gözeten bir müessese olarak değerlendirilmesi mümkündür⁷⁴⁸. Mükellefin ibraz ettiği defter, kayıt ve belgelerin yanı sıra gerektiği durumlarda dış kaynaklardan elde edilen delillerle birlikte gerçekleştirilen bu araştırma süreci ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespitini ve sağlanmasını da içermektedir. Böylece vergi incelemesi kavramının çerçevesi; içinde barındırdığı araştırma, önleme ve düzeltme fonksiyonlarıyla birlikte genişlemektedir⁷⁴⁹.

Vergi incelemesi, tam ve sınırlı vergi incelemesi olmak üzere iki farklı şekilde yapılmaktadır. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre tam inceleme, “bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibariyle bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılan vergi incelemesi” , sınırlı inceleme ise, “tam inceleme dışında kalan vergi incelemesi” şeklinde tanımlanmaktadır.

3.3.1.2.1. Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlar

Vergi incelemesine yetkili olanlar VUK’un 135. maddesinde belirtilmektedir. 10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 646 sayılı “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ile Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname” ile VUK’un 135. maddesinde yapılan değişikliğe göre, “*Vergi incelemesi; vergi müfettişleri*⁷⁵⁰, *vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal müdürü veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haizdir*”. VUK’un 135. maddesinde sayılan vergi incelemesine yetkili olanlar dışında “takdir komisyonlarının” inceleme yetkisi bulunmaktadır.

⁷⁴⁷ Bekir Baykara, *Teorik ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2008, s. 176.

⁷⁴⁸ G. Sarısu Kanmaz, *age.*, s. 221.

⁷⁴⁹ Tahir Erdem, *6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi*, Yaklaşım Yayıncılık, 2011, Ankara, s. 50.

⁷⁵⁰ VUK’un 135. maddesinde incelemeye yetkili olanlar arasında vergi başmüfettişi sayılmamakla birlikte, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 3. maddesinde “Vergi Müfettişi: Vergi Başmüfettişini, Vergi Müfettişini ve Vergi Müfettiş Yardımcısını ifade eder.” şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Geçmişte mülga 3182 sayılı Bankalar Kanunu⁷⁵¹ ve mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu⁷⁵² bankalar yeminli murakıplarına vergi inceleme yetkisi vermiştir. Ancak doktrinde ve içtihatlarda fikir ayrılıklarına neden olan bu durum, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu⁷⁵³ ile sona ermiştir.

Re'sen vergi tarhi işlemlerinin ardından yargıya taşınan uyuşmazlıklarda, inceleme sırasında ibraz edilmeyen defter ve/veya belgelerin sonradan yargı mercilerine sunulması durumunda, idari yargı yerlerinin defter ve belgeleri inceleyerek veya bilirkişiye incelettirerek karar vermesinin bir bakıma vergi incelemesi yetkisi kullanma anlamına gelip gelmediği literatürde tartışılmaktadır. Ancak yargı makamlarının verecekleri kararlara dayanak oluşturacak bilgi ve/veya belgeleri incelemelerinin re'sen araştırma yetkisi ve adil yargılanma hakkı kapsamında gerçekleştirdiği bir değerlendirme olarak görülmesi daha isabetli bir görüş olmaktadır⁷⁵⁴.

3.3.1.2.2. İncelemeye Tabi Olanlar

VUK'un 137. maddesinde vergi incelemesine tabi olanlar “*Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler*” olarak düzenlenmiştir.

Vergi incelemesine tabi tutulacak mükelleflerin tespitinde farklı kriterler göz önünde bulundurulmaktadır. Bunlardan biri, Vergi Denetim Kurulu'nun (VDK) Risk Analiz Sisteminden (VDK-RAS) elde edilen verilere göre incelenecek mükelleflerin belirlenmesidir. VDK-RAS ile kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki diğer kurum ve kuruluşlar ile gerçek veya tüzel kişilerden mükellefiyetle ilgili sürekli ve dönemsel bilgilerin toplanarak yapılan istatistikler doğrultusunda mükelleflerin faaliyetleri; gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilmekte, mukayeseler yapılmakta ve

⁷⁵¹ (R.G.: 02.05.1985-18742). 3182 sayılı Kanun'un 61. maddesinin 2. fıkrasında “*Bankalar yeminli murakıpları ve yardımcıları; Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun hükümlerine aykırı hareket eden banka ve ilgililer hakkında adı geçen Kanunun Ek 1 inci maddesindeki yetkilere ve Bankalar Kanununda yazılı görevleri ile kayıtlı olmak üzere vergi inceleme yetkisine sahip oldukları gibi Devlet Sanayi ve İşçi Yatırım Bankası ve tüm bankaların kuruluş kanunları hükümleri ile diğer kanunların bankalarla ilgili hükümlerinin uygulamasını da denetlemeye yetkilidirler.*” hükmü yer almaktaydı.

⁷⁵² (R.G.: 23.06.1999-23734). 4389 sayılı Kanun'un 5. maddesinin 2. fıkrasında “*Bankalar yeminli murakıpları ve yardımcıları, bu Kanunda yazılı görevleriyle kayıtlı olmak üzere vergi inceleme yetkisine ve 20.02.1930 tarihli ve 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun hükümlerine aykırı hareket eden banka ve ilgililer hakkında adı geçen Kanunun ek 1 inci maddesindeki yetkilere sahip oldukları gibi tüm bankaların kuruluş kanunu hükümleri ile diğer kanunların bankalarla ilgili hükümlerinin uygulanmasını da denetlemeye yetkilidirler.*” hükmü yer almaktaydı.

⁷⁵³ 01.11.2005 tarih ve 25983 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷⁵⁴ Cansu Dağ Bereket, *Uluslararası Boyutuyla Vergi İncelemeleri*, (Basılmamış Doktora Tezi), Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2021, s. 207.

böylece riskli alanların tespit edilmesi sağlanmaktadır. Belirlenen risk alanlarına göre marjinal faydası yüksek, incelemede öncelikli mükellefler belirlenmektedir⁷⁵⁵.

VDK-RAS dışında ihbar ve şikâyetler, vergi daireleri ya da inceleme elemanları tarafından gelen inceleme talepleri, idari ve yargı makamlarının talebi ile mükelleflerin vergi hatalarının düzeltilmesi talebinde bulunması gibi nedenlerle vergi incelemesi başlatılabilmektedir⁷⁵⁶.

3.3.1.2.3. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Zaman

VUK'un 138. maddesinde, "*İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir.*" ifadesine yer verilerek, içinde bulunulan cari yıl da dâhil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar incelemenin her zaman yapılabileceği belirtilmiştir.

Ancak bu beş yıllık tarh zamanaşımı süresinin aşıldığı bazı durumlar söz konusu olmaktadır. Bunlardan biri, GVK'nın 42. maddesi kapsamında yıllara sâri inşaat işinde vergiyi doğuran olayın geçici kabulün yapıldığı yıl doğması nedeniyle zamanaşımı süresinin bu yılı takip eden yıldan itibaren başlamasıdır.

Vergi incelemesinde tarh zamanaşımı süresinin aşıldığı durumlardan diğeri, zamanaşımı süresi içinde tamamlanamayan incelemelerde zamanaşımını durdurmak amacıyla ilgili dönemin matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmesinde ortaya çıkmaktadır⁷⁵⁷. Böylece, bir yıllık süre zarfında düzenlenecek vergi inceleme raporunda belirtilen miktar, takdir komisyonu kararıyla vergi matrahı olarak takdir edilmektedir. Geçmiş yıllarda, tarh zamanaşımının bitmesine az bir süre kala yapılan takdire sevk işlemlerinin sırf zamanaşımının durdurulması maksadıyla yapıldığı ve hukuka uygun olmadığına dair Danıştay kararları bulunmaktaydı. Danıştay'ın içtihatları doğrultusunda, vergi idaresi de konuya ilişkin olarak 2017/1 sayılı Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesiyle, "vergi iade talepleriyle adli makamlardan gelen inceleme

⁷⁵⁵ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2023 Yılı Faaliyet Raporu, Strateji, Faaliyet İzleme ve Koordinasyon Şube Müdürlüğü, Ankara, s. 28-29.

⁷⁵⁶ Fatih Çavdar, "Türkiye'de Vergi İnceleme Sürecinde İncelenecek Mükelleflerin Tespiti", *Gümrük Ticaret Dergisi*, Sayı:30, Aralık 2022, s. 52.

⁷⁵⁷ VUK md.114, "...vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz."

talepleri hariç olmak üzere tarh zamanaşımının son yılında yürütülen vergi incelemelerine ilişkin görevlendirmelerin en geç Haziran ayı sonuna kadar yapılacağı ve sonrasında görevlendirme ve takdire sevk işlemi yapılamayacağı; ilgili birimlerde başlanılan ve o yılın sonu itibarıyla tarh zamanaşımına uğrayacak dönemlere ilişkin vergi incelemeleriyle ilgili olarak takdire sevk işlemi yapılamayacağı” şeklinde düzenleme yapma gereği duymuştur⁷⁵⁸.

Ancak Danıştay’ın son zamanlarda verdiği kararlarda bu yöndeki içtihadını değiştirdiği görülmektedir⁷⁵⁹. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 23.10.2019 tarih ve E.2019/705, K.2019/725 sayılı kararında⁷⁶⁰ bu husus; “*ısrar kararında, idare tarafından takdire sevk tarihi dikkate alınarak takdir komisyonuna sevk zamanaşımını durdurmak amacıyla yapıldığı kabul edilmiş ve tarhiyatın hukuka uygunluğu bu yönüyle değerlendirilmiştir.*

Ancak Kanun’da takdir komisyonuna başvurulmasına bağlanan ve belirlilik ve öngörülebilirlik arz eden hukuki sonuç zamanaşımının durması olduğundan genel ilke olarak takdir komisyonuna sevkle tarh zamanaşımının durduğunun kabulü gerekmektedir. Bu nedenle mahkemece olayda resen tarh nedeninin bulunup bulunmadığının ve resen takdir edilen matrahın hukuka uygun olup olmadığının değerlendirilmesi gerekirken dava konusu vergi ve cezanın zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle verilen temyize konu kararda hukuki isabet bulunmamaktadır.” şeklinde ifade edilmektedir. İdare lehine gelişen bu yeni içtihatla birlikte, zamanaşımı süresinin dolmasına kısa bir süre kala yapılan takdire sevk işlemlerinin önü tekrar açılmıştır.

Kabahat ve suç fiillerinin tespitinin uzun zaman alması, mükelleflerin altından kalkamayacakları kadar ağır cezalarla karşılaşmalarına yol açabilmektedir. Bu durum, cezaların caydırıcılık etkisini ortadan kaldıran ve vergi sisteminin işleyişini olumsuz etkileyen bir sorundur. Ayrıca cezai fiillerin geç tespit edilmesi, cezalandırma açısından da bazı güçlükler doğurmaktadır. Gayri faal durumda olan mükelleflere ihbarnamelerin tebliğ edilememesi ve vergi cezalarının uygulanamaması bunun bir örneğini teşkil

⁷⁵⁸ Bumin Doğrusöz, “Zamanaşımını Aşma Çabaları”, <https://bumindogruso.com/article/zamanaimini-ama-abalari> (03.02.2024).

⁷⁵⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, (23.10.2019). E.2019/403, K.2019/714 sayılı kararı; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, (12.06.2020). E.2020/410, K.2020/720 sayılı kararı, <https://karararama.danistay.gov.tr/> (03.02.2023).

⁷⁶⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararlar Bülteni, Sayı:7, https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/kararlarBulteni/01_06_2020_035210.pdf, (03.02.2024).

etmektedir⁷⁶¹. Dolayısıyla vergi incelemesinin mümkün olduğunca vergilendirme döneminin üzerinden çok uzun bir süre geçmeden yapılması vergi cezalarından beklenen amacın gerçekleşmesi bakımından önem arz etmektedir.

3.3.1.2.4. İncelemenin Yapılacağı Yer

VUK'un 139. maddesinde 14.10.2021 tarih ve 7338 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle yapılan değişiklikle, "vergi incelemelerinin esas itibariyle dairede yapılacağı" hüküm altına alınmıştır. Bu değişiklikten önce söz konusu madde düzenlemesi, vergi incelemesinin "incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılacağı" şeklindeydi. Bu değişikliğin yapılmasında "öncelikle mükellefin iş yerinin inceleme için uygun olup olmadığı yönünde bir tespit yapılmadan ve mükellefin bu konudaki talebi alınmadan defter ve belgelerin doğrudan daireye ibrazının istenerek incelemenin dairede yapılmasının" hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle ihtilaf konusu olmasının etkisi bulunmaktadır⁷⁶².

VUK'un kabul edildiği 1960'lı yıllarda günümüze nazaran mükelleflerin sayıca daha az olması, faaliyetlerinin nitelik ve nicelik olarak daha basit olması ve inceleme elemanlarının iş yükünün daha az olması gibi sebeplerle incelemelerin iş yerinde yapılması daha mümkün olabilmekteydi. Ancak geçen süre zarfında mükellef sayılarının artması, faaliyet gösterdikleri alanların çeşitlenerek artması ve inceleme elemanlarının iş yükünün artması gibi faktörler incelemelerin iş yerinde yapılmasını zorlaştırmıştır⁷⁶³. Ayrıca günümüzde teknolojinin gelişmesiyle vergi incelemesi farklı bir boyuta ulaşmıştır. Nitekim kanun koyucu 7338 sayılı Kanun'a ilişkin genel gerekçede 139. maddede yapılan değişikliklerin sebebini şu şekilde ifade etmiştir: "*Vergi incelemesine yönelik hükümler bağlamında, ekonomik ve ticari hayatta yaşanan gelişmelere bağlı olarak iş yeri kavramında meydana gelen değişiklikler, elektronik defter kullanan mükellef sayısındaki artış, verilerin dijital ortamda depolanması ve sunulmasına ilişkin imkanların artması ve vergi incelemesine ilişkin süreçlerin dijital ortamlar üzerinden yapılabilmesi gibi hususlar dikkate alınarak incelemenin esas itibariyle vergi incelemesine yetkili olanların işyeri adreslerinde yapılması...*

⁷⁶¹ Hasan Aykın, "Vergi Cezalarında Caydırıcılık Sorunu", s. 3, <https://vergidosyasi.com/wp-content/uploads/2017/01/vergi-cezalarc4b1nda-caydc4b1rc4b1cc4b1lc4b1k-sorunu.pdf> (02.03.2024).

⁷⁶² Zübeyir Bakmaz, Vergi İncelemesinde Uyulması Gereken Bir Kural Olarak "İncelemenin Yapılacağı Yer", *International Journal of Public Finance*, 7(2), 2022, s. 472.

⁷⁶³ B. Soydan, *age.*, s. 486.

öngörülmektedir.”⁷⁶⁴. Ancak inceleme dairede yapılsa bile incelemeye tabi tutulan mükellefin iş yerinde tespit yapılması mümkündür. Mükellef ve vergi sorumlusunun talep etmesi ve iş yerinin müsait olması halinde inceleme iş yerinde de yapılabilir.

3.3.1.2.5. Vergi İncelemesinde Süreler

Vergi incelemesinde incelemenin ne kadar sürede tamamlanması gerektiğine ilişkin kurallar, VUK md. 140/6’da yer almaktadır. Buna göre, vergi incelemesinin türüne (tam veya sınırlı olmasına) göre farklı süreler öngörülmüştür. Bu kapsamda inceleme elemanları tarafından sınırlı incelemelerin altı ay, tam incelemelerin ise bir yıllık süre içerisinde tamamlanması gerekmektedir. KDV iade incelemelerinin ise üç ay içinde bitirilmesi gerekir. Belirtilen sürelerde incelemenin bitirilememesi durumunda tam ve sınırlı incelemelerde altı aya, KDV iade incelemelerinde iki aya kadar ek süre verilebilmektedir.

Kanunla belirlenen bu süreler, idari işleme ilişkin usul ve şekil kuralları kapsamında olduğundan, buna uygun davranılmaması, işlemi zaman yönünden yetkisizlik nedeniyle hukuka aykırı kılmaktadır. Yetki yönünden sakatlanmış vergi incelemesine istinaden bir rapor düzenlenemez ve buna göre tarhiyat yapılamaz, yapılmış ise iptal edilmesi gerekir. Ancak şartlar uygun olduğu takdirde, yeni bir vergi incelemesi başlatılarak bunun sonucuna göre tarhiyat yapmak mümkündür⁷⁶⁵. Bunun yanı sıra, incelemeyi süresinde tamamlayamamak, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 23/7. maddesine göre inceleme elemanı hakkında disiplin hükümlerinin uygulanmasını gerektirebilir. Ancak, bu hususta mutlak bir zorunluluk bulunmamaktadır⁷⁶⁶.

Vergi incelemelerine getirilen süre kısıtlaması, vergilendirmenin tarafları olan idare ile mükellef açısından farklı öneme sahiptir. Süre sınırlaması; idare açısından daha etkin ve verimli çalışmanın gerçekleşmesi, mükellef açısından ise haklarının korunması bakımından önem arz etmektedir⁷⁶⁷.

⁷⁶⁴ Z. Bakmaz, agm., s. 477.

⁷⁶⁵ Doğan Şenyüz, “Vergi İncelemesinde Zaman Bakımından Yetki”, *TAAD*, Yıl: 11, Sayı: 43, Temmuz 2020, s. 259; Burak Pınar, “Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler”, *International Journal of Public Finance*, Cilt 1, Sayı 1, 2016, s. 49.

⁷⁶⁶ D. Şenyüz, agm., s. 259.

⁷⁶⁷ T. Erdem, *6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi*, s. 139.

3.3.1.2.6. Vergi İncelemesinin Tamamlanması ve Raporlanması

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 21. maddesine göre, “*Vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarih, incelemenin tamamlandığı tarih olarak kabul edilir.*”

Vergi incelemesi, inceleme sonucunda düzenlenen bir rapor ile hukuksal nitelik kazanmaktadır. İnceleme raporu, “*...tutanak veya diğer delillerle tespit edilen hususların, vergi hukuku ve muhasebe denetimi açısından değerlendiren, bu verilerle ne gibi sonuçlara varıldığını ve bu sonuçlara göre incelemenin muhatabı hakkında vergi hukukunda hangi hükümlere göre ne yolda işlem yapılması gerektiğini belirten, vergi yönetimi adına düzenlenmiş idari ön işlem belgesi*” olarak tanımlanmaktadır⁷⁶⁸. Vergi incelemesinin idare hukuku bakımından hazırlık işlemi niteliğinde bir idari işlem olması nedeniyle vergi inceleme raporları tek başına dava konusu yapılamamaktadır⁷⁶⁹.

Vergi incelemesi, mükellefe re’sen ya da ikmalen vergi tarhiyatı yapılması ile sonuçlanabileceği gibi, iadesi gereken bir verginin tespit edilmesi ile de sonuçlanabilmektedir⁷⁷⁰. Vergi incelemesinin sonuçlarından biri de; vergi kanunlarını ihlal eden yükümlülere yaptırımların uygulanmasıdır. VUK’un 364. maddesinde; vergi cezalarını gerektiren olayların vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit olunacağı belirtildikten sonra, yoklama ve vergi incelemesi sırasında rastlanan, vergi cezasını gerektirici olayların, raporlarda gösterileceği, delillerin kaybolması ihtimalinin bulunduğu hallerde ise bunların tutanakla tespit edileceği belirtilmiştir. VUK’ta vergi incelemesi sonucunda yükümlüye kesilebilecek idari para cezaları; vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarıdır.

Vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından yapılan incelemelerde VUK’un 359. maddesinde yazılı suçların tespit edilmesi halinde, vergi suçu raporu düzenlenmekte ve bu raporla birlikte rapor değerlendirme komisyonundan alınan mütalaa ile doğrudan savcılığa suç duyurusunda bulunulmaktadır. Buna karşılık, vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar (vergi dairesi müdürleri, ilin en büyük mal memuru ve Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar) tarafından yapılan vergi incelemesi sırasında suçun

⁷⁶⁸ H. N. Şeker, *age.*, s. 409-410.

⁷⁶⁹ Turgut Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006, s. 170.

⁷⁷⁰ Adil Nas, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 61/4, 2012, s. 1309.

işlendiği tespit olmuşsa, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası alınarak bağlı buldukları vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından suç duyurusunda bulunmaktadır.

3.3.1.3. Arama

Arama, esasen bir ceza muhakemesi kurumu olmakla birlikte vergi hukukuna özgü olan türü; “vergisel arama”⁷⁷¹, “aramalı inceleme”⁷⁷², “aramalı vergi incelemesi”⁷⁷³ gibi farklı şekillerde adlandırılmaktadır. Doktrinde ve uygulamada “aramalı inceleme” kavramının yaygın olarak kullanılmasının temel nedeni, aramanın arama sonucunda elde edilen defter, kayıt ve belgeler üzerinde vergi incelemesi yapılması amacıyla gerçekleştirilmesidir⁷⁷⁴.

Arama, esas itibarıyla bir ceza muhakemesi hukuku kavramıdır. Ceza muhakemesi anlamında arama, “*kural olarak hâkimin, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde savcının, ona ulaşılamayan hallerde ise kolluk âmirinin yazılı emri ile, gerek şüpheli veya sanığın yakalanması gerekse delil olan eşyaya el konulması amacıyla, kişinin mesken ve sair yerleri ile üst ve eşyasında yapılan araştırma işlemidir*”⁷⁷⁵.

VUK’taki arama ile CMK’daki genel bir koruma tedbiri olan arama arasında benzerlikler olmasına rağmen farklı yönleri de bulunmaktadır. VUK’ta düzenlenen aramanın şüpheliyi yakalama amacının olmaması, sadece delil elde etme amacıyla yapılması ceza muhakemesindeki arama ile arasındaki farklılıklardan birini oluşturmaktadır⁷⁷⁶. VUK’taki aramanın olağanüstü bir denetim yolu olması, ceza muhakemesindeki arama ile arasındaki farklılıklardan bir diğeridir⁷⁷⁷. Vergisel arama sadece vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğine yönelik bir şüphenin bulunması halinde uygulanmakta iken, CMK’da düzenlenen arama tedbirine ise TCK’da ve diğer özel kanunlarda düzenlenen tüm suçlar bakımından başvurulabilmektedir. Bu hususların yanı sıra, VUK’un 147. maddesinin “*Bu bölümde açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza*

⁷⁷¹ Aziz Taşdelen, “Vergisel Arama”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 5, S. 2, 2003, s. 159.

⁷⁷² Ulvi Sandalcı, “Vergi Denetiminde Aramalı İnceleme Usulüne İlişkin Vergi İhbar Etkisi”, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 37, 2019, s. 301-317.

⁷⁷³ Engin Hepaksaz, Fatih Çevikcan ve Ersan Öz, “Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 2011, S. 354, s. 149.

⁷⁷⁴ S. Donay, *age.*, s. 121.

⁷⁷⁵ Bahri Öztürk, M. Ruhan Erdem, *Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2008, s. 589.

⁷⁷⁶ M. Öncel vd., *age.*, s. 104; S. Kaneti, *age.*, s. 145; A. Taşdelen, *agm.*, s. 166.

⁷⁷⁷ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, (08.05.2017), 2017/3532 E., 2017/3462 K. sayılı kararı. <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (15.07.2023).

Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun arama ile ilgili bulunan hükümleri uygulanır" hükmü, vergi hukukuna özgü niteliğini ortaya koymaktadır.

3.3.1.3.1. Arama Yapılabilecek Haller

Arama yapılabilecek haller, VUK'un 142. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre *"İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde"* arama yapılabilmesi mümkündür. Maddenin devamında, aramanın yapılabilmesi için:

"1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum görmesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;

2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesinin" şart olduğu düzenlenmiştir.

VUK'ta ihbarda aranan şartlar belirtilmemiştir. İhbarın yazılı olarak yapılması esas olmakla birlikte, sözlü olarak yapılması da mümkündür. Sözlü olarak yapılan ihbarların bir tutanağa geçirilerek ihbarda bulunanın kimlik, adres bilgisi ve imzasının alınması gerekir (CMK md. 158/5). Çünkü VUK'un 142/4. maddesinin *"ihbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur"* hükmünün uygulanabilmesi için bu bilgiler gereklidir. Ayrıca yazılı şekilde yapılan ihbarların değerlendirilmesinde "3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun"un 4. maddesinin *"Türkiye Büyük Millet Meclisine veya yetkili makamlara verilen veya gönderilen dilekçelerde, dilekçe sahibinin adı-soyadı ve imzası ile iş veya ikametgâh adresinin bulunması gerekir"* hükmünün dikkate alınması gerekmektedir. Bu düzenlemeye paralel olarak, Başbakanlık tarafından düzenlenen 2016/21 sayılı İdarelere Verilen Dilekçeler Hakkında Genelge içeriğinde de *"idarelere verilen dilekçelerden; sahibinin adı, soyadı ve imzası ile iş veya ikametgâh adresini ihtiva etmeyenlerin"* incelenmeyeceği belirtilmektedir. Buna karşın, 2004/12 sayılı Dilekçe ve Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasına ilişkin Başbakanlık Genelgesinde *"Ad, soyad ve adres bulunmayan, imza taşımayan, belli bir konuyu içermeyen, ya da yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili dilekçeler cevaplandırılmayacaktır. Ancak, bu unsurları ihtiva etmemekle birlikte, başvurulara olayla ilgili inandırıcı mahiyette bilgi ve belgeler eklenmiş veya somut nitelikte bilgi, bulgu ya da olaylara dayanılıyor ise, bu hususlar*

ihbar kabul edilerek idarece işlem yapılabilir” düzenlemesi ile idarenin başvurularda 3071 sayılı Kanun’un 4. maddesinde aranan şartları sağlamayan ihbarları değerlendirmeye alabileceği belirtilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan iç genelgelerde; isim içermeyen, yanlış isim bulunan ya da içeriği bakımından soyut ihbar dilekçelerinin denetim elemanlarının ve idari makamların gereksiz yere meşgul edilmemesi adına inceleme konusu yapılmaması şeklinde düzenlemeler yapılmıştır.

Arama, bir vergi incelemesi esnasında incelemeye yetkili olanlarca vergi kaçırıldığına dair bilgilere ulaşılması halinde de talep edilebilmektedir. Gerek ihbar üzerine gerekse de inceleme sırasında kaçakçılığa delalet eden emarelerin bulunması aramanın yapılabilmesi için yeterli değildir. Ayrıca inceleme elemanı tarafından arama yapılması gerekli görülerek, sulh yargıcından bunun gerekçesiyle istenmesi ve sulh yargıcının da bu hususta karar vermesi gerekmektedir⁷⁷⁸.

Arama esnasında hazır bulunması gerekenlerin kimler olduğu, aramanın yapılacağı zaman gibi hususlar VUK’ta açıkça düzenlenmemiştir. Bununla birlikte, Kanun’un “Genel Hükümlerin Uygulanması” başlıklı 147. maddesinde “*Bu bölümde açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu’nun arama ile ilgili bulunan hükümleri uygulanır*” hükmü bulunmaktadır. Bu bağlamda, örneğin aramanın yapılacağı zamana ilişkin olarak CMK’nın 118. maddesinin “*konutta, işyerinde veya diğer kapalı yerlerde gece vaktinde arama yapılamaz.*” hükmüne göre hareket etmek gerekecektir⁷⁷⁹.

⁷⁷⁸ CMK’nın 119. maddesinde, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde cumhuriyet savcısının yazılı emri ile de arama yapılması mümkündür. VUK’ta ise gecikmesinde sakınca bulunan hallere ilişkin olarak bir düzenleme yapılmamıştır. Öğretide, CMK 119. maddesinin vergisel aramaya uygulanması gerektiği yönünde görüşler bulunsa da hâkim olan görüş, vergisel aramanın VUK’ta açıkça sulh ceza yargıcının kararına bağlanması nedeniyle cumhuriyet savcısının yazılı emri ile vergisel arama yapılamayacağı şeklindedir. K. Öncü, agm., s. 90. Yargıtay’ın da görüşü bu doğrultudadır: “*Dosya kapsamında arama kararı ve tutanaklarına rastlanılmayıp, VUK’nın 359/a maddesi kapsamında kalan suçun işlendiğinin tespit edilmesi üzerine, bu aşamada gecikmesinde sakınca bulunduğuna ilişkin bir hâlin varlığı da gösterilmediğine göre, genellikle vergi mükellefleri olan failler için kanun koyucunun öngördüğü ve daha güvenceli olan 213 sayılı Kanun’un 142 ve devamı maddelerindeki özel usule uygun olarak arama ve el koyma işleminin gerçekleştirilmesi, diğer bir ifade ile Cumhuriyet Başsavcılığının, yetkili sulh ceza hâkiminden talepte bulunması ve arama kararı verilmesi halinde arama işlemini vergi incelemeye yetkili olanların gerçekleştirilmesine imkân sağlaması gerekirdi.*” Yargıtay 11. Ceza Dairesi (08.05.2017). 2017/3532 E., 2017/3462 K. sayılı kararı, <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, (15.07.2023).

⁷⁷⁹ Ancak, söz konusu maddenin 2’nci fıkrasında “*Suçüstü veya gecikmesinde sakınca bulunan hâller ile yakalanmış veya gözaltına alınmış olup da firar eden kişi veya tutuklu veya hükümlünün tekrar yakalanması amacıyla yapılan aramalarda, birinci fıkra hükmü uygulanmaz*” hükmü bu kuralın bir istisnasını oluşturmaktadır.

3.3.1.3.2. Aramada Bulunan Defter ve Belgelerin İncelenmesi

Aramada bulunan ve incelemesi gerekli görülen defter ve belgeler, detaylı olarak bir tutanakla tespit edilir. VUK'un 143. maddesinde söz konusu tutanağın düzenlenmesi ile defter ve belgelerin saklanması ilişkin açıklamalar yer almaktadır. VUK'un 144, 145 ve 146. maddelerinde ise arama yapılan hallerde inceleme usulüne ve incelemenin tamamlanmasına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. 144. maddenin birinci fıkrasının "*Arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılır*" ve 145. maddenin ilk fıkrasının "*Arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir.*" hükümleri ile incelemenin en kısa sürede tamamlanması gerektiği açıkça düzenlenmiştir. Aramalı vergi incelemesinin kişilerin konut dokunulmazlığı ve özel hayatın gizliliği gibi temel hak ve özgürlüklerine müdahale niteliğini taşıması, hâkim kararıyla yapılabilmesi ve kısa sürede sonuçlandırılması gibi kısıtlayıcı tedbirlerin öngörülmesini gerektirmiştir. Haklı nedenler ile incelemenin üç aylık sürede bitirilmesi mümkün değilse sulh hâkiminin kararı ile süre uzatımı yoluna gidilebilmektedir (VUK md. 145/2). Ancak söz konusu maddede sürenin ne kadar uzatılabileceği konusunda bir düzenleme yapılmamıştır.

Arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerine gerçekleştirilen vergi incelemesi tamamlandıktan sonra, olağan bir vergi incelemesinde olduğu gibi "vergi inceleme raporu" düzenlenmektedir. Vergi inceleme raporunda tarh edilmesi gereken vergi ile kesilmesi gereken cezalar bulunuyorsa işlem yapılmak üzere ilgili vergi dairesine gönderilir. Ayrıca, olayla ilgili VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarının işlendiğinin tespit edilmesi halinde, bir vergi suçu raporuyla Cumhuriyet Savcılığı'na suç duyurusunda bulunulması zorunludur.

3.3.1.4. Bilgi Toplama

Vergi güvenliğinin sağlanması açısından, vergilendirilmesi gereken işlemlere taraf olanların ya da bir şekilde buna müdahil olanların vergi idaresine tam ve doğru bilgi aktarımında bulunması gerekir. VUK'un 148 ilâ 152. maddelerinde düzenlenen bilgi toplama müessesesi ile mükelleflere yönelik araştırma yapan vergi idaresine mükelleften, mükellef ile herhangi bir işlem yapan üçüncü kişilerden, kamu idare ve

müesseselerinden bilgi alma yetkisi tanınmıştır⁷⁸⁰. Gelir idaresinin bilgi toplama faaliyetinin vergi yükümlüsündeki karşılığı olan bilgi verme zorunluluğu, münferit bilgi verme ve devamlı bilgi verme şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

3.3.1.4.1. Münferit Bilgi Verme

Münferit bilgi verme, Hazine ve Maliye Bakanlığı veya vergi inceleme elemanları tarafından talep edilen ve belirli bir konuyla sınırlı olan bilgi verme yükümlülüğüdür⁷⁸¹. VUK'un "Bilgi verme" başlıklı 148. maddesine göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bilgi isteme yetkisi bulunmaktadır. Bilgi vermek zorunda olanlar ise,

- Kamu idare ve müesseseleri,
- Mükellefler,
- Mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerdir.

Mükelleflerle işlem yapan üçüncü kişilerin bilgi verme zorunluluğu kapsamına alınması ile bu kişilerin vereceği bilginin VUK'un ispat ile ilgili hükmü çerçevesinde delil niteliği taşıyacağı muhakkaktır. Örneğin; bir müteahhidin daire sattığı kişilerden dairelerin satın alma bedellerinin sorulması, müteahhidin gerçek ticari kazancının tespit edilmesini sağlayacaktır⁷⁸².

Bilgiler yazı veya sözle istenebilmektedir. Ancak sözle istenen bilgiler verilmezse, ilgiliye talep yazı ile bildirilmekte ve cevap vermesi için uygun bir süre verilmektedir. Bu sürenin, VUK md.14 gereği 15 günden az olmaması gerekmektedir. Bu süre içerisinde bilgi verilmemesi, VUK'un mükerrer 355. maddesine göre özel usulsüzlük kabahatini oluşturmaktadır.

3.3.1.4.2. Devamlı Bilgi Verme

Devamlı bilgi vermenin düzenlendiği VUK'un 149. maddesi uyarınca, kamu idare ve müesseseleri ile gerçek veya tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı ile vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli aralıklarla ve devamlı olarak yazı ile vermek zorundadır. VUK'un 149. maddesi, 148. maddeden farklı olarak vergi incelemesine yetkili olan kişilere bilgi

⁷⁸⁰ İdris Hakan Furtun, "Türk Hukuku'nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları", *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi (Sempozyum Kitabı)*, Editörler: Bahri Öztürk ve Funda Başaran Yavaşlar, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 310.

⁷⁸¹ A. Nas, agm., s. 58.

⁷⁸² M. Öncel vd., *age.*, s. 105.

isteme yetkisi vermemiştir. Ayrıca devamlı bilgi verme zorunluluğu, mükellefiyet ya da mükelleflerle muamelede bulunma gibi kıstaslar getirilmeksizin tüm gerçek ve tüzel kişilere getirilmiştir. Uygulamada, devamlı bilgi verme kapsamında bilgiler gelir idaresi tarafından çoğunlukla genel tebliğler ya da kurumlarla yapılan protokoller vasıtasıyla talep edilmektedir.

3.3.1.4.2.1. Genel Düzenleyici İşlemler Gereği Devamlı Bilgi Verme

VUK'un mükerrer 257. maddesine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın "*Bu Kanununun 149'uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin, şifre elektronik imza veya diğer güvenlik araçları kullanılmak suretiyle internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesine, beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin yetki verilmiş gerçek ve tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye, standart belirlemeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeler ile bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluk veya standartları beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeler veya bilgi ve işlem çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya ya da belirlemeye*" yetkili olduğu hükme bağlanmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı, VUK'un mükerrer 257. maddesinden aldığı yetkiye istinaden genel düzenleyici işlemlerle bilgi verme yükümlülüğü getirmektedir.

Mükelleflerin mal ve hizmet alım-satımlarının takibine yönelik olarak getirilen bildirim verme yükümlülüğü bunlardan biridir. 362, 381⁷⁸³ ve 396 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi aşan⁷⁸⁴ mal ve hizmet alımlarını "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile mal ve hizmet satışlarını ise "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" ile bildirmeleri konusunda yükümlülük getirilmiştir. 25.01.2021 tarih ve 31375 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 523 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 396 Sıra No.lu Tebliğde değişiklik yapılarak elektronik ortamda düzenlenen

⁷⁸³ 06.02.2008 tarih ve 26779 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Bu tebliğ ile bilanço esasına göre defter tutan ve beyannamelerini elektronik ortamda vermek zorunda olan mükelleflere, 2008 ve müteakip yıllarda düzenleyecekleri Ba ve Bs formlarını elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir.

⁷⁸⁴ 04.02.2010 tarih ve 27483 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 396 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile Ocak/2010 dönemi ve sonraki aylık dönemlere ilişkin bu had 5.000 TL olarak belirlenmiştir.

belgelerin Temmuz/2021 döneminden itibaren Form Ba ve Form Bs bildirimlerine dâhil edilmeyeceğine dair düzenleme yapılmıştır. Bu konuda yapılan en son değişiklik, 543 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği⁷⁸⁵ ile bildirim verme yükümlülüğü bulunan ancak tüm alış ve/veya satışları belirtilen haddin altında kalan veya elektronik belge olarak düzenlenen belgelerden oluşan mükelleflerin, ilgili dönem Form Ba ve/veya Form Bs bildirimlerini vermelerine gerek bulunmadığına dair yapılan düzenlemedir.

Devamlı bilgi verme kapsamında olan matbaa işletmecileri, basmış oldukları belgelerin bilgilerini içeren bir formu vergi idaresine vermekle yükümlüdür. 347 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği⁷⁸⁶ ne göre; nüfusu 5.000'i aşan yerleşim yerlerinde bu formların elektronik ortamda gönderilmesi zorunlu iken, 5.000 ve daha az nüfusa sahip yerleşim yerlerinde faaliyet gösteren matbaa işletmecileri kâğıt ortamında verebilmektedir⁷⁸⁷.

464 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği⁷⁸⁸ ile elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcıları, bankalar, internet reklamcılığı hizmet aracıları, kargo ve lojistik işletmelerine elektronik ticaret ve bazı ticari faaliyetlerine ilişkin olarak sürekli bilgi verme zorunluluğu getirilmiştir.

VUK'un mükerrer 257. maddesinin 6 numaralı bendinde "*Maliye Bakanlığının vergi güvenliğini sağlamak amacıyla niteliklerini belirleyip onayladığı elektrikli, elektronik, manyetik ve benzeri cihazlar ve sistemleri kullandırmaya ve buna ilişkin usul ve esasları belirlemeye*" yetkili olduğu belirtilmiştir. Bu yetkiye istinaden Hazine ve Maliye Bakanlığının 465 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile⁷⁸⁹ ÖKC firmalarına yeni nesil ödeme kaydedici cihaz bilgilerinin Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi Sistemi'ne gönderilmesi yükümlülüğü getirilmiştir.

⁷⁸⁵ 03.12.2022 tarih ve 32032 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷⁸⁶ 07.04.2005 tarih ve 25779 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷⁸⁷ VUK md. 353/8-"Belge basımı ile ilgili bildirim görevini belirlenen sürede yerine getirmeyen ya da bildirim eksik veya hatalı yapan matbaa işletmecilerine 6.000 Türk lirası (2024 yılı için) özel usulsüzlük cezası kesilir. Bildirim görevinin belirlenen sürede yerine getirilmemesi durumu ile bildirim eksik veya hatalı yapılması durumunda kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, bildirim belirlenen sürenin sonundan başlayarak 30 gün içinde yapılması ya da eksik veya hatalı yapılan bildirim aynı süre içerisinde tamamlanması veya düzeltilmesi durumunda 1/2 oranında uygulanır. Ancak, bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı içinde 1.300.000TL'yi (2024 yılı için) aşamaz."

⁷⁸⁸ 24.12.2015 tarih ve 29572 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷⁸⁹ 25.12.2015 tarih ve 29573 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

493 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği⁷⁹⁰ ile ticaret sicili müdürlüklerine, tasdik etmek zorunda oldukları defterlerin tasdik işlemlerine ilişkin bilgileri elektronik ortamda Hazine ve Maliye Bakanlığına gönderme zorunluluğu getirilmiştir.

Gerçek faydalanıcı bilgilerini bildirme zorunluluğu getiren 529 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği⁷⁹¹, bilgi verme yükümlülüğüne ilişkin güncel düzenlemelerden biridir. “Gelirlerin/servetlerin arkasındaki gerçek isimlerin bilinmesi” amacı doğrultusunda getirilen bu yükümlüğü devamlı surette yerine getirecek kişiler; kurumlar vergisi mükellefleri, kollektif şirketlerde şirketi temsile yetkili kimse veya ortak, adi ortaklıklar adına en yüksek ortaklık payına sahip kişi, yabancı ülkede kurulmuş trust ve benzeri teşekküllerin yöneticileri mütevellileri veya temsilcilerdir. Bunların yanı sıra GİB tarafından talep edilmesi üzerine bildirim yapacak kişi ve kuruluşlar Tebliğ’in 4. maddesinde uzun bir liste halinde sayılmaktadır. Gerçek faydalanıcının belirlenmesinde; sahip olunan hisse (%25’i aşan hisseye sahip gerçek kişi ortaklar gerçek faydalanıcı olarak kabul edilmektedir), nihai kontrol ve üst düzey icra yetkisi kriterleri kullanılmaktadır.

538 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğiyle⁷⁹², taşınır ve taşınmazlar ile mal ve hizmetlerin alınması, satılması veya kiralanmasının temin edilmesine yönelik olarak verilen ilanların yayımlanmasına aracılık eden aracı hizmet sağlayıcıları, sosyal ağ sağlayıcıları ile yer sağlayıcılara, gerçekleştirmiş oldukları söz konusu işlemlere ilişkin olarak bazı bilgileri, elektronik ortamda Gelir İdaresi Başkanlığı sistemlerine bildirme zorunluluğu getirilmiştir.

Görüüleceği üzere, Hazine ve Maliye Bakanlığı zaman içerisinde gelişen koşullara göre, yayımladığı genel tebliğlerle bilgi vermeye ilişkin yeni yükümlülükler getirmekte ya da daha önce çıkardığı tebliğlerin güncelliğini yitirmesi nedeniyle bilgi verme yükümlülüklerinden bir kısmını yeni çıkan tebliğlerle kaldırmaktadır. Dolayısıyla, vergi ödevlilerinin bilgi verme konusunda getirilen ya da kaldırılan yükümlülükleri takip etmesi zorlaşmaktadır. Bu durumun, mükelleflerin vergi idaresine karşı direnç göstermesine ve vergi uyumunu olumsuz etkilemesine yol açması mümkündür. Bu nedenle bilgi verme yükümlülüklerinin makul bir seviyede tutulması vergi güvenliği açısından önem arz etmektedir.

⁷⁹⁰ 21.03.2018 tarih ve 30367 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁷⁹¹ 13.07.2021 tarih ve 31540 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁷⁹² 31.05.2022 tarih ve 31852 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

3.3.1.4.2.2. Protokoller Vasıtasıyla Devamlı Bilgi Verme

Hazine ve Maliye Bakanlığı ile diğer kamu kurum ve kuruluşları arasında yapılan protokoller sayesinde, vergi idaresinin diğer kurumlarda bulunan ve görev alanıyla ilgili olan bilgileri elde etmesi mümkün olmaktadır. GİB ile diğer kurum ve kuruluşların otomasyon sistemleri arasında veri alışverişini sağlayacak şekilde uyumlaştırma çalışmaları sonucu online veri paylaşımı yapılabilmektedir⁷⁹³.

3.3.1.4.2.3. Ölüm Vakalarını ve İntikallerini Bildirme

VUK'un 150. maddesi, kanun hükmü gereğince devamlı bilgi verme ile ilgili hüküm içeren bir düzenlemedir. Madde uyarınca;

- Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları,
- Yabancı ülkelerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar,
- Mahalle ve köy muhtarları,
- Banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler,

her ay öğrendikleri ölüm vakaları ile intikalleri ertesi ayın 15. günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine bildirmek zorundadırlar.

3.3.1.4.3. Bilgi Verme Zorunluluğunun İstisnaları

VUK'un "Bilgi Vermekten İmtina Edememek" başlıklı 151. maddesinin birinci fıkrasında, kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzelkişilerin, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemeyeceklerine dair düzenleme bulunmaktadır. Ancak maddenin devamında bazı haller bilgi verme zorunluluğu dışında tutulmuştur;

"1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır;

2. Hekimlerden, dış hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nev'ine müteallik bilgiler istenemez.

3. Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlariyle vekalet ücretlerine ve giderlerine şamil değildir.

⁷⁹³ GİB, 2018 Yılı Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:314, Ankara, 2019, s. 98.

4. *Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88'inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına ait bilgiler istenebilir. ”*

3.3.1.4.4. Vergi İstihbarat Arşivi

VUK'un 152. maddesinde yer alan düzenlemeyle, md. 150'de yer alan ölüm vakalarının ve intikallerin bildirilmesi hariç olmak üzere, bilgi toplamaya ilişkin bölümde yazılı kaynaklardan toplanacak bilgilerin istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanacağı ve buradaki bilgilerden nasıl yararlanılacağı ile ilgili olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu ifade edilmiştir.

21.07.1951 tarih ve 7864 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 25.06.1951 tarih ve 13287 sayılı BKK ile yürürlüğe giren “Mali İstihbarat Arşiv Yönetmeliği” ile VUK'un 149. maddesine göre bilgi verecek kamu idareleri ve müesseseleri belirlenmiştir. 1989 yılında kurulan “Vergi İstihbarat Arşivi” ne istinaden, bu dönemlerde çıkarılan VUK Genel Tebliği ile veri toplanmaya başlanmıştır. Bu tebliğlerin bir kısmı, “.tek vergi numarasının kullanımının yaygınlaştırılmasına ilişkin çalışmaların sürdürülmesi” gerekçesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. “Mali İstihbarat Arşiv Yönetmeliği” de 05.10.2006 tarih ve 26310 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 28.08.2006 tarih ve 2006/10933 sayılı Yönetmelik ile yürürlükten kaldırılmıştır⁷⁹⁴.

Gelir İdaresi Başkanlığının bilgi teknolojilerinden yararlanmaya başlaması ile birlikte gerçek anlamda istihbarat arşivinin kurulduğunu söylemek mümkündür. Nitekim başlangıçta kâğıda dayalı ve manuel olarak yürütülen süreçlerin giderek artan bir şekilde dijital hale getirilmesi, yönetim içinde daha fazla veri paylaşımını ve gelişmiş analitik araçların kullanılmasını sağlamakta ve vergi idaresinin etkinliğini önemli ölçüde artırmaktadır⁷⁹⁵.

3.3.1.4.5. Uluslararası Anlaşmalar Gereğince Bilgi Değişimi

Vergi konularında uluslararası bilgi paylaşımı, küresel ekonomide artan öneme sahip bir konudur. Vergi kaçakçılığı ve kara para aklama gibi suçlarla mücadelede etkin

⁷⁹⁴ Bekir Baykara, “Mükelleflerle İlgili Bilgilerin Toplandığı ve İşlendiği Veri Ambarının Kişisel Verilerin Korunması Hukuku ve Anayasa 20. Madde Bağlamında İncelenmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Nisan 2015, Sayı: 404.

⁷⁹⁵ OECD, *Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration*, Paris, 2020, s. 10, <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.htm>, (08.03.2022).

bir araç olarak kabul edilmektedir. VUK'un 152/A maddesinde uluslararası anlaşmalar gereğince bilgi değişimi düzenlenmiş olup; bu hüküm uyarınca Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara, anlaşmalarda yer alan değişim hükümleri uyarınca VUK'un 1. maddesi kapsamında sınırlı olmaksızın bilgi toplama yetkisi verilmiştir. Böylece Türkiye'nin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları (ÇVÖA) dışında vergisel konularda uluslararası bilgi değişiminde bulunması yasal bir zemine oturmuştur.

Ayrıca, 2006 yılında yürürlüğe giren 5549 Sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun vergiyle ilgili bilgilerin yabancı ülkelerdeki eşdeğer kurumlarla paylaşımına dair düzenlemeler içermektedir. Bu düzenlemelere göre bilgi paylaşımı ancak VUK md. 359'da belirtilen kaçakçılık fiillerinin varlığı halinde mümkün olmaktadır⁷⁹⁶. Bu durum, 5549 Sayılı Kanun'un vergi konularında uluslararası bilgi paylaşımını dolaylı olarak kapsadığını göstermektedir.

Vergi konularında uluslararası bilgi paylaşımı; ÇVÖA, iki veya çok taraflı anlaşmalar ve uluslararası bir organizasyon dâhilinde gerçekleşmektedir. Türkiye, vergi konularında bilgi paylaşımı için bu üç yöntemi de kullanmaktadır.

Zararlı vergi rekabetiyle ve vergi kaçakçılığı gibi sorunlarla mücadelede kullanılan yasal dayanakların en önemlilerinden birini Türkiye'nin imzalamış olduğu ÇVÖA oluşturmaktadır. Türkiye, ÇVÖA açısından OECD modelini benimsemektedir. OECD model anlaşması açısından bilgi değişimi ise 26. madde kapsamında ele alınmaktadır. Türkiye'nin yürürlükte bulunan ÇVÖA listesine bakıldığında, 11.01.2024 itibariyle 90 ülke ile anlaşma imzaladığı görülmektedir. Jersey, Bermuda, Guernsey, Man Adası, Cebelitarık olmak üzere 5 ülke ile de bilgi değişimi anlaşması imzalamıştır⁷⁹⁷.

Türkiye, ÇVÖA ve bilgi değişimi anlaşmalarının yanı sıra, uluslararası bir organizasyon dâhilinde gerçekleşen bilgi değişimi sürecine de dâhil olmuştur. Türkiye'nin 03.11.2011 tarihinde imzaladığı "Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesinin" onaylanması, 7018 sayılı Kanun⁷⁹⁸ ile uygun bulunmuştur. Daha sonra OECD'nin vergi kayıpları ile mücadele politikaları

⁷⁹⁶ Funda Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, 401, 2015, s. 29'dan aktaran M. Aktuğ, E. Öz, agm., s. 139.

⁷⁹⁷ GİB Resmi İnternet Sitesi, <https://www.gib.gov.tr/node/152269> (20.03.2024).

⁷⁹⁸ 20.05.2017 tarih ve 30071 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

kapsamında hazırlanan ve kişilerin finansal hesap bilgilerinin, vergi amaçları kapsamında kullanılmak üzere vergi mukimi oldukları ülkeler ile otomatik olarak paylaşılmasını düzenleyen “Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması” 21.04.2017 tarihinde imzalanmış ve 31.12.2019 tarihinde onaylanmıştır. Bu anlaşmaya imza atan ülkeler, karşılıklı esasında, her yıl otomatik olarak ilgili ülkelerde yerleşik (mukim) kişilere ait finansal hesap bilgilerini paylaşmaktadır. Bu bilgiler, yetkili makamlar tarafından finansal kuruluşlardan toplanmaktadır. Türkiye’de bu bilgilerin toplanması ve paylaşılması konusunda yetkili makam, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığıdır⁷⁹⁹.

Türkiye’nin ilk otomatik bilgi değişimi, 2018 yılında Norveç ve Letonya ile başlamıştır⁸⁰⁰. 29.11.2023 tarihi itibarıyla; bilgi değişimi yapılan ülke sayısı 78 olmuştur⁸⁰¹. Ülkelerin uygulamadaki etkinlik zorunluluklarına ilişkin gerekliliklere uyumlarının yer aldığı gözden geçirme raporlarında Türkiye “kısmen uyumlu” olarak derecelendirilmiştir. Bu durum, Türkiye’nin teknik şartlara uygun olarak gerçekleştirdiği bilgi alışverişinin başarılı olduğunu ancak çalışmalarının daha fazla geliştirilmesi gerektiğini göstermektedir⁸⁰².

Finansal kuruluşlar; hesap sahibinin ve kurumlarda kontrol eden kişilerin (bazı ortaklar ya da bazen yöneticiler) adı ve soyadı, adres, mukim olunan ülke, vergi kimlik numarası, hesabın yılsonu bakiyesi, yıl içinde hesaba ödenen faiz, kâr payı, temettü, hesapta tutulan finansal varlıkların satışından doğan gelirler gibi ödemelerin brüt tutarı gibi kılavuzda belirtilen bilgileri her yıl ilgili oldukları takvim yılını takip eden yılın 31 Mayıs günü sonuna kadar GİB’e bildirmekle yükümlü tutulmaktadır⁸⁰³. Bu bildirim yapılması ya da eksik/yanıltıcı bildirimde bulunulması ve bu bildirim için belirlenen süre ve usule uyulmaması halinde, her bir bildirim için VUK’un mükerrer 355. madde hükmü gereği özel usulsüzlük cezasının kesilmesi söz konusu olacaktır⁸⁰⁴.

⁷⁹⁹ GİB, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, Finansal Hesap Bilgilerinin Vergi Konularında Karşılıklı Olarak Otomatik Değişim Standardı Bilgilendirme Rehberi, Yayın No: 485, 2023, s. 7.

⁸⁰⁰ GİB, Finansal Hesap Bilgilerinin Vergi Konularında Karşılıklı Olarak Otomatik Değişim Standardı Bilgilendirme Rehberi, s. 8.

⁸⁰¹ OECD, Peer Review of the Automatic Exchange of Financial Account Information 2023, <https://www.oecd.org/publications/peer-review-of-the-automatic-exchange-of-financial-account-information-2023-update-5c9f58ae-en.htm> (17.04.2024).

⁸⁰² Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Aziz Özbek, *Otomatik Bilgi Değişim Anlaşmaları ve Olası Etkileri*, (Basılmamış Doktora Tezi), Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2023.

⁸⁰³ Türkiye de bu bilgileri 30 Eylül günü sonuna kadar ilgili ülkelere göndermek durumundadır.

⁸⁰⁴ A. Konca, B. Taşkın, agm., s. 38.

Türkiye, küresel vergi şeffaflığı standartlarına uyum sağlama çabalarının bir parçası olarak FATCA Anlaşmasını (uzun adıyla “Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşması”) 29.07.2015 tarihinde imzalamış ve anlaşmanın onaylanması, 6677 sayılı Kanun⁸⁰⁵ ile uygun bulunmuştur. Bu anlaşma, daha önce ABD ile Türkiye arasında imzalanan ÇVÖA’nın bilgi değişimi ile ilgili maddesine dayanmaktadır. Ancak, ÇVÖA’da talep üzerine, kendiliğinden ve otomatik olmak üzere farklı bilgi paylaşımı türleri bulunmaktadır. FATCA Anlaşması ise sadece otomatik bilgi paylaşımı esasına dayanmaktadır⁸⁰⁶.

3.3.2. Nakit Ödemelerin Sınırlandırılması

Ekonomik sistemler, mal ve para akımlarının karşılıklı etkileşimi ile işlev görür. Gelişmemiş ülkelerde finansal sektörün yetersizliği ve ekonominin nakit akışına bağımlılığı göz önüne alındığında, mal hareketlerine dayalı vergi incelemeleri kayıt dışılıkla mücadelede ön plana çıkar. Buna karşın, gelişmiş ülkelerde para hareketleri büyük ölçüde bankacılık sistemi aracılığıyla gerçekleşir ve bu işlemler bankacılık kayıtlarında iz bırakır. Mal hareketleri ise bu tür bir iz bırakmaz ve anında tespit edilmediği takdirde geriye dönük olarak izlenmesi oldukça zordur. Bu nedenle, gelişmiş ülkelerde kayıt dışı ekonomiyle mücadelede para hareketlerini izleme yöntemi daha etkin bir araç olarak kabul edilmektedir⁸⁰⁷. Bu bağlamda, nakit ödemelerin sınırlandırılması, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin izlenmesini kolaylaştırarak vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi ve vergi güvenliğinin sağlanmasında önemli bir işlev görmektedir.

VUK’un mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının ikinci bendi “*mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğu getirmeye ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirleme*” konusunda Maliye Bakanlığı’na yetki vermektedir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini ilk olarak 320 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği⁸⁰⁸ ile kullanmış ve 01.08.2003 tarihinden itibaren birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak zorunda olan

⁸⁰⁵ 16.03.2016 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁸⁰⁶ GİB Resmi İnternet Sitesi, https://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat/fatca-sorular (21.03.2024).

⁸⁰⁷ Abdulkadir Bilen, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Çabalar”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (36), 2007, s. 139.

⁸⁰⁸ 04.07.2003 tarih ve 25158 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

çiftçiler, serbest meslek erbabı ile vergiden muaf esnafın kendi aralarında yapacakları ticari işlemleri ile nihai tüketicilerden (Türkiye’de mukim olmayan yabancılar hariç) mal veya hizmet bedeli olarak yapacakları 5.000.000.000.-Türk Lirasını aşan tahsilat ve ödemelerinin banka veya özel finans kurumları aracı kılınarak yapılması ve bu kurumlarca düzenlenen dekont veya hesap bildirim cetvelleri ile belgelendirilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Söz konusu düzenlemeye ilişkin zaman içerisinde yapılan değişikliklerin en sonuncusu 459 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği⁸⁰⁹ ile yapılmıştır. Bu tebliğ ile 01.01.2016 tarihinden itibaren tevsiki zorunlu miktar 7.000 TL olarak belirlenmiştir. Aynı günde aynı kişi veya kurumlarla yapılan işlemlerin toplam tutarının 7.000 TL’yi aşması durumunda işlemlerin her biri belirlenen bu haddin altında kalsa bile, aştığı işlemten itibaren tahsilat ve ödemenin aracı finansal kurumlar aracılığıyla yapılması zorunludur. Ayrıca kısım kısım tahsilat ve ödeme yapılmasında da taksit miktarları değil işlem bedeli esas alınmaktadır.

Tevsik zorunluluğu kapsamında olanlardan araç kiralama faaliyeti ile uğraşanların vermiş oldukları motorlu kara taşıtı ve motorlu kara aracı (13/10/1983 tarihli ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu ile 18/7/1997 tarihli ve 23053 mükerrer sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Karayolları Trafik Yönetmeliğine göre tescile yetkili kuruluşlarca kayıt ve tescil edilmesi zorunlu olmayan taşıt ve araçlar hariç) kiralama hizmetlerine ilişkin tahsilat ve ödemelerin ise yukarıda belirtilen hadle sınırlı kalınmaksızın, aracı finansal kurumlar tarafından düzenlenen belgeler ile tevsik edilmesi zorunludur.

Bu zorunluluk kapsamında olmayan tahsilat ve ödemeler tebliğde ayrıca belirtilmektedir. Buna göre; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile bunlara ait döner sermaye işletmelerinin işlemlerine konu tahsilat ve ödemeler, Sermaye Piyasası Kanununda tanımlanan sermaye piyasası aracı kurumlarında yapılan işlemlere konu tahsilat ve ödemeler, yetkili döviz müesseselerinin yapacakları döviz alım satım işlemlerine ilişkin tahsilat ve ödemeler, tapu sicil müdürlükleri ve noterlerde gerçekleştirilen işlemler karşılığında yapılan tahsilat ve ödemeler, kamu idareleri tarafından yapılan ihale işlemlerine ilişkin yatırılması gereken teminat tutarlarına ilişkin tahsilat ve ödemeler, Borsa İstanbul A.Ş. bünyesinde yer alan Kıymetli Madenler Piyasasında işlem yapma yetkisi verilenlerin, faaliyet konuları kapsamında yapacakları işlemlere ilişkin tahsilat ve ödemelerin, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler

⁸⁰⁹ 24.12.2015 tarih ve 29572 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

tarafından toptancı hallerinde faaliyet gösterenlere yaptıkları belirli ürün satışlarına ilişkin tahsilat ve ödemeler, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilere ait ürünlerin ticaret borsalarına tescil ettirilerek gerçekleşen satışlarına ilişkin tahsilat ve ödemelerin aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır.

Uygulamada sahte fatura kullanan bir kişinin, banka kanalıyla ödeme yaparak sahte fatura kullanma suçlamasından kurtulmaya çalıştığı görülebilmektedir. Burada ödemenin gerçekte yapılıyor izlenimi yaratılması, ancak taraflarca anlaşarak paranın bankadan tahsil edildikten sonra elden tekrar geri verilmesi söz konusu olabilmektedir. Tahsilat ve ödemelerin bankadan yapılmasının, bir belgenin sahte olmadığı kesin kanıtı olarak kabul edilmesi yanlış olacaktır. Bu durumda, vergi incelemesinde belgenin sahteliği değerlendirilirken bankadan yapılan işlemlere ek olarak diğer delillerin de göz önünde bulundurulması gerekir⁸¹⁰.

Ödeme ve tahsilatların banka kanalıyla yapılması konusunda Maliye Bakanlığınca getirilen bir diğer düzenleme, 268 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği⁸¹¹ ile öngörülen kira tahsilat ve ödemelerine ilişkin uygulamadır. Bu tebliğe göre;

- Konutlarda, her bir konut için aylık 500 TL ve üzerinde kira geliri elde edenlerin,
- İşyerlerinde, işyerini kiraya verenler ile kiracıların kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerinin 01.11.2008 tarihinden itibaren banka veya PTT tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

Daha sonra 298 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği⁸¹² ile 268 No.lu Tebliğ'de değişiklik yapılarak, "haftalık, günlük veya benzeri şekilde kısa süreli konut kiralamalarında tutara bakılmaksızın kira geliri elde edenlere" bu kira gelirlerini aracı finansal kurumlar kanalıyla tahsil etmesi ve bu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik etmesi zorunluluğu getirilmiştir.

Tahsilat ve ödemelerin aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması zorunluluğuna uyulmaması, VUK'un mükerrer md. 355 uyarınca özel usulsüzlük kabahatini oluşturmaktadır. Uygulamada, özellikle konut kiralamalarında ev

⁸¹⁰ Özgür Biyan, "Banka Aracılığı İle Ödeme Yapılması 'Sahte Fatura Kullanma' Suçlamasına Karşı Bir Önlem Olabilir Mi?", *E- Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 203, 2009, <http://www.ozgurbiyan.com> (03.04.2024).

⁸¹¹ 29.07.2008 tarih ve 26951 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸¹² 09.06.2017 tarih ve 30091 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

sahiplerinin gelir vergisini beyan etmemek ya da eksik beyan etmek amacıyla kiracının tamamını ya da bir kısmını elden tahsil ettikleri bilinmektedir. Kiracılar da ev sahibi ile aralarında ihtilaf çıkmaması için bu duruma çoğunlukla itiraz etmemektedir. Vergi güvenliğini sağlamak üzere getirilen bu tedbirin tek başına vergi güvenliğini sağlamada eksik kaldığı durumlarda, yoklama ve bilgi toplama gibi diğer vergi güvenlik tedbirlerinin devreye girmesi önem arz etmektedir.

3.3.3. İhbar İkramesi

10 Haziran 1930 tarihinde imzalanan Türkiye-Yunanistan Nüfus Mübadelesi Antlaşması'na göre Rumların Türkiye'deki gayrimenkulleri, menkul kıymetleri ve alacaklarının Türkiye Cumhuriyeti'ne devredilmesi gerekiyordu. Özellikle İstanbul ve İzmir'de gizlenen bu malların ortaya çıkarılması amacıyla, 26.12.1931 tarih ve 1905 sayılı "Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektuplarını Haber Verenlere Verilecek İkramesi Hakkında Kanun" çıkarılmıştır. Gizli malları ihbar edenlere maddi bir menfaat sağlanmasını öngören bu kanun, günümüzde uygulanan ihbar ikramesinin de yasal temelini oluşturmaktadır⁸¹³.

1905 sayılı Kanun'un 6. maddesinde; "bina, arazi ve arsalardan tahrir harici kalanlar ile kazanç, hayvanlar, veraset ve intikal, muamele, dahili istihlak ve damga gibi daimi vergilerden yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak veya sair suretlerle ketmedilmiş⁸¹⁴ olanları haber verenlere tahakkuk edecek vergi ve misil cezaları mecmuu üzerinden ikramesi verileceği" hüküm altına alınmıştır. İhbar ikramesinin konusunu sadece devamlılık arz eden vergiler ve bunlara bağlı olarak ortaya çıkan vergi ziyayı cezaları oluşturmakta; gecikme zammı, gecikme faizi, fonlar ve buna bağlı ceza, genel ve özel usulsüzlük cezası gibi cezalar ile devamlılık arz etmeyen vergiler ve bunlara ilişkin cezalar ikramesi hesabında dikkate alınmamaktadır. Buna göre ihbar ikramesi ödenebilecek ve ödenemeyecek vergi ve bağlı alacaklar şu şekildedir:

⁸¹³ Bayram Gülçiçek, *Tüm Yönleriyle İhbar İkramesi Müessesesi*, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara, 2020, s. 75.

⁸¹⁴ Osmanlıca bir kelime olan ketmetme, "gizlemek", "saklamak" anlamına gelmektedir. <https://www.turkcesozlukler.com/> (09.07.2023).

Tablo 14. İkramiye Ödenebilecek/Ödenemeyecek Kamu Gelirleri

İkramiye Ödenebilecek Kamu Gelirleri	İkramiye Ödenemeyecek Kamu Gelirleri
<ul style="list-style-type: none"> • Kurumlar Vergisi • Gelir Vergisi • Gelir Stopaj Vergisi • Kurum Stopaj Vergisi • Katma Değer Vergisi • Özel Tüketim Vergisi • Damga Vergisi • Motorlu Taşıtlar Vergisi • Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi • Özel İletişim Vergisi • Şans Oyunları Vergisi • Tapu Harcı • Veraset ve İntikal Vergisi 	<ul style="list-style-type: none"> • Geçici vergi • Geçici vergi üzerinden kesilen vergi ziyai cezası • Usulsüzlük cezası • Özel usulsüzlük cezası • Gecikme zammı • Gecikme faizi • Fonlar • Ecrimisil • Eğitime katkı payı • 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu kapsamındaki gelirler • Gümrük Vergisi • Gümrük İdareleri tarafından alınan vergi ve resimler • Sınırlı uygulama süresine sahip vergiler ile bu vergiler üzerinden kesilen vergi ziyai cezası.

Kaynak: B. Gülçiçek, *age.*, s. 93.

1905 sayılı Kanun'un 6. maddesinde, ödenecek ikramiyeye ilişkin tarife yer almakta olup bu tarife aşağıdaki gibidir:

- 500 liraya kadar %15
- 5.000 liraya kadar, 500 liradan yukarı olan kısım için %30
- 15.000 liraya kadar, 5.000 liradan yukarı olan kısım için %20
- 15.000 liradan yukarı olan kısım için %10

1931 yılında çıkarılan Kanunda yer alan bu tarifedeki tutarların daha sonra güncellenmemesi nedeniyle günümüzde ödenen ihbar ikramiyelerinde son dilimde yer alan %10 oranı esas alınmaktadır⁸¹⁵. Aynı madde hükmünde, hesaplanan ikramiyenin üçte birinin verginin kesin tahakkukunda, kalan üçte ikisinin ise verginin tahsilinden sonra ödeneceği belirtilmiştir.

1905 sayılı Kanuna göre ihbarda bulunan kişiye ihbar ikramiyesi ödenmesi için gerekli usul ve esaslar şu şekildedir⁸¹⁶:

- İhbar ikramiyesi için verilen dilekçeler; 3071 sayılı Kanun ve 1993/2 ve 2004/12 sayılı Başbakanlık Genelgeleri ile 22.11.1990 tarih ve 1990/1 Sıra No.lu İhbarlar Şubesi İç Genelgesi, 20.01.2000 tarih ve 2000/1 Sıra No.lu Vergi İhbarları İç

⁸¹⁵ B. Gülçiçek, *age.*, s. 91.

⁸¹⁶ İmdat Türkay, "Vergi İhbarı ve İhbar İkramesinin Ödenmesi", *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 200, Mayıs 2016, s. 187-189.

Genelgesi ve 19.03.1992 tarih ve 1992/1 Sıra No.lu İhbarlar Şubesi İç Genelgesinde belirlenen esaslar çerçevesinde değerlendirilmektedir.

- Muhbirin yaptığı ihbarın dikkate alınabilmesi için somut olaylara ve delillere dayanması şarttır. İhbarın sadece genel nitelikte ifadeler içermesi, belirli bir konuya veya kişiye atıfta bulunmaması, isim ve imza ile adres gibi bilgilerin eksik olması veya inandırıcı mahiyette olmaması durumunda ihbar dilekçeleri işleme alınmamaktadır.
- Vergi ihbarları, belirli şartlara uygun şekilde yapılmalıdır. Yazılı olarak yapılacak ihbarlar, Hazine ve Maliye Bakanlığına (Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı) bağlı merkez ve taşra birimlerine veya denetim birimlerine elden veya posta ile teslim edilebilir. Ayrıca, Bakanlığın web sayfalarına kimlik ve adres bilgileri belirtilerek elektronik posta yoluyla da ihbarda bulunulabilir. İhbar ikramiyesi ödenmesi için, ihbarın yazılı şekilde yapılması ve ikramiye talebinin belirtilmesi gerekmektedir.
- Muhbirin ihbar ettiği konuda daha önceden başlanılan bir vergi incelemesinin olmaması gerekir.
- İhbarın VUK'ta yer alan 5 yıllık tarh zamanaşımı süresi içinde yapılması gerekir.
- Muhbir, vergi incelemesi tamamlanmadan ihbarından vazgeçmemelidir.
- İhbar edilen durum ile inceleme sonucu bulunan matrah farkları arasında illiyet bağı olmalıdır.
- Vergi inceleme elemanının vergi inceleme raporlarında ayrı olarak düzenleyeceği İhbar İkramiyesi Görüş Raporunda ikramiye ödenmesi konusunda olumlu görüş bildirmesi ve muhbirin bulunan matrah farkına olan katkısının açıkça belirtilmesi gerekir.

İkramiye ödemeleri, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu hükümleri dairesinde Veraset ve İntikal Vergisine tabidir. Vergi incelemesi neticesinde haksız vergi iadesi alındığı tespit edildiğinde de, ihbar eden kişiye ikramiye ödenmesi gerekir. Zira vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren bu durum yapılan ihbar sayesinde ortaya çıkmaktadır⁸¹⁷.

1905 sayılı Kanun'un 6. maddesinin son fıkrası "Bilümum malmemurları ile tahrir ve tahmin heyetleri mensuplarına ve tahakkuk muamelesinde vazifedar olanlara

⁸¹⁷ B. Gülçiçek, *age.*, s. 128.

ikramiye verilmez.” hükmünü taşımaktadır. Buna göre Hazine ve Maliye Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatında görev yapan çalışanlar ile tahrir ve tahmin komisyonları üyeleri ve tahakkuk işleminde görevli olanlara ihbar ikramiyesi ödenmeyecektir.

Uygulamada, ihbar ikramiyesi alamayacak olan kişilerin, yasa dışı çeşitli yollara başvurarak ikramiye almaya çalıştıkları görülmektedir. Buna ilişkin bir husus VDK'nın 2018 yılı Faaliyet Raporunda, “Vergi Dairesi Müdürlüğünde çalışan bir kamu görevlisinin bakanlık bilgi sistemleri üzerinden yaptığı sorgulamalar neticesinde edindiği bilgileri de kullanarak oluşturduğu dilekçeleri, akrabalık bağı olan ya da irtibatı olan kişileri aracı kılmak suretiyle ihbarlarda bulunduğu” şeklinde yer almaktadır. Yine VDK'nın 2019 yılı Faaliyet Raporunda bu hususta şu şekilde bir açıklama yer almaktadır:

“...bazı ihbar başvurularının incelenmesi ve değerlendirilmesi neticesinde, bazı şahıslar tarafından çok sayıda ihbar başvurusunda bulunduğu, bu muhbirlerin aynı zamanda vergi kayıp ve kaçağı ile mücadele etmek üzere kurulmuş olan bir derneğin kurucusu/çalışanı olduğu, mezkur muhbirler tarafından yapılan ihbar başvurularının muhtelif sektörlerde faaliyet gösteren çok sayıda şahıs/şirketin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SMİYB) düzenlediği ve/veya kullandığı yönünde ihbarda bulunduğu, bazı ihbar dilekçeleri ekinde koli ve çuvallar içerisinde çok sayıda belge sunulduğu tespit edilmiştir.

İhbar başvuruları, sektörde faaliyet gösteren çok sayıda şahıs/şirketi kapsayacak şekilde verilmesine rağmen, ihtiva ettiği bazı bilgilerin, ancak başta Gelir İdaresi Başkanlığı kayıtları olmak üzere vergi idaresinin kullandığı bir kısım otomasyon sistemleri veya meslek mensuplarına sunulan otomasyon sistemleri üzerinden temin edilebilecek nitelikte olduğu ya da dilekçelere koli ve çuvallar içerisinde ek yapılan çok sayıda belgenin SMİYB düzenleme/kullanma fiillerini organize eden kişiler tarafından temin edilebilecek nitelikte olduğu yönünde kuvvetli emareler bulunduğu gözlemlenmiştir.

Bu kapsamda, bu muhbirler tarafından yapılan ihbar başvurularının içerdiği bilgilerin temin edildiği kaynakların araştırılması, yapılan başvuruların içerdiği bilgilerin başka kişiler tarafından temin edilip anılan şahıslar aracılığıyla ihbarda bulunulması sağlanarak gerçekte ihbarcı kimliğinin gizlenip gizlenmediği, bu kişilerin SMİYB düzenleme/kullanma organizasyonunda yer alıp almadığı, yapılan tespitler

çerçevesinde adı geçen muhbirlere ihbar ikramiyesi ödenip ödenmemesi konularında araştırma yapmak üzere Vergi Müfettişi görevlendirilmiştir.

Yapılan araştırma sonucunda; vergiyi ziyaa uğratanlarla mücadelede, muhbirlerin katkılarından faydalanarak vergi kayıp/kaçakçılığını engellemek amacıyla ihdas edilmiş olan ihbar ikramiyesi müessesesinin amacına aykırı olarak vergi kaçırma ile ilgili işlemleri bizzat organize edip, yürüten ve bundan menfaat temin etmek amacıyla yapılan işlemler nedeniyle ihbar ikramiyesi ödenmesinin mümkün olmadığı, haksız yere yapılan ihbar ikramiyesi ödemelerinin yasal faizi ile birlikte geri alınması sonucuna varılmıştır.

Diğer taraftan, vergi kayıp ve kaçağı ile mücadele etmek üzere kurulmuş olan derneğin 5253 sayılı Dernekler Kanunu hükümlerine aykırı faaliyeti nedeniyle İçişleri Bakanlığı'na bildirim yapılmıştır.”

ABD’de muhbirlerin ihbar ikramiyesi talebinde bulunurken zorunlu olarak kabul ettikleri “yemin altında yalan beyanda bulunma” cezasına benzer bir şekilde, asılsız ihbarda bulunulması veya haksız ihbar ikramiyesi alma durumunda bir ceza uygulanmasının ülkemizde bu tür eğilimleri caydırıcı yönde bir etkisi olabilecektir.

3.3.4. Stopaj Uygulaması

Stopaj uygulaması, içinde barındırdığı vergi sorumluluğu müessesesi ile birlikte bir vergi güvenlik önlemi olarak işlev görmektedir. Zira verginin kaynağında kesilerek ilgili vergi dairesine yatırılması konusunda sorumluluğun mükellef dışında bir kişiye verilmesinin, mükellef ile vergi sorumlusu arasında bir çıkar çatışması meydana getirerek vergi kayıp ve kaçağının önlenmesine önemli bir etkisi bulunmaktadır. Bunun yanı sıra vergi sorumlusu kişilerin vergilendirme işlemlerinde daha çok bilgi sahibi olması bu konulardaki hata olasılığını da azaltmaktadır⁸¹⁸.

Türk vergi sisteminde gelir üzerinden alınan vergiler, gelir ve kurumlar vergisidir. Türkiye’de stopaj uygulaması, gelir vergisi içinde geniş yer bulmaktadır. Stopaj yoluyla vergilemenin gelir vergisi içindeki önemini anlayabilmek için son üç yıl içindeki gelir vergisi tahsilatının dağılımına bakmak yeterlidir. 2021, 2022 ve 2023 yıllarındaki gelir vergisi tahsilatı aşağıdaki tabloda yer almaktadır. Bu tablo, gelir vergisinin %90’dan fazlasının stopaj yoluyla alındığını açıkça göstermektedir.

⁸¹⁸ Fevzi Rifat Ortaç, Hilmi Ünsal, Elif Yılmaz, “Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Çerçevesinde Ön Vergileme Uygulamasının Vergi Sistemine Etkileri Açısından Değerlendirilmesi”, *International Journal of Public Finance*, Cilt: 1, Sayı: 1, 2016, s. 84.

Tablo 15. Gelir Vergisi Tahsilatı (2021-2023)

Gelirin Türü	2021		2022		2023	
	Tutar (Bin TL)	Payı	Tutar (Bin TL)	Payı	Tutar (Bin TL)	Payı
Gelir Vergisi	285.606.384	100	367.386.364	100	701.217.874	100
Beyana Dayanan Gelir Vergisi (Basit usul ve Geçici Vergi Dâhil)	20.141.021	7,05	29.385.161	8	58.063.604	8,28
Gelir Vergisi Tevkifatı	265.465.363	92,95	338.001.203	92,00	643.154.270	91,72

Kaynak: GİB, Bütçe İstatistikleri, Merkezi Yönetim Gelirleri Tahsilatı.

GVK'nın 94. maddesinde "Vergi Tevkifatı" başlığı altında, kimlerin, hangi ödemeler dolayısıyla ve hangi oranda tevkifat yapacakları düzenlenmiştir. 94. maddenin birinci fıkrasında, vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar, "*Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.*" şeklinde belirtilmiştir. Bu mükelleflerin kesinti yapmak durumunda olduğu ödemeler ise anılan maddede 18 bent halinde sayılmıştır. Burada sayılanlar dışında kalan gelir vergisinden muaf esnaf, basit usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri ve gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler tevkifat yapmayacaklardır.

Vergi tevkifatı esas itibariyle ön vergileme işlemi olup, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben yapılmaktadır. Yıllık beyanname gösterilen gelire dâhil kazanç ve iratlardan kesilmiş bulunan vergiler, mükellefin beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmektedir. Ancak, kesinti yoluyla ödenen vergilerde istihkak sahiplerinin ayrıca yıllık beyanname vermek zorunda olmamaları durumunda, tevkifatın ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılmakta ve kesilen vergiler nihai vergi niteliği taşımaktadır.

Vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri GVK'nın 98.

maddesinde yazılı süreler içerisinde⁸¹⁹ ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar⁸²⁰. Ancak genel bütçeye dâhil idare ve müesseseler yaptıkları vergi tevkifatı için beyanname vermemektedir.

5520 sayılı KVK'da tam mükellef kurumlara yapılan ödemelerde uygulanacak vergi kesintisine dair hükümler 15. maddede, dar mükellef kurumlara yapılan ödemelerde uygulanacak vergi kesintisine dair hükümler ise 30. maddede yer almaktadır⁸²¹. Özellikle dar mükellef kurumların kanuni ve iş merkezlerinden her ikisinin de Türkiye'de olmaması vergi güvenliğini tehlikeye düşürebileceğinden, bu kurumların Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde etmedikleri gelirlerinin kesintiye tabi tutulması bir vergi güvenlik önlemi olarak önem arz etmektedir⁸²². Dar mükellefiyete tâbi kurumların KVK 30. maddede sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılmakta olup, kesinti oranı genel olarak %15 olarak belirlenmiştir⁸²³.

Türkiye'de tam mükellef kurumlara yapılan kâr payı, faiz, gayri maddi hak bedeli gibi ödemeler üzerinden vergi stopajı yapılmamaktadır. Dar mükellef tüzel kişilere ödenen kâr payı üzerinden %10 oranında vergi stopajı yapılmaktadır. Faiz gelirleri açısından dar mükellef kurumlara faiz ödemelerinde %10 oranında stopaj uygulanmaktadır (yabancı bir devlete, uluslararası kuruluş, yabancı bir bankaya veya finansal kuruluş olarak nitelendirilen yabancı bir şirkete ödenecek kredi faizlerine stopaj uygulanmamaktadır. Geçerli bir vergi anlaşması kapsamında oran düşürülmediği sürece diğer yerleşik olmayanlardan alınan kredilere ödenen faizler için %10 oranı uygulanır).

⁸¹⁹ GVK md. 98'de beyanname verme süresi ertesi ayın 23. günü akşamı olarak düzenlenmesine rağmen, 29.03.2019 tarih ve 115 sayılı VUK Sirküleri ile 1 Nisan 2019 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerin verilme süresi takip eden ayın 26'sı olarak uzatılmıştır.

⁸²⁰ "Ziraî ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç olmak üzere, çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanlar, 94'üncü maddeye göre yapacakları tevkifatla ilgili muhtasar beyannamelerini, bağlı buldukları vergi dairesine önceden bildirmek şartıyla her ay yerine Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının yirmüçüncü (115 sayılı VUK Sirküleri gereği yirmialtıncı) günü akşamına kadar verebilirler" (GVK md. 98/3).

⁸²¹ 5422 Sayılı mülga Kurumlar Vergisi Kanunu sadece dar mükellefiyette vergi kesintisini düzenlemekteydi. Tam mükellef kurumlara ilişkin vergi kesintisi GVK'nın 94. maddesi uyarınca yapılmaktaydı. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ise, hem tam hem de dar mükellef kurumlarda vergi kesintisi ayrı ayrı düzenlenmiştir.

⁸²² Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2020, s. 239.

⁸²³ Cumhurbaşkanı'nın KVK 30. maddenin 8. fıkrasına göre, vergi kesintisi oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifira kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmaya yetkisi bulunmaktadır. Bu yetkiye dayanılarak farklı tevkifat oranları belirlenmektedir.

Dar mükellef kurumlara ödenen telif ücretlerine ise %20 oranında vergi stopajı uygulanmaktadır⁸²⁴.

KVK'nın 30. maddesinin 7 numaralı fıkrasında vergi cennetleriyle mücadele amacıyla getirilmiş özel bir düzenleme yer almaktadır: “*Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dâhil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın %30 oranında vergi kesintisi yapılır*”. Zararlı vergi rekabetini önlemeye yönelik olarak getirilmiş olan bu düzenlemenin, bu ülkelerin günümüze kadar açıklanmaması nedeniyle uygulanma imkânı olmamıştır⁸²⁵.

Türkiye’de vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla tevkifat yönteminin uygulandığı alanlardan bir diğeri katma değer vergisidir. KDV Kanunu’nun 9/1. maddesine göre, “*Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir*”. KDV tevkifatı uygulaması, verginin teslim ve hizmet bedeli üzerinden işlemi gerçekleştirenler tarafından değil, bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen ya da tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesidir. KDV Uygulama Genel Tebliğine göre KDV tevkifatı, tam tevkifat ve kısmi tevkifat olarak iki şekilde uygulanmaktadır.

“Tam tevkifat”, işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap olan alıcılar tarafından beyan edilip ödenmesi şeklinde gerçekleşmektedir.

⁸²⁴ Deloitte, International Tax, Türkiye Highlights 2024, s. 7.

⁸²⁵ Zararlı vergi rekabeti konusunda birçok gelişmiş ülke OECD ve AB gibi uluslararası ve ulus üstü kuruluşlar aracılığıyla ortak çözümler üretmeye çalışmaktadır. Amaç, vergi kaçakçılığını ve vergi tabanındaki aşınmayı en aza indirmek veya tamamen ortadan kaldırmaktır. Bu kapsamda, söz konusu kuruluşlar çeşitli düzenlemeler ve girişimler yürütmektedir. Türkiye’nin de üyesi olduğu OECD’nin bu konudaki tavsiye kurallarının işlerliği sınırlı düzeyde kalmaktadır. AB’nin zararlı vergi rekabetini önlemeye yönelik direktiflerinin ise aday üye statüsünde olması nedeniyle Türkiye açısından herhangi bir bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Ancak Türkiye, olası bir tam üyelik sürecini tamamlaması durumunda vergisel konulardaki iç hukuk hükümlerini önemli ölçüde uyumlu hale getirmesi gerekecektir. Önder Çalçalı, Abdulkemir Eroğlu, “Uluslararası Vergi Rekabeti ve Türkiye’nin Bulunduğu Konum”, *Vergi Raporu*, Sayı 241, 2019, s. 55.

Tam tevkifat kapsamına; dar mükellefin yaptığı mal teslimi ve hizmet ifası, KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetler, serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki telif faaliyetleri, kiralama işlemleri ve reklâm verme işlemleri girmektedir.

“Kısmi tevkifat” ise hesaplanan verginin Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmının, işleme muhatap olan alıcılar tarafından, diğer kısmının ise işlemi (teslim veya hizmeti) yapan tarafından beyan edilip ödenmesi şeklinde uygulanmaktadır. Kısmi tevkifat kapsamına giren hizmetler şunlardır:

- Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt proje hizmetleri,
- Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler,
- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
- Yemek servis ve organizasyon hizmetleri,
- İşgücü temin hizmetleri,
- Yapı denetim hizmetleri,
- Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, çanta ve ayakkabı dikim işleri ve bu işlere aracılık hizmetleri,
- Turistik mağazalara verilen müşteri bulma / götürme hizmetleri,
- Spor kulüplerinin yayın, reklâm ve isim hakkı gelirlerine konu işlemleri,
- Temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri,
- Taşımacılık hizmetleri,
- Her türlü baskı ve basım hizmetleri,
- Diğer hizmetler,
- Kamu özel iş birliği modeli ile yaptırılan sağlık tesislerine ilişkin işletme döneminde sunulan hizmetler.

Kısmi tevkifata konu mal teslimleri ise şunlardır:

- Külçe metal teslimleri,
- Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin teslimi,
- Hurda ve atık teslimi,
- Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırıntılarından elde edilen hammadde teslimi,
- Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimleri,

- Ağaç ve orman ürünleri teslimi,
- Demir-çelik ürünlerinin teslimi.

Bunların dışında, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve Damga Vergisi Kanunu'nda verginin kaynaktan kesilmesi uygulaması söz konusudur.

3.3.5. Belge ve Kayıt Düzeni

Belge ve kayıt düzeni, vergi güvenliğinin temel taşlarından biridir. Sağlıklı şekilde işleyen belge ve kayıt sistemi, vergi idaresinin mükelleflerin vergi yükümlülüklerini doğru bir şekilde yerine getirmesini sağlama ve vergi kayıplarını önleme konusunda önemli rol oynamaktadır. Tüm ticari işlemlerin belgelendiği ve kayıtların düzgün tutulduğu bir sistemde mükelleflerin vergi kaçırmaları daha zordur. Türk vergi sisteminde, mükelleflerin elde ettikleri gelir unsurlarına göre defter tutma ve belge düzenleme zorunlulukları bulunmaktadır. Yaptıkları giderler için belge alma, düzenledikleri ve aldıkları belgeleri kurallara uygun şekilde kaydetme ve istenildiği takdirde defter ve belgeleri yasal süresinde ibraz etme yükümlülüğü de mükelleflere aittir.

3.3.5.1. Türk Vergi Hukukunda Defter Tutma ve Kayıt Düzeni

VUK'ta defter tutmaya ilişkin hükümler, İkinci Kitabın İkinci Kısımında on bölüm halinde düzenlenmiştir. VUK'un "*Maksat*" başlıklı 171. maddesi uyarınca, "*Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar:*

1. *Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tesbit etmek;*
2. *Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etmek;*
3. *Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;*
4. *Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;*
5. *Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dâhil) kontrol etmek ve incelemek."*

VUK'un 172. maddesinde defter tutmaya mecbur olanlar; ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler olarak sayılmıştır.

İktisadi kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler. VUK'un 173. maddesinde, defter tutma mecburiyetine aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler açısından istisna getirilmiştir;

- GV'den muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler
- Gelir Vergisi Kanunu'na göre kazançları basit usulde tesbit edilenler
- Kurumlar vergisinden muaf olan:
 - İktisadi kamu müesseseleri;
 - Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler

Yukarıdaki istisna hükümlerinin gelir veya kurumlar vergilerinden muaf olmakla beraber diğer vergilerden birine tabi olan ve bu vergileri götürü usulde tespit edilmeyen mükelleflerin muaf olmadıkları vergiler için tutacakları defterlere şümulü yoktur.

VUK'un 176. maddesi tüccarları defter tutma bakımından iki sınıfa ayırmıştır. I'inci sınıf tüccarlar bilanço esasına göre, II'nci sınıf tüccarlar ise işletme hesabı esasına göre defter tutmaktadır. Bilanço esasında tutulması gereken defterler; yevmiye defteri, defterikebir ve envanter defteri (Mevcutat ve muvazene defteri) olarak belirtilmektedir (VUK md. 182). Birinci sınıf tüccarlardan devamlı olarak imalat ile uğraşanlar bu defterlerin dışında imalat defteri de tutarlar (VUK md. 197). VUK'un 193. maddesinde ise, işletme hesabı esasında işletme hesabı defteri (işletme hesabını ihtiva eden) tutulacağı hükme bağlanmıştır. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlardan boyama, basma, yazma, kasaralama, apre, cilalama gibi ücretle yapılan bitim işleriyle uğraşanlar, imalat defteri yerine, bitim işleri defteri tutarlar (VUK md. 200/1).

Sınai müesseseler, bu bölümde yazılı defterleri işlerinin icaplarına ve hususiyetlerine göre diledikleri şekilde tutabilirler; iptidai ve mamul maddeler için ayrı defter kullanabilirler; bunları cins ve nevi itibarıyla ayrı sayfalarda gösterebilirler. Bitim işleri defteri tutmayarak buraya yazılması gereken malumatı, imalat defterine kaydedebilirler. İstihsal Vergisi defteri tutmayarak bunlara ait kayıtları defterikebirde açacakları özel bir hesapta veya satışlarını kaydettikleri hesabın ayrı bir sütununda gösterebilirler. İmalat defterine kaydolunan malumatı ihtiva edecek şekilde sınai muhasebe tutanlar, Maliye Bakanlığından müsaade almak şartıyla ayrıca imalat defteri tutmazlar (VUK md. 203).

Serbest meslek erbabı olanlar bir (Kazanç defteri) tutarlar (VUK md. 210). Serbest meslek erbabının tutması ve kullanmaya başlamadan önce tasdikini yaptırmayı gereken defter, serbest meslek kazanç defteridir.

Bunların dışında faaliyet türüne göre, damga resmi defteri (VUK md. 205), hasılat defteri (VUK md. 207), ambar defteri (VUK md. 209), çiftçi işletme defteri (VUK md. 213) tutulması öngörülen defterlerdir.

Mükelleflerin, defterlerin tutulmasında VUK'un 215-219. maddeleri arasında ve mükerrer 242. maddesinde düzenlenen "kayıt nizamı" ile ilgili hükümlere uymaları gerekmektedir. Bunlar;

- Defter ve kayıtların Türkçe tutulması ve Türk para biriminin kullanılması⁸²⁶,
- Defterlerin mürekkeple veya makineyle yazılması,
- Yanlış kayıtların muhasebe ilkelerine göre düzeltilmesi,
- Defterlerde boş satır bırakılmayacağı ve sayfaların yok edilmeyeceği,
- Defterlere kayıtların zamanında yapılması,
- Elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme ile ilgili hükümlerdir.

3.3.5.1.1. Defter Tutmada Tasdik Düzeni

VUK'ta yer alan bazı defterlerin, kanun tarafından yetkilendirilen kişi ve kurumlar tarafından tasdik ettirilmesi zorunluluğu, vergi sisteminin işleyişi açısından önemli bir rol oynamaktadır. Bu zorunluluğun temel amacı, mükelleflerin defterlere sonradan ilaveler yapmasını, sayfaları yırtmasını veya silmesini ve vergi ziyana sebep olacak şekilde kayıtları değiştirmesini engellemektir⁸²⁷.

VUK'un 220. maddesinde tasdiki zorunlu olan defterler sayılmıştır. Bu maddeye göre; aşağıda yazılı defterlerin tasdik ettirilmesi mecburidir.

- Yevmiye ve envanter defterleri,
- İşletme defteri,

⁸²⁶ "İlgili dönem defter tasdik tarihi itibarıyla ödenmiş sermayesi (yurt dışında kurulan şirketlerin Türkiye'ye ayrılan ödenmiş sermayesi) en az 100 milyon ABD Doları ya da muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası ve sermayesinin en az %40'ı ikametgâhı, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kişilere ait olan işletmelere, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına Cumhurbaşkanınca izin verilebilir. Cumhurbaşkanı, bu had ve nispeti sektörler itibarıyla ayrı ayrı yarisına kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu şartların ihlâl edildiği hesap dönemini izleyen hesap döneminden itibaren Türk para birimine göre kayıt tutma zorunluluğu başlar" (VUK md. 215/2-b).

⁸²⁷ D. Şenyüz vd., *Vergi Hukuku*, s. 90.

- Çiftçi işletme defteri,
- İmalat ve İstihsal Vergisi defterleri, (Basit İstihsal Vergisi defteri dâhil)
- Nakliyat Vergisi defteri,
- Yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri,
- Serbest meslek kazanç defteri,

Ayrıca, VUK’la izin verilen hallerde, yukarıda yazılı olanların yerine kullanılacak olan defterler de tasdike tabi tutulur. VUK’un 221. maddesinde tasdiki zorunlu olan defterlerin ne zaman tasdik ettirilecekleri belirlenmiştir. Buna göre “*Bu kanunda yazılı defterleri kullanılacak olanlar, bunları aşağıda yazılı zamanlarda tasdik ettirmeye mecburdurlar:*

1. *Öteden beri işe devam etmekte olanlar defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda;*
2. *Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda;*
3. *Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler, işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muaflıktan çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde;*
4. *Tasdike tabi defterlerin dolması dolayısıyla veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce”.*

VUK’un “*Tasdiki yenileme*” başlıklı 222. maddesinde defterlerini ertesi yılda da kullanmak isteyenlerin Ocak ayı, hesap dönemleri Maliye Bakanlığınca tespit edilenlerin bu dönemin ilk ayı içinde tasdiki yeniletmeye zorunlu olduklarına hükmedilmiştir.

VUK’un “*Tasdik Makamı*” başlıklı 223. maddesi uyarınca, “*Defterler, iş yerinin, iş yeri olmayanlar için ikametgâhın bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar, menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acenteler için borsa komiserliği tarafından tasdik olunur. Defterler anonim ve limited şirketlerin kuruluş aşamasında, şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili memuru veya noter tarafından tasdik edilir*”. Defter tasdikinin yetkisiz kişi veya makamlar tarafından yapılması durumunda işlem geçersiz olmaktadır.

3.3.5.1.2. Türk Vergi Hukukunda Elektronik Defter

Üretim ve bilgi teknolojilerindeki hızlı gelişmeler, devletlerin işleyiş biçimini ve kamu hizmetlerinin sunumunu kökten değiştirmiştir. Bu değişim, ulusal vergi sistemlerini de etkilemiş ve dijital vergi sisteminin ortaya çıkmasına yol açmıştır. Elektronik defter, vergi sistemlerindeki bu değişimlerden birini oluşturmaktadır.

VUK'un mükerrer 242. maddesinde elektronik defter, "*şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür*" şeklinde tanımlanmıştır. VUK'un mükerrer 242. maddesinin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden çıkarılan 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği⁸²⁸, hem VUK'a göre hem Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) göre tutulması gereken defterlere ilişkin müşterek bir düzenlemedir. Bu tebliğe göre, e-Fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu bulunan mükellefler ile TTK'nın 397. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bağımsız denetime tabi olan şirketlere e-defter tutma zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca, zorunlu olmamasına rağmen isteyen mükellefler e-defter uygulamasına dâhil olabilmektedir.

Zorunlu veya ihtiyari olarak defterlerini elektronik ortamda oluşturacak mükellefler, 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği'nde belirtilen bazı şartları yerine getirdikten sonra başvuruda bulunabilmektedir. Bu şartlardan biri; gerçek kişi mükelleflerin "Elektronik İmza Kanunu hükümleri çerçevesinde üretilen Nitelikli Elektronik Sertifika (NES) veya bu tebliğ çerçevesinde Mali Mühür temin etmiş olmaları", tüzel kişi mükelleflerin ise "Mali Mühür temin etmiş olmalarıdır". Diğer şart; elektronik defterin tutulması, kaydedilmesi, onaylanması, saklanması ve ibrazında kullanılacak yazılımın, Başkanlık tarafından uyumluluk onayı almış bir yazılım olmasıdır.

E-defterler aylık dönemler itibariyle tutulmaktadır. E-defter uygulamasından yararlanan mükellefler bu uygulamaya dâhil oldukları aydan itibaren kâğıt ortamında defter tutamazlar. Bu mükellefler kâğıt ortamında defter tutmaları halinde hiç defter tutmamış sayılacaklardır.

Elektronik olarak tutulan defterlere ilişkin tasdik işlemi VUK'un 226/A maddesinde düzenlenmektedir. Bu maddeye göre "*Türk Ticaret Kanununun 64 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan yetki kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı*

⁸²⁸ 13.12.2011 tarih ve 28141 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

ile Ticaret Bakanlığınca müştereken belirlenen usul, esas ve süreler dahilinde elektronik ortamda tutulan defterler için berat alınması, elektronik ortamda tutulan diğer defterlerin ise Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul, esas ve süreler dahilinde onaylanması bu Kanun uygulamasında tasdik hükmündedir.

Berat ve onayın belirlenen usul, esas ve süreler dahilinde alınmaması veya yapılmaması durumunda defterler tasdik ettirilmemiş sayılır.”

E-defter uygulamasından yararlananlar aylık dönemler halinde oluşturacakları e-Defter ve berat dosyalarını, belirtilen sürelerde oluşturmak, NES veya Mali Mühürle zaman damgalı imzalamak/onaylamak ve berat dosyalarını e-Defter Uygulamasına yüklemek suretiyle Başkanlıkça onaylı halini almak zorundadır.

1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliğine göre; e-defter tutma sürecinde, hesap döneminin ilk ayına ait beratın alınması açılış onayı, son ayına ait beratın alınması kapanış onayı, diğer aylara ait beratların alınması ise ilgili aylara ait defterlerin noter onayı yerine geçmektedir. Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair 4 Sıra No'lu Tebliğ⁸²⁹ ile berat alma süreleri ise,

- Defter ve berat dosyalarının ilgili olduğu ayı takip eden dördüncü ayın 10'uncu günü sonuna kadar,
- Hesap dönemlerinin son ayına ait defter ve berat dosyaları, gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin verildiği ayı takip eden ayın 10'uncu günü sonuna kadar,
- Dileyen mükellefler için, her hesap dönemine ilişkin ilk ayda (hesap dönemi içinde işe başlayanlarda işe başlanılan ayda), tercihlerini e-Defter uygulaması aracılığıyla elektronik ortamda bildirmeleri şartıyla, her bir geçici vergi döneminin aylarına ait e-Defter ve berat dosyalarını her ay için ayrı ayrı olmak üzere, ilgili olduğu geçici vergi dönemine ilişkin geçici vergi beyannamesinin verileceği ayı takip eden ayın 10'uncu günü sonuna kadardır (hesap döneminin üçüncü geçici vergi dönemini takip eden üç ayına ilişkin defter ve berat dosyalarının gelir vergisi mükelleflerinde gelir vergisi beyannamesinin verileceği ayı takip eden ayın 10'uncu günü sonuna kadar, kurumlar vergisi mükelleflerinde ise kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği ayı takip eden ayın 10'uncu günü sonuna kadar).

⁸²⁹ 21.05.2024 tarih ve 32552 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

E-defter uygulamasına dair düzenlemeler, VUK'un bazı maddeleriyle örtüşmemektedir. Örneğin, VUK'un 217. maddesine göre, yevmiye defteri maddelerinde yapılan hatalar muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir. Ancak e-Defter uygulamasında her ay alınan beratlar ile geriye dönük kayıt değişikliği yapmak imkânsız hale gelmektedir. VUK'un 218. maddesi, muhasebe defterlerinde satırların boş bırakılmayacağı ve atlanamayacağı ile ilgili hükümleri düzenlemektedir. Bu maddeye göre, mükellefler ancak boş bırakılan veya atlanılan satırların çizilmesi suretiyle defterlerde boş satır bırakabilir veya satır atlayabilir. E-Defter uygulamasına bakıldığında ise, bir aya ait berat alındıktan sonra o döneme ait araya satır ekleme veya geriye dönük kayıt yapma imkânı bulunmamaktadır. Aynı şekilde, o dönemin kayıtlarının sırası veya yevmiye numaralarının da değiştirilmesi mümkün değildir. Yine bu maddede yer alan defterlerde sayfa koparılmaması ve yırtılmamasına dair hükmün e-Defter uygulamasında geçerli olması zaten imkânsızdır. VUK'un 219. maddesi, defterlere kayıtların genel olarak 10 gün içerisinde yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Bunun istisnası, kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde 45 gün içerisinde defterlere kayıt yapılması mümkündür. E-defter uygulamasında ise defter ve berat dosyalarının ilgili olduğu ayı takip eden üçüncü ayın son gününe kadar oluşturuluyor olması, kayıtların VUK'ta belirlenen süreden daha geç sürede yapılabilmesini olanaklı hale getirmektedir⁸³⁰.

3.3.5.1.3. Türk Vergi Hukukunda Defter-Beyan Sistemi

Hazine ve Maliye Bakanlığı, 17.12.2017 tarih ve 30273 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 486 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği⁸³¹ ile “*Serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi olan mükelleflerin kayıtlarının elektronik ortamda tutulması, bu mükelleflerden defter tutmak zorunda olanların defterlerinin bu kayıtlardan hareketle elektronik ortamda oluşturulması, saklanması ve ibrazı, vergi beyannamesi, bildirim ve dilekçelerin elektronik ortamda verilebilmesi ile elektronik ortamda belge düzenlenebilmesi amacıyla*” Defter-Beyan Sistemi adı verilen bir sistemi uygulamaya koymuştur. Serbest meslek erbapları, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi olan mükelleflerin Sistemi kullanmaları zorunludur. Defter-Beyan Sistemi üzerinden işletme defteri, çiftçi

⁸³⁰ Mustafa Çanakçıoğlu, “Türk Vergi Sisteminde E-Belge ve E-Defter Uygulamalarının Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, 31(168), Kasım-Aralık 2021, s. 113-114.

⁸³¹ 499 ve 532 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile değişiklikler yapılmıştır.

işletme defteri, serbest meslek kazanç defteri, amortisman defteri, envanter defteri, damga vergisi defteri, ambar defteri ile bitim işleri defteri elektronik ortamda tutulabilmektedir. Ayrıca, VUK kapsamında düzenlenme zorunluluğu bulunan belgelerin özel mevzuatlarında yer alan düzenlemelere uygun olarak, Defter-Beyan Sistemi üzerinden veya bu Sistem vasıtasıyla elektronik ortamda düzenlenebilmesi mümkündür.

Defter-Beyan Sistemi vasıtasıyla elektronik ortamda tutulan defterlerin açılış onayı; ilk defa veya yeniden işe başlama ile sınıf değiştirme hallerinde kullanmaya başlamadan önce, izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları ise defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk gününde GİB tarafından elektronik olarak yapılır. Açılış onayı, VUK'ta öngörülen tasdik hükmündedir. Defterlere ait oldukları takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar GİB tarafından elektronik ortamda kapanış onayı yapılır. Bu durumda sistemi kullanan mükelleflerin kâğıt ortamında defter tutmamaları nedeniyle herhangi bir şekilde notere defter tasdik ettirmeleri söz konusu olmayacaktır.

486 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin 7. maddesine göre “*İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile serbest meslek kazancı defteri tutan mükellefler için birer aylık dönemlere ilişkin vergisel ve ticari işlemlerin Sisteme kayıt işlemlerinin;*

a) Kayıtlarını, ayrıca 213 sayılı Kanunun 219 uncu maddesinde belirtilen ve defter kaydı yerine geçen belgelere dayanarak yürüten mükellefler bakımından, işlemlerin ait olduğu ayı izleyen ikinci ayın 15 inci günü sonuna kadar,

b) Diğer mükellefler bakımından, işlemlerin ait oldukları aya ait katma değer vergisi beyannamesinin verilmesi gereken son günün sonuna kadar,

gerçekleştirilmesi zorunludur.

(3) Takvim yılının son ayına ait kayıtlar, takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken son gün saat 23:59'a kadar yapılabilir.

(4) Basit usule tabi mükelleflerin alış ve giderleri ile satış ve hasılatlarına ilişkin üçer aylık kayıtlar, izleyen ayın sonuna kadar Sisteme kaydedilir.”

Buna göre, VUK'un 219/c maddesinin “*serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir*” hükmü, ikincil mevzuat niteliğinde olan genel tebliğde yapılan düzenleme ile işlevini yitirmektedir.

VUK'un 217. maddesine göre, “*Yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir. Diğer bilumum defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir.*

Defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz bir hale getirmek yasaktır.”

486 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin “Yanlış kayıtların düzeltilmesi” başlıklı 8. maddesinde ise “*Defter ve kayıtlara rakam veya yazıların yanlış girilmesi durumunda, Tebliğde kayıt zamanına ilişkin olarak belirlenen süreler zarfında, Sistem üzerinden yanlış kayıt güncellenebilecek veya iptal edilerek doğru kayıt aynı yöntemle tekrar girilebilecektir.*” Dolayısıyla tebliğde yapılan bu düzenlemeyle de VUK'un 217. maddesi işlevsiz kalmaktadır.

Defter-Beyan Sistemini kullanan mükellefler Sistem dışında, kâğıt (213 Sayılı Kanununun 219 uncu maddesinde belirtilen belgeler hariç) veya elektronik ortamda kayıt yapamaz, defter tutamaz ve Sistem veya Elektronik Beyanname Sistemi harici yollarla kâğıt veya elektronik beyanname gönderemezler. Bu mükellefler, Sistem haricinde kâğıt veya elektronik ortamda kayıt ve defter tutmaları halinde, hiç kayıt ve defter tutmamış sayılacakları gibi Defter-Beyan Sistemi veya Elektronik Beyanname Sistemi dışında gönderecekleri beyannameler hiç verilmemiş kabul edilir. Söz konusu kayıt ve işlemlerin yapılmamış, defterlerin tutulmamış ve beyannamelerin verilmemiş sayılması VUK'un ilgili hükümlerine göre ceza uygulanmasını gerektirmektedir.

Mükelleflerin Defter-Beyan Sistemini doğrudan kendilerinin kullanması durumunda; doğru ve eksiksiz kayıt tutulması, gönderilen beyanname ve belgelerin doğruluğu, beyanname ve kayıtlar arasında farklılıklardan dolayı ortaya çıkan vergi ve cezaların ödenmesine ilişkin sorumluluk bizzat kendisinde olmaktadır. Sistemin veya Elektronik Beyanname Sisteminin aracılık ve sorumluluk sözleşmesi imzalanarak yetki verilen kişiler aracılığıyla kullanılması durumunda mükellefler, defter, beyanname, bildirim ve dilekçelere kaydedilmesi/yansıması gereken her türlü bilginin meslek mensubuna/odasına tam ve doğru bir şekilde sunulmasından sorumlu iken, meslek mensubu/odası deftere kaydedilen bilgilerin dayanağı olan ilgili belgelere uygunluğundan ve gönderilmesine aracılık ettiği beyanname, bildirim ve dilekçelerin

defter kayıtlarına ve kayıtların dayandığı belgelere uygun olmamasından ya da Elektronik Beyanname Sisteminden verilen beyannameler ile Defter-Beyan Sisteminde yapılmış olan kayıtlar arasında oluşan farklılıklardan dolayı vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, kesilecek ceza ve hesaplanacak faizlerin ödenmesinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur. Bu kapsamda GİB'in herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır.

3.3.5.2. Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni

Belge düzeni, “vergilendirme ile ilgili işlemlerin, kanunda yer alan veya Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen şekle ve içeriğe sahip belgelere bağlanmasıdır”⁸³². Vergi güvenliği açısından, vergi matrahının tespit edilmesine dayanak oluşturan belgelerin eksiksiz ve doğru bir şekilde düzenlenmesi önem arz etmektedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun bir kararında yer aldığı gibi “*Türk vergi sisteminde vergiyi doğuran olay ve hukuki durumlarla ilgili her türlü muamelenin prensip olarak belgeye bağlanması kabul edilmiştir. Belge ve kayıt düzeni adı verilen bu esas, mükellef yönünden vergi dairesine karşı vergisel olayları tevsik etme; vergi dairesi yönünden ise vergi yasalarının etkin bir biçimde uygulanmasını temin etme, mükellef faaliyetlerinin denetlenmesi, incelenmesi ve tespitinin sağlanması açısından önem arz etmektedir*”⁸³³.

Ülkemizde belge düzenine ilişkin temel kurallar, VUK'un “Mükelleflerin Ödevleri” başlıklı ikinci kitabının “Vesikalar” isimli üçüncü kısmında düzenlenmiştir. 227 ila 242. maddeleri arasında hangi belgenin hangi eylem ve işlemlerde düzenleneceği ve bu belgelerin içeriğinde olması gereken bilgiler yer almaktadır. VUK'ta düzenlenmesi öngörülen belgeler; fatura (VUK md. 229-232), perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri (VUK md. 233), gider pusulası (VUK md. 234), müstahsil makbuzu (VUK md. 235), serbest meslek makbuzu (VUK md. 236-237), ücret bordrosu (VUK md. 238, 239), taşıma irsaliyesi, yolcu listesi ve günlük müşteri listesi (VUK md. 240) gibi belgelerdir. Bunun yanında VUK'un mükerrer 257. maddesi gereğince Hazine ve Maliye Bakanlığına VUK'ta sayılanların dışında belge kullanma zorunluluğu getirme yetkisi verilmektedir. İrsaliyeli fatura, ambar teslim fişi, adisyon, döviz alım ve satım belgesi Maliye Bakanlığınca

⁸³² Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s. 416.

⁸³³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, (02.03.2022). 2020/1234 E. , 2022/241 K. Sayılı kararı, <https://karararama.danistay.gov.tr/> (31.12.2023).

değişik tarihlerde çıkarılan genel tebliğlerle bazı mükellef grupları için düzenlenmesi zorunlu kılınan belgelerdendir.

3.3.5.2.1. Fatura

VUK'un 229. maddesinde fatura, “*satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır*” şeklinde tanımlanmıştır.

VUK'un 230. maddesinde faturada bulunması gereken asgari bilgiler düzenlenmiştir. Buna göre faturada en az aşağıdaki bilgiler bulunur:

“1. *Faturanın düzenlenme tarihi seri ve sıra numarası;*

2. *Faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası;*

3. *Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası;*

4. *Malın veya işin nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı;*

5. *Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası”*

Faturanın düzenlenmesinde uyulması gereken esaslar, VUK'un 231. maddesinde yer almaktadır. Buna göre:

“1. *Faturalar sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Aynı müessesenin muhtelif şube ve kısımlarında her biri aynı numara ile başlamak üzere ayrı ayrı fatura kullanıldığı takdirde bu faturalara şube ve kısımlarına göre şube veya kısmın isimlerinin yazılması veya özel işaretle seri tefriki yapılması mecburidir.*

2. *Faturalar mürekkeple, makine ile veya kopya kurşun kalem ile doldurulur.*

3. *Faturalar en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenlenir. Birden fazla örnek düzenlendiği takdirde her birine kaçınıcı örnek olduğu işaret edilir.*

4. *Faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya mezun olanların imzası bulunur.*

5. *Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.*

6. VUK'un 232. maddesinin birinci fıkrasına göre fatura düzenlemek zorunda olanlar, müşterinin adı ve soyadı ile bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının doğruluğundan sorumludur. (Ancak bu sorumluluk, aynı maddenin 2. fıkrasının uygulandığı halleri kapsamaz.) Fatura düzenleyen istemesi halinde müşteri kimliğini ve vergi dairesi hesap numarasını gösterir belgeyi ibraz etmek zorundadır.”

VUK'un 232. maddesine göre; “birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara,
2. Serbest meslek erbabına,
3. Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara,
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere,
5. Vergiden muaf esnafa,

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.”

Bu sayılanların dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin belli tutarı aşması⁸³⁴ veya bedel bu tutardan az olsa dahi alıcıların istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi zorunludur.

3.3.5.2.2. Sevk İrsaliyesi

Sevk irsaliyesi, Türk vergi hukukunda satılmış veya satılmak üzere olan bir malın, bir işyerinden başka bir yere taşınması sırasında düzenlenen resmi bir belgedir. Sevk irsaliyesi, mal hareketlerini takip etmek ve nakil işlemlerini kontrol altına almak için kullanılmaktadır.

VUK'un 230. maddesinin 5. bendi hükmünde “satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası” faturada bulunması gereken zorunlu bilgi olarak sayılmaktadır. Buna göre,

“Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıttırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması

⁸³⁴ 556 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 2024 yılı için belirlenen tutar 6.900,00 TL'dir.

halinde alıcının taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurulması şarttır.

Malın, bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir. Bu bentte yazılı irsaliyeler hakkında fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, bu madde hükmü ile 231 inci madde hükmü uygulanır. İrsaliyelerde malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilir.

Şu kadar ki nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıtırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmaz.”

3.3.5.2.3. Perakende Satış Vesikaları

VUK'un 233. maddesinde, “Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedellerini...” tevsik etmek amacıyla düzenledikleri perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri perakende satış vesikaları olarak sayılmaktadır. Perakende satış vesikalarında; işletme veya mükellefin adı, düzenleme tarihi, alınan paranın meblağı gösterilmelidir. Ayrıca, perakende satış fişiyle giriş ve yolcu taşıma biletlerinin sıra ve seri numaraları birbirini izleyecek şekilde düzenlenir. Bu fiş ve biletler, kopyalı iki nüsha olarak düzenlenerek bir nüshası müşteriye verilir. Makineli kasa kullanıp da müşteriye fiş verilmemesi halinde perakende satış fişi düzenlenerek müşteriye verilmesi mecburidir.

Ödeme kaydedici cihazlardan (ÖKC) alınan fişler, ticari faaliyetlerde en yaygın kullanılan ve belirli bir tutarın altındaki satışlarda fatura yerine geçen bir belgedir. ÖKC'ler, satış işlemleri sırasında otomatik olarak fiş veya rulo basarak alım-satımı belgelemektedir. 1985 yılından beri, Türkiye’de perakende satışlarda vergi güvenliğini sağlamak amacıyla mali yazar kasa sistemi aktif olarak kullanılmaktadır. Bu sistemin temel işlevi, satış işlemlerini otomatik olarak belgelemek ve kayıt altına almak suretiyle vergi kaçakçılığının önüne geçmektir.

3100 Sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun’a göre “satışı yapılan malları aynen veya

işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, bu Kanuna göre ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetindedirler". ÖKC kullanma zorunluluğunun başlangıcı, mükelleflerin bir önceki dönem satışları veya gayrisafi iş hasılatlarına göre belirlenen farklı tarihlerde aşamalı olarak gerçekleşmiş⁸³⁵ ve daha sonraki yıllarda bu zorunluluğun kapsamı genişletilmiştir.

Teknolojinin hızla gelişmesi, vergi mükelleflerinin kullandığı ödeme kaydedici cihazların da güncellenmesini gerekli kılmıştır. Bu amaçla, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz Projesi (YN ÖKC) başlatılmıştır. YN ÖKC "internet yoluyla Gelir İdaresi Başkanlığı'na güvenli şekilde veri aktarabilen ve iletişim kurabilen bilgisayar tabanlı cihazlardır". YN ÖKC ile birlikte, bu cihazlar yoluyla gerçekleştirilen satış/ödeme işlemlerine ilişkin bilgiler online olarak Gelir İdaresi Başkanlığı ile paylaşılmaktadır. YN ÖKC, EFT-POS özellikli olanlar ile Basit/Bilgisayar Bağlantılı YN ÖKC'ler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır⁸³⁶. YN ÖKC'lere duyulan ihtiyacın sebepleri şu şekilde sıralanabilmektedir⁸³⁷:

- Gelir, kurumlar ve KDV'deki kayıp ve kaçakları önlemek için belgeleme sistemini disipline etmek
- Ödeme kaydedici cihazların veri güvenliğini artırarak suistimalleri engellemek
- İş akışını hızlandırmak ve envanter işlemlerini kolaylaştırmak, işletme içi otokontrolü sağlamak
- ÖKC'lerin uzaktan yönetilebilir ve izlenebilir hale getirilmesiyle kullanıcı mükellefler nezdinde gerçekleştirilecek denetimi etkinleştirmek
- Risk analizlerini daha iyi yapabilmek
- Kredi kartı kullanılarak yapılan işlemlerinde tahsilat ve belge düzenlemeyi birleştirerek vergi güvenliğini sağlamak
- Yetkili firmalar tarafından satışı yapılan cihazların kullanıcı bazında takibini etkinleştirmek.
- Cihazların yetkisiz kişilere geçmesini ve sahte belge düzenlenmesini önlemek

⁸³⁵ 1 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliğ, RG:09.02.1985/18661.

⁸³⁶ EFT-POS özellikli YN ÖKC'ler, bünyesinde banka vb. kuruluşlara ait EFT-POS'u barındıran bütünsel yazar kasalardır. Basit/Bilgisayar Bağlantılı YN ÖKC'ler, bünyesinde banka vb. kuruluşlara ait POS bulunmayıp, mükelleflerin istemesi halinde haricen banka vb. kuruluşlara ait POS'a bağlanabilen yazar kasalardır. GİB, <https://www.gib.gov.tr/vergi-terimleri-sozlugu> (18.02.2024).

⁸³⁷ Uğur Doğan, *Elektronik Vergisel Uygulamalar*, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2014, s. 377.

- Mükellefleri anlık olarak kontrol etmek

3100 Sayılı Kanun'un 10. maddesinin “*Maliye Bakanlığı, ödeme kaydedici cihazların kullanılmalarıyla ilgili olarak, bu Kanunla belli edilen hususlar dışında uyulması gereken usul ve esasları belirlemeye ve bunlarda değişiklik yapmaya yetkilidir.*” hükmünün bakanlığa verilen yetkiye istinaden ilk kez 69 Seri No.lu Genel Tebliğ⁸³⁸ ile Yeni Nesil ÖKC'lerin kullanımına kademeli bir şekilde geçilmesi öngörülmüş ancak 06.06.2012 tarih ve 28315 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 70 Seri No.lu Genel Tebliğ ile ertelenmiştir. Bu düzenlemeye benzer bir şekilde Maliye Bakanlığı, VUK'un mükerrer 257. maddesiyle verilen yetkilere dayanarak çıkardığı 426 Seri No.lu VUK Genel Tebliği⁸³⁹ ile satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarlara (perakende teslimde bulunan veya hizmet ifa eden) VUK'a göre fatura vermek zorunda olmadıkları mal satışları veya hizmet ifalarının belgelendirilmesinde 3100 Sayılı Kanun'a göre kullanmak zorunda oldukları ödeme kaydedici cihazların yerine YN ÖKC kullanma zorunluluğunu tekrar düzenlemiştir.

Ayrıca 527 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği⁸⁴⁰ (30.11.2003 tarihli ve 25302 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 58 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliğ) ile taşıtlara perakende olarak akaryakıt satışı yapan (akaryakıt istasyonu işletmeciliği faaliyetinde bulunan) birinci ve ikinci sınıf tacirlere işletmelerindeki akaryakıt pompalarını ödeme kaydedici cihazlara bağlama mecburiyeti getirilmiştir. 3100 Sayılı Kanunun ilgili genel tebliğlerine göre ihtiyari olarak sinema giriş bileti ve yolcu taşıma bileti düzenleyen cihaz kullanan mükelleflerin de 01.01.2016 tarihinden itibaren YN ÖKC'leri kullanmaları zorunludur.

YN ÖKC hakkında en son düzenleme 557 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği⁸⁴¹ ile yapılmıştır. Bu tebliğe göre; eski nesil ödeme kaydedici cihazların mali hafızalarının dolup dolmadığına bakılmaksızın 01.07.2024 tarihine kadar yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar ile değiştirme zorunluluğu getirilmiştir.

⁸³⁸ 11.04.2012 tarih ve 28261 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸³⁹ 15.06.2013 tarih ve 28678 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸⁴⁰ 24.03.2021 tarih ve 31433 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸⁴¹ 30.12.2023 tarihli ve 32415 (2.Mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

3.3.5.2.4. Gider Pusulası

Gider pusulası, VUK'un 234. maddesinde düzenlenen ve fatura yerine geçen bir belgedir. VUK'un 234. maddesinde 14.10.2021 tarihli 7338 sayılı Kanun'un 23. maddesiyle çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Bunlardan ilki, gider pusulasının kullanım alanı ile ilgilidir. VUK'un 234. maddesinin eski metninde gider pusulasının kullanım alanı *“birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin; vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia”* ile *“birinci ve ikinci sınıf tüccarların zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşyalar”* olarak belirtilmişti. Yeni düzenlemede gider pusulasının kullanım alanı *“Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı ve çiftçiler, bu Kanun kapsamındaki belgeleri düzenleme zorunluluğu bulunmayanlara yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları mallar (gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden satın aldıkları mallar hariç) için işi yapana veya malı satana imza ettirecekleri gider pusulası düzenlerler.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Yapılan değişikliklerden diğeri, 7338 sayılı Kanun ile gider pusulasına düzenlenme süresi getirilmiş olmasıdır. Buna göre *“Gider pusulası, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen gider pusulası hiç düzenlenmemiş sayılır.”*

Bir diğer değişiklik, bazı ödeme belgelerinin ve resmi yazıların gider pusulası yerine geçeceğine dair yapılan düzenlemedir. Buna göre,

“a) Malın veya hizmetin bedelinin, dördüncü fıkrada belirtilen süre (7 gün) dâhilinde satıcıya;

- Bankacılık Kanununda tanımlanan banka,

- 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun kapsamında yetkilendirilmiş ödeme kuruluşları veya

- Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi (PTT) aracılığıyla ödenmesi halinde, bu kurumlarca düzenlenen belgeler,

b) 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun kapsamında satın alınan malların gider pusulası düzenlemek zorunda olanlara iade edilmesinde, iade edilecek tutarların, (a) bendinde yer alan kurumlar aracılığıyla iadesinde bu kurumlarca düzenlenen belgeler,

c) Bu Kanuna göre belge düzenleme zorunluluğu bulunmayan kamu kurum ve kuruluşlarının, tabi oldukları ilgili mevzuat dâhilinde, yaptıkları işler veya sattıkları mallar için düzenledikleri belgeler” gider pusulası yerine geçmektedir. Bunun için bu belgelerin gider pusulasında olması gereken bilgileri (işin mahiyeti, emtianın cins ve nev’i ile miktar ve bedelini ve iş ücreti, işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını (Tüzel kişilerde unvanlarını), adreslerini ve tarihi) ihtiva etmesi gerekmektedir.

3.3.5.2.5. Müstahsil Makbuzu

VUK’un 235. maddesine göre, müstahsil makbuzu, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak zorunda olan çiftçilerin, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha olarak düzenledikleri, birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermek ve diğerini ona imzalatarak almak zorunda oldukları belgedir. Müstahsil makbuzunda; makbuzun tarihi, malı satın alan tüccar veya çiftçinin soyadı, adı, unvanı ve adresi, malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgâh adresi, satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeli yer alır. Müstahsil makbuzları seri ve sıra numarası dâhilinde birbirini izleyecek şekilde düzenlenir.

3.3.5.2.6. Serbest Meslek Makbuzu

VUK’un 236. maddesinde “*serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir.*” şeklinde ifade edilmiştir. Ayrıca serbest meslek makbuzunun düzenlenme şekli ve hangi unsurları içereceği VUK md. 237’de düzenlenmiştir. Buna göre,

“Serbest meslek makbuzlarına: 1. Makbuzu verenin soyadı adı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası; 2. Müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi; 3. Alınan paranın miktarı; 4. Paranın alındığı tarih; Yazılır ve bu makbuzlar serbest meslek erbabı tarafından imzalanır. Serbest meslek makbuzları seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir”.

379 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde⁸⁴², “*serbest meslek faaliyeti icra eden hekimlerin (diş hekimleri ile veteriner hekimler dâhil), iş yerlerinde bu Tebliğde belirtilen özellikleri haiz kredi kartı okuyucularından (POS-Point of Sale) bulundurmaları ve kredi kartı ile yapılan ödemelerde bu cihazları kullanmaları zorunluluğu getirilmiş ve bu cihazlarla düzenlenecek POS fişlerinin, anılan mükelleflerce yürütülen serbest meslek faaliyetlerinde Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş serbest meslek makbuzu olarak*” kabul edilmiştir.

3.3.5.2.7. Ücret Bordrosu

VUK’un 238. maddesinin birinci fıkrasında “*İşverenler her ay ödedikleri ücretler için (Ücret Bordrosu) tutmaya mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanunu’na göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmaz.*” hükmüne yer verilmiştir.

Ücret bordrosunda, çalışanın soyadı, adı, ücretin alındığına dair imzası veya mührü, mevcut ise vergi karnesinin tarih ve numarası, aylık, haftalık, gündelik, saat veya parça başı ücreti, çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre, ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarı, bordronun ait olduğu tarihe ilişkin bilgilerin bulunması zorunludur.

Diğer yandan, VUK’un 239. maddesinde, “*genel, katma, özel bütçeli daire ve müesseselerle belediyelerin ve 3659 sayılı Kanuna tabi müesseselerin ücret ödemelerinde kullandıkları belgeler ücret bordrosu yerine geçer*” hükmü yer almaktadır.

3.3.5.2.8. Taşıma İrsaliyesi

VUK’un 240/A maddesinde “*Taşıma İrsaliyeleri: Ücret karşılığında eşya nakleden bütün gerçek ve tüzelkişiler naklettikleri eşya için, 209 ncu maddede yazılı bilgilerle, sürücünün ad ve soyadı ve aracın plaka numarasını ihtiva eden ve seri ve sıra numarası dahilinde teselsül eden irsaliye kullanmak zorundadırlar. Bu irsaliyenin bir nüshası eşyayı taşıtırana, bir nüshası eşyayı taşıyan aracın sürücüsüne veya kaptanına verilir ve bir nüshası da taşımayı yapan nezdinde saklanır. Bu bent hükmü nakliye komisyoncuları ile acenteleri de kapsar.*” şeklinde açıklanmıştır.

⁸⁴² 05.01.2008 tarih ve 26747 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

3.3.5.2.9. Yolcu Listeleri

VUK'un 240/B maddesinde “*Yolcu Listeleri: Şehirlerarası yolcu taşımalarında 233'üncü madde gereğince yolcu taşıma bileti kesmeye mecbur olan mükellefler, (T.C. Devlet Demiryolları hariç), taşıtların her seferi için müteselsil seri ve sıra numaraları ve oturma yerlerini planlı şekilde gösteren iki nüsha yolcu listesi düzenlerler ve bu listenin bir nüshasını sefer sonuna kadar taşıtta ve diğer nüshasını işyerinde bulundururlar. Yolcu taşıma biletlerinin komisyoncu ve acentalar tarafından kesilmesi halinde yolcu listeleri 3 nüsha olarak düzenlenir ve bir nüshası bu kimseler tarafından saklanır*” hükmüne yer verilmiştir.

3.3.5.2.10. Günlük Müşteri Listesi

Günlük müşteri listesine ilişkin yasal düzenleme, VUK'un 240. Maddesinin C bendinde yapılmıştır. Buna göre otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri, odalar, bölmeler ve yatak planlarına uygun olarak müteselsil seri ve sıra numaralı günlük müşteri listeleri düzenler ve işletmede bulundururlar. Bu listelerin günlük olarak düzenlenmesi zorunludur. Bu listelerde mükellefin adı, soyadı, varsa unvanı ve adresi; oda numaraları yazılmak suretiyle müşterinin adı, soyadı ve oda ücreti; düzenleme tarihi yer almaktadır.

3.3.5.2.11. Muhabere Evrakı

VUK'un 241. maddesinde “*Tüccarların her nev'i ticari muameleleri dolayısıyla yazdıkları ve aldıkları mektuplar (Telgraflar ve hesap hülasaları dahil) muhabere evrakını teşkil eder. Gönderilen ve gelen muhabere evrakının, işlerinin icabına göre dosyada muhafaza edilmesi mecburidir.*” şeklinde açıklanmıştır.

VUK'un mükerrer 241. maddesine göre, mükelleflerin sattıkları emtia veya yaptıkları işler nedeniyle ortaya çıkan alacak ve borçları için bono veya poliçe düzenlemeleri halinde, bu poliçe veya bonoların Türk Ticaret Kanunu uyarınca bulunması gereken bilgilerin yanı sıra müteselsil seri ve sıra numarası, alacaklı ve borçlunun adı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası hususlarını da ihtiva etmesi zorunludur.

VUK'un mükerrer 241. maddesinin 2. fıkrasında; “*bono, poliçe, çek, senet, tahvil, hisse senedi, finansman bonosu, kar ortaklığı belgesi ve benzeri kıymetli evrakın vergi belge düzenini sağlamak açısından ihtiva edeceği bilgileri belirlemeye Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir*” hükmü yer almaktadır.

3.3.5.2.12. Diğer Belgeler

VUK'un 242. maddesinde, tüccarların yukarıda sayılanlar dışında kalan ve bir hüküm ifade eden veya icabında bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikalarla ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi vergi evrakını dosyada muhafaza etmek zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır.

3.3.5.2.13. Türk Vergi Hukukunda Elektronik Belge

Bilişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler, kâğıt ortamında yürütülen yasal defter, belge ve kayıt ile ilgili süreçlerin gelişen teknolojiye uygun şekilde elektronik ortamda gerçekleştirilmesini zorunlu kılmaktadır. VUK'un mükerrer 242. maddesinin ikinci fıkrası bu konuda Hazine ve Maliye Bakanlığını yetkili kılmaktadır:

“Maliye Bakanlığı; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması, düzenlenmesi ve ibraz edilmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına, düzenlenmesine ve ibraz edilmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Cumhurbaşkanınca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilidir.”

Maliye Bakanlığı'na verilen bu yetkiye istinaden çıkarılan 397 No.lu VUK Genel Tebliği ile e-fatura uygulaması, 05.03.2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere vergi sistemimizde yerini almıştır. Zaman içerisinde Gelir İdaresi Başkanlığı, yasal mali belgelerin elektronik ortamda elektronik belge olarak oluşturulmasına, düzenlenmesine, iletilmesine, muhafazasına ve ibrazına ilişkin usul ve esasları içeren çeşitli tebliğler yayımlamıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı, elektronik belge uygulamalarında bütünlüğü sağlamak amacıyla yayımladığı bu tebliğleri gözden geçirerek en son olarak 509 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği yayımlamıştır. Aşağıdaki tabloda e-fatura kullanmak zorunda olan mükellefler ve geçiş tarihleri yer almaktadır.

Tablo 16. E-Fatura Kullanım Zorunluluğu ve Geçiş Tarihleri

Mükellef Grubu	Brüt Satış Hâsılatı Limiti	Başvuru ve Fiili Geçiş Tarihi
509 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin IV.1.4. e-Fatura Uygulamasına Geçiş Zorunluluğu	Brüt satış hâsılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hâsılatı); a) 2018, 2019 ve 2020 hesap dönemleri için 5 Milyon TL, b) 2021 hesap dönemi için 4 Milyon TL, c) 2022 ve müteakip hesap dönemleri için 3 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler.	Brüt satış hâsılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hâsılatı) şartını, -2018 veya 2019 hesap dönemlerinde sağlayan mükellefler 01.07.2020 tarihinden itibaren, -2020 veya müteakip hesap dönemlerinde sağlayan mükellefler ilgili hesap dönemini izleyen 7. ayın başından itibaren e-Fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
ÖTVK'ya ekli I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle EPDK'dan lisans alan mükellefler	Ciro sınırlaması yok	-01.07.2020'den itibaren, -2020 veya müteakip yıllarda gerçekleştirenler ise, lisans alımı veya imal, inşa veya ithalin gerçekleştirildiği ayı izleyen 4. ayın başından itibaren e-Fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
ÖTVK'ya ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa ve/veya ithal edenler	Ciro sınırlaması yok	
Aracı hizmet sağlayıcıları, internet reklamcılığı hizmet araçları ile internet ortamında ilan yayımlayanlar, Kendilerine veya aracı hizmet sağlayıcılarına ait internet sitelerinde veya diğer her türlü elektronik ortamlarda mal veya hizmet satışını gerçekleştiren mükellefler	a) 2020 ve 2021 hesap dönemleri için 1 Milyon TL, b) 2022 veya müteakip hesap dönemleri için 500 Bin TL ve üzeri brüt satış hâsılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hâsılatı) olanlar	-Aracı hizmet sağlayıcıları, internet reklamcılığı hizmet araçları ile internet ortamında ilan yayımlayanlar 01.07.2020 tarihine kadar (2020 veya müteakip hesap dönemlerinden itibaren işe başlayacak mükellefler ise işe başlama tarihinden itibaren 3 ay içinde), - Kendilerine veya aracı hizmet sağlayıcılarına ait internet sitelerinde veya diğer her türlü elektronik ortamlarda mal veya hizmet satışını gerçekleştiren mükelleflerden brüt satış hâsılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hâsılatı) şartını 2020 veya 2021 hesap dönemlerinde sağlayanlar 01.07.2022 tarihine kadar, 2022 veya müteakip hesap dönemlerinde sağlayanlar ilgili hesap dönemini izleyen 7. ayın başına (2020 ve 2021 hâsılatı geçenler 01.07.2022) kadar başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e- fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
Komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle işgal eden mükellefler.	Ciro sınırlaması yok	01.01.2020 tarihine kadar (2020 veya müteakip hesap dönemlerinden itibaren işe başlayacak mükellefler ise işe başlama tarihinden itibaren 3 ay içinde başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-Fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
SGK ile sözleşme imzalayan sağlık hizmeti sunucuları ile medikal malzeme ve ilaç/etken madde temin eden tüm mükellefler	Ciro sınırlaması yok	01.07.2021 tarihinden itibaren, bu tarihten sonra SGK ile sözleşme imzalayanlar ise söz konusu Kuruma fatura düzenlemeye başlamadan önce e-Fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
Gayrimenkul ve/veya motorlu taşıt, inşa, imal, alım, satım veya kiralama işlemlerini yapanlar ile bu işlemlere aracılık faaliyetinde bulunan mükellefler	a) 2020 ve 2021 hesap dönemleri için 1 Milyon TL, b) 2022 veya müteakip hesap dönemleri için 500 Bin TL ve üzeri brüt satış hâsılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hâsılatı) olanlar	Brüt satış hâsılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hâsılatı) şartını 2020 veya 2021 hesap dönemlerinde sağlayan mükellefler 01.07.2022 tarihine kadar, 2022 veya müteakip hesap dönemlerinde sağlayan mükellefler ilgili hesap dönemini izleyen 7. ayın başına kadar başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-Fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
Kültür ve Turizm Bakanlığı ile Belediyelerden yatırım ve/veya işletme belgesi almak suretiyle konaklama hizmeti veren otel işletmeleri	Ciro sınırlaması yok	22.01.2022 itibarıyla faaliyette bulunanlar 01.07.2022 tarihine, 22.01.2022 tarihinden sonra faaliyete başlayanlar ise, faaliyete başladıkları ayı izleyen 4. ayın başına kadar başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-Fatura uygulamasına geçmek zorundadır.
2/4/2022 tarihli ve 31797 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Şarj Hizmeti Yönetmeliği kapsamında Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan şarj ağı işletmecisi lisansı alan mükellefler ile bu mükellefler tarafından sertifikalı verilen şarj istasyonu işletmecileri.	Ciro sınırlaması yok	07.10.2023 tarihi itibarıyla faaliyette bulunanlar 02.01.2024 tarihine kadar, 07.10.2023 tarihinden sonra faaliyete başlayanlar ise, faaliyete başladıkları tarih itibarıyla başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-Fatura uygulamasına geçmek zorundadır.

Kaynak: 509 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Aşağıdaki tabloda ise e-Arşiv Fatura, e-İrsaliye, e-Serbest Meslek Makbuzu kullanmak zorunda olan mükellefler ve geçiş tarihleri yer almaktadır.

Tablo 17. E-Arşiv Fatura, e-İrsaliye, e-Serbest Meslek Makbuzu Kullanım Zorunluluğu ve Geçiş Tarihleri

	Mükellef Grubu	Geçiş Tarihi
e-Arşiv Fatura	e-Fatura uygulamasına dahil olanlar	01.01.2020 (01.01.2020'den sonra e-Fatura uygulamasına dâhil olanlar ise e-Fatura uygulamasına geçilen tarihte)
	İnternet reklamcılığı hizmet aracılığı yapanlar	01.01.2020 (2020 ve müteakip hesap dönemlerinden itibaren belirtilen işler ile işteğal etmek üzere işe başlayacak mükellefler işe başlama tarihinden itibaren 3 ay içinde)
	İnternet üzerinden mal ve hizmet satışı yapan ve ve 2015 ve müteakip hesap dönemlerinde brüt satış hasılatları 5 Milyon TL ve üzerinde olan mükellefler	- İlgili hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihi takip eden hesap döneminin başına kadar. - İnternet satış yapan ve 2018 yılında 5 milyon TL ve üzerinde hasılat elde edenlerin 01.01.2020 tarihinden itibaren
	e-Arşiv Fatura uygulamasına dahil olmayan mükelleflerce, Vergi mükellefi olanlara 5.000 TL ve üzeri, Vergi mükellefi olmayanlara 30.000 TL ve üzeri düzenlenecek faturalar.	01.01.2020 e-Arşiv Uygulamasına geçilmek zorunda değildir. Sadece belirtilen tutarın aşılması halinde fatura e-Arşiv Fatura olarak GİB Portalleri üzerinden düzenlenecektir.
e-İrsaliye	EPDK lisanslı mükellefler (Bayiler dahil)-ÖTV I	01.07.2020
	Motorlu Taşıtlar (İmal, ithal, bayiler)- ÖTV III	
	Maden işletme ruhsat sahipleri ve bu kişiler ile yaptıkları sözleşmeler ile maden üretenler	
	Şeker imalatçıları	
	Demir ve çelik ile demir veya çelikten eşyaların imali, ithali veya ihracı faaliyetinde bulunan mükellefler	01.01.2020
	Gübre takip sistemine kayıtlı kullanıcılar	
	Komisyoncu veya tüccar olarak sebze-meyve ticareti yapanlar	
e-Fatura uygulamasına kayıtlı olan ve brüt satış hasılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı); -2018, 2019 veya 2020 hesap dönemlerinde 25 Milyon TL -2021 veya müteakip hesap dönemlerinde 10 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler	01.07.2022	
e-Serbest Meslek Makbuzu	01.02.2020 tarihi itibarıyla faaliyetine devam etmekte olanlar	01.06.2020
	01.02.2020 tarihinden (bu tarih dâhil) itibaren faaliyetine başlayacak olanlar	İşe başladıkları ayı izleyen 3. ayın sonuna kadar

Kaynak: 509 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nden yararlanılarak oluşturulmuştur.

E-Fatura uygulamasına kayıtlı olmayan kullanıcılara (vergi mükellefleri veya vergi mükellefi olmayanlar) düzenlenecek e-Arşiv fatura, alıcının rızasına bağlı olarak kâğıt veya elektronik ortamda teslim edilmektedir. Vergi mükellefi olmayan alıcı tarafından elektronik ortamda teslimi istenen fatura internet dâhil olmak üzere her türlü elektronik araç ve ortamlar vasıtasıyla iletilebilmektedir. Vergi mükellefi olmayanlara yapılan satışlarda fatura, malın teslimi ya da hizmetin ifası anında elektronik ortamda iletilyorsa müşteriye bu faturanın kâğıt çıktısı verilir. Bu durumda çıktının satıcı veya yetkilisi tarafından imzalanması zorunludur. Bu imkândan yararlanabilmek için faturanın malın teslimi anında düzenlenmesi zorunludur. e-Arşiv Fatura belgesi, yeni bir

belge türü olmayıp, kağıt olarak düzenlenen “fatura” belgesi ile aynı hukuki niteliklere sahiptir.

E-irsaliye uygulaması; mal hareketlerinin elektronik ortamda düzenli bir şekilde izlenebilmesi amacıyla kâğıt ortamda düzenlenmekte olan sevk irsaliyesinin, elektronik belge olarak elektronik ortamda düzenlenmesi, alıcısına elektronik ortamda iletilmesi ve elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin düzenlemeleri kapsayan uygulamadır. 509 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile belirli sektör ve mükellef gruplarına e-İrsaliye uygulamasına geçme zorunluluğu getirilmiştir.

Serbest meslek erbapları tarafından mesleki faaliyetlerine ilişkin tahsilatları için elektronik ortamda düzenlenen e-Serbest Meslek Makbuzu, yeni bir belge türü olmayıp, kâğıt ortamdaki “Serbest Meslek Makbuzu” ile aynı hukuki niteliklere sahiptir.

GİB, elektronik belgeleri doğrudan kayıt dışılık ve sahte belgeyle mücadele amacıyla kullanabilmektedir. 509 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinin “Diğer Hususlar” başlıklı bölümünde *“Başkanlık, e-Belge uygulamaları kapsamında e-Belgenin düzenlenip muhataplarına iletimi sırasında, belge içeriğinin kontrolüne yönelik analizleri; mükellefin faaliyet alanı, kapasitesi, alım-satıma konu mal ve hizmetlerin türü, niteliği veya Başkanlık sistemlerinde var olan her türlü bilgileri kullanarak yapmaya, bu analizler sonucunda riskli olduğu değerlendirilen belgeleri (belge içeriğinin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olduğu hususunda tereddüt edilen durumların varlığı halinde ilgili belgeler riskli olarak değerlendirilir.) muhataplarına iletilmesini durdurmaya yetkilidir”* ifadesine yer verilmiştir. Elektronik belgelerin dijital mimarisi, sahte belge ile mücadelede önemli bir araçtır. Bu mimari, e-belgelerin güvenli ve şeffaf bir şekilde oluşturulmasını, iletilmesini ve saklanmasını sağlayarak sahtecilik riskini minimize etmektedir. GİB’in e-belgelerin düzenlenmesi ve sunucularına iletilmesini zorunlu hale getirmesi, sahte belgenin önlenmesinde önemli bir adım olmuştur. Böylece GİB, e-belgeleri risk analiz senaryolarına tabi tutarak sahtecilik riski taşıyan işlemleri belirleyebilmekte ve sürece müdahale edebilmektedir⁸⁴³.

⁸⁴³ Muhsin Atçı, “E-Fatura Düzenlerken Maliye de Bizi Görecek mi? Son Yayımlanan Tebliğlerde Dikkat Çeken Hususlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/muhsin-atci/e-fatura-duzenlerken-maliye-de-bizi-gorecek-mi-son-yayimlanan-tebliğlerde-dikkat-ceken-hususlar/194> (11.03.2024).

3.3.5.3. Defter ve Belgeleri Muhafaza ve İbraz Ödevi

VUK'a göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar (VUK md. 253). Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar, 232, 234 ve 235. maddeler mucibince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar (VUK md. 254).

İbraz yükümlülüğü, VUK'un 256. maddesinde hüküm altına alınmıştır: *“Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda oldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike ve 3568 sayılı Kanununun 8/A maddesi uyarınca düzenlenecek katma değer vergisi iadesine dayanak teşkil eden rapora konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.”*

E-Defterlerin muhafaza ve ibraz yükümlülüklerine dair açıklamalar, 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği'nin “4.4. e-Defter Dosyaları, Berat Dosyaları ve Muhasebe Fişlerinin Muhafaza ve İbrazı” başlıklı bölümünde yer almaktadır. Bu tebliğe göre, e-Defter dosyaları ve bunlara ait berat dosyaları birbirleri ile ilişkili şekilde elektronik ortamda, muhasebe fişleri ise kâğıt ve/veya elektronik ortamda, istenildiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edilmek zorundadır. e-Defter ve berat dosyalarının e-Defter uygulamasına dâhil olan mükelleflerin kendilerine ait bilgi işlem sistemlerinde muhafaza edilmesi mecburidir. Ancak tebliğde, *“e-Defter dosyaları ile bunlara ilişkin berat dosyalarının ikincil kopyalarının, gizliliği ve güvenliği sağlanacak şekilde e-Defter saklama hizmeti yönünden teknik yeterliliğe sahip ve GİB'den bu hususta izin alan özel entegratörlerin bilgi işlem sistemlerinde ya da GİB'in bilgi işlem sistemlerinde 1/1/2020 tarihinden itibaren asgari 10 yıl süre ile muhafaza edilmesi*

zorunludur.” şeklinde bir düzenleme yapılarak, e-defterlerin mükellef dışında özel entegratörler veya GİB tarafından da muhafazası mümkün kılınmıştır. Ancak böyle bir düzenlemenin yapılmış olması, mükellefin asıl e-Defter ve berat dosyalarının muhafaza ve ibraz ödevlerini ortadan kaldırmamaktadır. Bu çerçevede e-Defter ve berat dosyalarının yetkili makamlara ibrazı öncelikle ilgili mükelleften yazılı olarak istenecektir. İlgili mükellef tarafından e-Defter dosyaları ile beratlarının yazılı talebe rağmen yetkili makamlara ibraz edilmediğinin veya edilemediğinin tevsikini müteakip, saklama hizmetini veren özel entegratörden GİB aracılığı ile ya da muhafaza işleminin GİB sistemlerinde yapılması halinde ise GİB’den, resmi yazılı talepte bulunularak ilgili e-Defter ve berat dosyalarının ikincil kopyalarının ibrazı istenebilecektir. Bu suretle GİB aracılığı ile özel entegratörden e-Defter dosyaları ve beratlarının ibrazı talep edildiğinde, ilgili özel entegratör ivedilikle (her hal ve şartta talebin tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük süreyi aşmayacak şekilde) talep edilen e-Defter ve berat dosyalarını ibraz etmek mecburiyetindedir.

Defter-Beyan Sistemi üzerinden tutulan defterlerin muhafaza ve ibrazına ilişkin açıklamalar, 486 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde yer almaktadır. Elektronik defter uygulamasından farklı olarak Defter-Beyan Sistemi üzerinden tutulan defter ve kayıtların muhafaza yükümlülüğü GİB’e, yetkili makamlara ibraz yükümlülüğü ise mükellefe aittir. GİB, elektronik ortamda oluşturulmuş olan defterleri muhafaza ederek mükelleflerin kullanımına hazır bir şekilde bulundurmakla yükümlüdür. Kendisinden mükellefiyetine ilişkin defter ve kayıtlarının ibrazı talep edilen mükellefler, ibrazı talep eden birimin talep ettiği şekle (elektronik veya kâğıt) göre; sistem üzerinden elektronik ortamda indirecekleri elektronik defter ve kayıt dosyalarını elektronik ortamda ibraz edebilecekleri gibi bağlı olunan vergi dairesinden alınan kâğıt ortamdaki onaylı halini de ibraz edebilirler. İlgili makamların, mükellefe ulaşamamaları ya da ibraz yazısının mükellefe tebliğ edilememesi halinde, bu durumu açıklayan belgelerle mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi aracılığıyla GİB’e başvurmaları mümkündür. GİB, bu talep üzerine, sistemde bulunan kayıtları veya bu kayıtları dikkate alarak oluşturacağı elektronik defter dosyasını veya onaylı kâğıt ortamdaki halini ilgili makamlara iletmektedir.

509 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği, e-belgelerin muhafaza ve ibraz yükümlülüklerine dair detaylı açıklamalar içermektedir. Bu tebliğ uyarınca mükellefler, düzenledikleri ve aldıkları tüm e-belgeleri kanuni süreler içinde saklamak ve

istendiğinde yetkililere ibraz etmekle yükümlüdür. Tebliğde e-belgelerin muhafazasının mükelleflerin kendi bilgi işlem sistemlerinde olabileceği gibi, GİB'den izin alan bir saklamacı kuruluştan elektronik saklama hizmeti alma yoluyla da yapılabileceği düzenlenmiştir. Oysa ki, VUK'un 253. maddesi muhafaza ödevini münhasıran mükellefin kendisine vermiştir. Tebliğ ile üçüncü kişiler nezdinde muhafaza yapılabileceği yönündeki düzenleme, bu ödevin yerine getirilmemesi halinde söz konusu olabilecek cezai yaptırımların uygulanmasına ilişkin sorunları da beraberinde getirmektedir. Tebliğde yapılan saklamacı kuruluşlardan elektronik saklama hizmeti alınmasının mükelleflerin sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı yönündeki düzenleme, cezaların şahsiliği ilkesi açısından sorunlu bir durum ortaya çıkarmaktadır. Zira saklamacı kuruluş nezdinde tutulan kayıtların mükellefin herhangi bir kasıt, ihmal veya kusuru bulunmaksızın kaybolması veya okunabilecek halde olmaması halinde mükellefin sorumlu tutulmaması gerekir⁸⁴⁴.

3.3.6. Tarhiyat Öncesi Genel Vergi Güvenlik Önlemlerine İlişkin E-Maliye Uygulamaları

Vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek, mükelleflerin vergi işlemlerini daha kolay ve hızlı bir şekilde yapmalarını sağlamak, modern devletlerin temel hedefleri arasındadır. Bu bağlamda, E-maliye uygulamaları vergi sisteminin etkinliğini ve verimliliğini artırmada önemli bir rol oynamaktadır. E-maliye uygulamaları, vergi idarelerinin mükellefleri izleme ve vergi uyumunu denetleme yeteneğini önemli ölçüde geliştirmektedir. Elektronik beyanname verme, elektronik tebliğ ve elektronik ödeme gibi uygulamalar, vergilendirme süreçlerini otomatikleştirerek ve insan hatası riskini azaltarak vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine yardımcı olmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığının en önemli teknolojik altyapısını Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) oluşturmaktadır. İlk kez 1998 yılında uygulanmaya başlanılan VEDOP projesi, bilgisayar teknolojisi olanaklarıyla vergi dairesi fonksiyonlarının tümünü içine alan bir bilgi işlem uygulamasının vergi dairelerine yaygınlaştırılması ile bölge ve merkez network yapısının kurulması olarak tanımlanmıştır. VEDOP projesiyle tüm vergi dairesi işlemlerinin bilişim teknolojileri ile otomasyona geçirilerek iş yükünün azaltılması, etkinlik ve verimlilik sağlanması, toplanan bilgilerden sağlıklı bir karar destek ve yönetim bilgi sistemi oluşturulabilmesi

⁸⁴⁴ Memduh Aslan, "Vergilendirmede Elektronik Belgelerin Hukuki Geçerliliklerinin Değerlendirilmesi", *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, Yıl:2, Cilt:2, Sayı:3, 2014, s. 41-43.

hedeflenmiştir. 1998-2004 yıllarında 22 il merkezindeki 155 vergi dairesinde uygulamaya geçirilen VEDOP-1 projesi ile evrak girişinden başlayarak, tahakkuk, tahsilat, borç sorgulaması, muhasebe, haciz işlemleri gibi bütün vergi dairesi işlemlerinin bilgisayar ortamında izlenmesi, bankalarca yapılan vergi tahsilatlarının elektronik ortamda mükellef hesaplarına aktarılması gerçekleştirilmiştir⁸⁴⁵.

2004-2006 yılları arasında VEDOP projesinin ikinci aşaması olan VEDOP-2 ile otomasyon kapsamına dâhil olmayan 283 vergi dairesi otomasyon kapsamına alınmış ve bazı elektronik uygulamalar hayata geçirilmiştir. 2007 yılında başlayan üçüncü aşama (VEDOP-3) ile e-VDO (İnternet Tabanlı Vergi Dairesi Otomasyonu) uygulamalarının yaygınlaştırılması, takdir komisyonlarının otomasyon kapsamına alınması (TAKKOM) ve kapasite altyapısının güçlendirilmesi çalışmaları tamamlanmıştır⁸⁴⁶. VEDOP uygulamalarına ilişkin süreçte, teknolojinin getirdiği imkânlarla 2015 yılında Elektronik Vergi Dairesi Başkanlığı (e-VDB) uygulamasına geçilmiştir.

VEDOP bir projeler topluluğu olarak geçmişten bugüne kadar çeşitli uygulamalardan oluşmaktadır⁸⁴⁷. Bu uygulama ve sistemlerden bazıları İnteraktif Vergi Dairesi (İVD), Dijital Vergi Dairesi, Elektronik Beyanname (E-Beyanname), Veri Ambarı (VERİA), Ba-Bs Sistemi, Elektronik Muhasebe Kayıt ve Arşiv Sistemi (EMKAS), Elektronik Banka Tahsilat İşlemi (EBTİS), Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi (VEDOS), Elektronik Yoklama (E-Yoklama), Elektronik Tebligat (E-Tebligat), Kurumsal Elektronik Tebligat Sistemleri (KETSİS), Kurumsal Elektronik Belge Sistemi (KEYS), Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS), Elektronik Haciz (E-Haciz), Kamu Alacakları Tahsil Projesi (KATP), Özelge Otomasyon Sistemi, Gayrimenkul Sermaye İradı İzleme Projesi, Dilekçematik ile Elektronik Posta (E-Mail) ve Kısa Mesaj (SMS) Bilgilendirme Hizmeti şeklinde sıralanabilir.

VEDOP-2 projesi kapsamında 2005 yılında hayata geçirilen elektronik uygulamalardan biri olan Veri Ambarı (VERİA) ile “beyan dışı kalmış vergisel olayların tespiti, mükellef beyanlarının doğruluğunun kontrolü ve denetim birimlerine bilgi desteği sağlamak amacıyla bilgi kaynaklarının araştırılması, tespit edilen bilgi

⁸⁴⁵ GİB, 2011 Yılı Performans Programı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:126, Ankara, s. 26.

⁸⁴⁶ Bu uygulamalar; beyannamelerin internet üzerinden alınması (e-beyanname), Gelir Müdürlüklerinin otomasyona dâhil edilmesi (DEF-GEL Projesi), denetim otomasyonu (VEDOS), çağrı merkezi uygulaması, bankalar aracılığıyla e-tahsilatın yaygınlaştırılması, Veri Ambarı (VERİA) gibi uygulamalardır. GİB, 2011 Yılı Performans Programı, s. 26.

⁸⁴⁷ U. Doğan, *age.*, s. 31.

kaynaklarından veri toplanabilmesi için faaliyetlerin yürütülmesi, bilgilerin toplanması ve analizi, vergi yönetimine karar desteği ile yapılan vergi incelemelerinde yararlanılmak üzere, iç ve dış kaynaklardan alınan bilgilerin, veri ambarına aktarılarak değerlendirilmesi, alınan çıktılarının incelenmek üzere denetim birimlerine gönderilmesi ve veri ambarındaki bilgilerin tüm denetim birimlerinin kullanımına sunulması” hedeflenmiştir⁸⁴⁸. Bu kapsamda gelir idaresi tarafından çeşitli kaynaklardan elde edilen bilgiler, vergi incelemelerinde yararlanılmak üzere Veri Ambarında (VERİA) toplanmaktadır.

Vergi idaresinin veri sisteminin en önemli kaynaklarından biri Ba-Bs bildirimleridir. Elektronik ortamda verilen Form Ba ve Form Bs sayesinde, alıcı ve satıcıların alım satımlarının karşılaştırılması yapılmakta ve uyumsuzluklar tespit edilebilmektedir. Örneğin; C firmasından 10.000 TL tutarında mal alımında bulunan D firmasının Ba formunda bunu bildirmesi ancak C firmasının 10.000 TL tutarındaki satışını 8.000 TL olarak bildirmesi ya da hiç bildirmemesi durumunda ortaya çıkan uyumsuzluk vergi idaresince araştırılması gereken bir konu olmaktadır. Ayrıca hakkında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme tespiti bulunan mükelleflerden mal ve hizmet alımları yapanların tespit edilmesi de bu bildirimler sayesinde kolaylaşmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı, elde ettiği bilgileri veri madenciliği teknikleri kullanarak çeşitli programlar geliştirmektedir. Örneğin; 2010’da uygulamaya giren KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA) bunlardan biridir⁸⁴⁹. 2018’de uygulamaya giren ÖTV İadesi Risk Analiz Sistemi (ÖTVİRA) de benzer şekilde geliştirilen bir sistemdir.

Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP), GİB tarafından geliştirilen ve aylık dönemler itibariyle faal mükelleflerin vergisel açıdan taşıdıkları riskleri matematiksel yöntemlerle ortaya koyan ve detaylı analiz yapılması imkânı sağlayan bir bilgisayar yazılımıdır. Program, risk kriterleri olarak adlandırılan kuralları ihlal eden mükelleflerin belirli bir formülasyona göre puanlanması ve bu puanların toplanarak her mükellef bazında toplam risk puanının hesaplanması şeklinde işlemektedir. SARP; sadece

⁸⁴⁸ GİB, 2005 Yılı Faaliyet Raporu, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:14, Ankara, 2006, s. 104.

⁸⁴⁹ Veri madenciliği, büyük hacimli veri yığınları içerisinde karar alabilmek için anlamlı bilgilerin çıkarılmasıdır. Veri madenciliğinde regresyon, karar ağaçları, kural tabanlı analiz teknikleri, çoklu veri eşleştirme yöntemleri gibi çeşitli teknikler kullanılmaktadır. U. Doğan, agm., s. 19.

mükellef bazında değil, aynı zamanda coğrafi ve ekonomik boyutlarda daha geniş kapsamlı analizler yapma imkânı da sunmaktadır. SARP, risk kriterlerine dayalı olarak sahte belge düzenleme açısından yüksek riskli mükellefleri belirlemekte ve bu sayede vergi incelemelerinin daha etkin ve verimli hale gelmesine katkıda bulunmaktadır. Ayrıca SARP'tan elde edilen risk bilgileri, KDV İade Risk Analiz Sistemine (KDVİRA) aktarılmakta ve bu bilgiler ışığında iade taleplerinin değerlendirilerek haksız iade taleplerinin önüne geçmesi sağlanmaktadır. SARP'ın en önemli özelliği, sahte belge düzenleme riski taşıyan mükelleflerin tespit edileceğine dair bir algı oluşturarak caydırıcılığı artırması ve bu sayede vergi kaçakçılığının önlenmesine katkıda bulunmasıdır⁸⁵⁰.

Risk analiz ve denetim uygulaması olarak geliştirilen Riskli İade Takip Analiz Programı (RİTAP), işlem süreci devam eden ve sonuçlanan KDV iadelerinin anlık olarak takip edilmesini ve raporlanmasını sağlamaktadır. Program; mükellef, vergi dairesi, talep türü ve tutarı gibi kriterlere göre her bir iade talebinin riskini sayısal olarak ölçmektedir. Risk odaklı denetim anlayışı ile ortaya çıkan bu program aracılığıyla yüksek risk taşıdığı belirlenen iade talepleri, ilgili personel tarafından da değerlendirildikten sonra, gerekli görülmesi halinde incelemeye sevkini sağlanması için bağlı oldukları il vergi dairesi başkanlığına/deftardarlığa gönderilmektedir⁸⁵¹.

GİB'in etkinliğinin ve mükelleflerin vergiye uyumunun artırılması ile incelenecek mükelleflerin nesnel risk analizlerine dayalı olarak seçilmesine yönelik olarak 2009'da geliştirilen Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli Projesi (MERAK) daha sonra 2012 yılında Sektör Bilgi Sistemi (SBS) olarak değiştirilmiştir. Mükelleflerin ve sektörlerin durumunu inceleyen, farklı senaryolar oluşturabilen ve analizler sunabilen bir sistem olan Sektör Bilgi Sistemi (SBS); veri tabanındaki bilgileri matematiksel ve istatistiksel yöntemlerle işleyerek işletmelerin büyüklüklerini, buldukları bölge ve faaliyet alanı kapsamında analiz etmektedir. Bu sistemin vasıtasıyla sektörel ve/veya mükellef bazlı vergisel uyumsuzlukların tespit edilmesinin yanı sıra diğer kurumlara bilgi sağlanması da mümkün olmaktadır⁸⁵². 2015 yılına gelindiğinde ise artan kullanıcı sayısı ve model sayısına paralel olarak, veri alt yapısı ve raporlama şekli üzerinde oluşabilecek yeni gereksinimleri karşılamak üzere uygulama

⁸⁵⁰ GİB, 2010 Yılı Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:132, Ankara, 2011, s. 49.

⁸⁵¹ GİB, 2018 Yılı Faaliyet Raporu, s. 90.

⁸⁵² GİB, 2014 Yılı Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:199, Ankara, 2015, s. 106-107.

Veri Erişim ve Görsel Analiz Sistemi (VEGAS) adı ile yeni bir versiyon içinde tasarlanarak birleştirilmiştir. VEGAS, vergi mükelleflerinin beyan ve bildirimlerini “model” adı altında tablolar halinde düzenlemekte ve bu sayede veri erişim ve görselleştirmeyi kolaylaştırmaktadır. Bu sistem, sektörel analizler yapılmasına imkân vermenin yanı sıra, başkanlık birimlerinin veri erişim ve raporlama ihtiyaçlarını da hızlı ve güvenilir bir şekilde karşılamaktadır. Ayrıca mükelleflerin/mükellef gruplarının birbirleri ile olan alım-satım ve ortaklık ilişkileri görsel haritalarla analiz edilmektedir⁸⁵³.

VEGAS, aynı zamanda Hazine'den haksız vergi iadesi almak veya ödenecek vergiyi azaltmak amacıyla bir organizasyon dâhilinde sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerini gerçekleştiren mükellefleri tespit edebilmek üzere kullanılmaktadır. VEGAS; vergi idaresinde mevcut olan birçok mükellefe ait veri kümeleri arasından tutarsızlık, olağandışı ticari işlemler ve şüpheli bağlantılar gibi çeşitli biçimlerde ortaya çıkabilen dikkat çekici ilişkilerin tespit edilmesini ve görsel raporlar ve analizler aracılığıyla yorumlanabilir hale getirilmesini sağlamaktadır⁸⁵⁴.

Mekânsal Veri Analiz Sistemi Projesi (MEVA), veri analizlerini harita üzerinde görselleştirmeyi ve raporlamayı sağlayan bir projedir. Tematik gösterimler, istatistiksel sunum ve yorumlama imkânı sunarak karar alma mekanizmasının güçlenmesine yardımcı olmaktadır⁸⁵⁵.

Vergi idaresinin bu sistemleri sayesinde vergi kaçakçılığı ya da diğer vergi ihlallerinin daha kolay tespit edilmesi mümkün olmaktadır. Dolayısıyla bu sistemlerin vergi güvenliğinin sağlanması yönünde önemli katkısı bulunmaktadır.

3.4. Türkiye’de Vergi Kabahat ve Suçlarına Verilen Cezaların Tarhiyat Öncesi Genel Vergi Güvenlik Önlemleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi

3.4.1. Vergi Denetimi Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Vergi idaresinin gerçekleştirdiği denetimler neticesinde kanuna aykırı bir durumla karşılaşılması halinde; re’sen, ikmalen veya idarece tarh yoluna gidilebilmesinin yanı sıra, suç veya kabahat teşkil eden kanuna aykırı eylemin adli veya idari ceza ile cezalandırılması mümkün olmaktadır.

⁸⁵³ GİB, 2015 Yılı Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:216, Ankara, 2016, s. 101.

⁸⁵⁴ GİB, 2010 Yılı Faaliyet Raporu, s. 49.

⁸⁵⁵ GİB, 2022 Yılı Faaliyet Raporu, s. 113-114.

Vergi idaresinin vergi güvenliğini sağlamak üzere gerçekleştirdiği yoklama faaliyetleri sırasında tespit edilen vergi kanunlarına aykırılıklar, idari para cezası uygulanmasına neden olmaktadır. Bu cezalar, fiilin ağırlığına göre 1. derece ve 2. derece usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarıdır.

Yoklama memurları tarafından düzenlenen yoklama tutanağına dayanılarak vergi idaresince kesilen idari para cezası, VUK'un 366. maddesinde öngörüldüğü üzere yükümlüye ceza ihbarnamesi ile tebliğ edilmektedir. İdari bir işlem niteliğinde olan ceza ihbarnamesine karşı, yükümlünün dava açma hakkı vardır (VUK 378/1 md). Ceza ihbarnamesinin dayanağını oluşturan yoklama tutanağının VUK'ta öngörülen şartları taşınması ve yoklamanın usule uygun yapılması gerekmektedir. Eğer yoklama tutanağı VUK'ta öngörülen şartları taşıyorsa veya yoklama usule aykırı yapılmışsa, buna istinaden kesilen ceza vergi mahkemesi tarafından terkin edilebilmektedir.

Yoklama sonucunda; vergi kanunlarına aykırılık teşkil eden ve usulsüzlük ya da özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren eylemlerin yanı sıra, mükellefin durumunu doğrudan etkileyebilecek verginin idarece tarhi, yeni mükellefiyet tesisi, mükellefiyet değişikliği, vergi incelemesine sevk gibi işlemlerin gerçekleştirilmesi de mümkün olmaktadır. Nitekim 1/1/2022-31/12/2022 tarihleri arasında yapılan yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde; mükellefler nezdinde 1.138.258 adet denetim yapılmış; kayıt dışı çalıştığı tespit edilen 48.392 mükellef için yeni mükellefiyet tesis ettirilmiş, kayıt dışı çalışan 6.997 işçi tespit edilmiştir⁸⁵⁶.

Vergi incelemesi, vergi dairesinin mükellefin vergisel yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini denetlemek için yürüttüğü bir işlemdir. İnceleme sonucunda mükellefin lehine veya aleyhine birtakım tespitler yapılabilmektedir. Bu tespitler doğrultusunda vergi dairesinin mükellef hakkında tarhiyat ve/veya ceza kesme yetkisi mevcuttur. Vergi incelemesi sonucunda mükellef hakkında tarhiyat ve/veya ceza kesilmesi öngörülüyorsa, vergi dairesi tarafından bir vergi/ceza ihbarnamesi düzenlenir. Bu ihbarnamede, tarhiyat ve/veya ceza tutarları ile dayanakları yer alır. İhbarname, mükellefe tebliğ edilerek idari işlem tesis edilir. Vergi incelemesi sonucunda tespit edilen matrah veya matrah farkı iki şekilde tarh edilebilir. Mükellefin defter, belge ve kayıtlarının bulunmaması veya usulsüz tutulması halinde, vergi dairesince matrah veya matrah farkı re'sen takdir edilir. Mükellefin defter, belge ve kayıtları mevcut ve kanuni

⁸⁵⁶ GİB, 2022 Yılı Faaliyet Raporu, s. 121.

ölçülere uygun ise, vergi incelemesi sonucunda tespit edilen matrah veya matrah farkı ikmâlen tarhiyat yoluyla tarh edilir.

Vergi incelemesi neticesinde kabahat teşkil eden ihlallerin tespit edilmesi halinde vergi idaresinin yükümlü hakkında uygulayabileceği cezalar vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarıdır. İncelemede vergi ziyasına sebebiyet verildiği tespit edildiğinde kesilmesi gereken vergi ziyayı cezası, nispi oranlı bir idari para cezasıdır. Ziyaya uğratılan vergi miktarı esas alınarak hesaplanan bu ceza vergi ziyasına neden olan fiillerin niteliğine göre farklı oranlarda uygulanmaktadır. VUK'a göre vergi ziyayı kabahatinde kesilecek ceza miktarı ziyaya uğratılan verginin bir katı tutarında olmaktadır (VUK md. 344/1). Ancak vergi ziyasına 359. maddede yer alan fiillerle sebebiyet verilmesi durumunda bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanmaktadır (VUK md. 344/2). Vergi incelemesinde mükelleflerin uymak zorunda oldukları defter tutma, belge alma-verme, belge bulundurma gibi yükümlülüklerin yerine getirilmediğinin tespit edilmesi halinde ise usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları kesilmektedir. Ancak incelemenin amacının “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak” olması nedeniyle inceleme sonucunda en çok tespit edilen vergi kabahatinin vergi ziyayı kabahati olduğunu ifade etmek mümkündür.

Vergi incelemesi sonucunda kesilen vergi cezalarının uzlaşma ve vergi affı sonucunda tahsilinden vazgeçilmesi para cezalarının caydırıcılık etkisini azaltmaktadır. Mükellef ile ihtilafların çözümünün hızlı bir şekilde gerçekleşmesi, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi ve cezaların hızlı bir şekilde tahsilini sağlamak amacıyla getirilen uzlaşma müessesesi; cezaların neredeyse tamamına yakınının silinmesi, belli bir standart ve objektiflikten uzak olması, vergi yükümlülüklerini doğru ve zamanında yerine getiren mükellefler açısından adalet ilkesinden uzaklaşılması gibi nedenlerle cezaların caydırıcılık etkisinin azalmasına yol açmaktadır.

İdari para cezası niteliğindeki vergi cezalarının caydırıcılık etkisini azaltan nedenlerden diğeri, mali uyumu düşük kesimlerin borç yapılandırmasına yönelik yüksek beklentisidir. Kamu mali yönetiminin 10 yıllık bir sürede 6 defa borç yapılandırmasına gitmesi bu beklentiyi beslemekte ve mali uyumu zayıflatmaktadır. Borç yapılandırmaları, mali uyumu yüksek kesimleri de olumsuz etkilemektedir. Borç yapılandırması imkânının varlığı, bu kesimin vergi uyumunu azaltmaktadır. Borç

yapılandırması beklentisinin sıkça karşılanması, kamu borçlularının mali uyumunu aşındırmakta ve vergi cezalarının caydırıcılığını azaltmaktadır⁸⁵⁷.

Vergi cezalarının caydırıcılık etkisini zayıflatan nedenlerden diğeri, inceleme sonucu ortaya çıkan ek tarhiyat ve cezaların yargıya intikal etmesi halinde yargı kararlarının çoğunlukla vergi idaresi aleyhine sonuçlanmasıdır. Yargı organları ile denetim elemanlarının vergi mevzuatına ilişkin farklı yorum ve anlayışa sahip olmaları bu durumun nedenleri arasındadır⁸⁵⁸. İnceleme raporlarının konuya hâkim olan kişilerce savunulmaması da yargılamanın mükellef lehine sonuçlanmasına ve cezaların terkin edilmesine yol açabilmektedir. Vergi cezalarının caydırıcılığının çeşitli nedenlerle azalması, mükellefleri vergi ödevlerine uymamaları konusunda cesaretlendirmekte ve vergi güvenliğinin sağlanması açısından son derece zayıf bir tablo oluşturmaktadır.

Vergi incelemesi sırasında suç teşkil eden ihlallerin tespit edilmesi halinde ise adli cezalar uygulanmaktadır. VUK md. 367 hükümleri doğrultusunda inceleme sırasında VUK md. 359’da yer alan vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiği tespit edilirse, suçu oluşturan eylemlerin mahiyetini ve delillerini açıkça ortaya koyan bir vergi suçu raporu hazırlanmaktadır. Hazırlanan vergi suçu raporu, ilgili rapor değerlendirme komisyonuna sunulmakta ve komisyon tarafından değerlendirilmektedir. Komisyon raporu inceledikten sonra VUK md. 359’da yer alan suçların işlendiğine dair kanaate varırsa, Cumhuriyet başsavcılığına suç duyurusunda bulunulması için mütalaa vermektedir. Bu mütalaayla birlikte vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcılarının doğrudan doğruya Cumhuriyet başsavcılığına suç duyurusunda bulunma yetkisi bulunmaktadır. Ancak vergi incelemesine yetkili diğer memurların Cumhuriyet başsavcılığına bildiri, vergi dairesi başkanlığı/defterdarlık aracılığıyla yerine getirilmektedir.

Vergisel arama, vergi idaresinin kaçakçılık suçlarının önlenmesi amacıyla başvurabildiği bir işlemdir. Arama sırasında ele geçirilen defter, belge ve kayıtlar üzerinde yapılan vergi incelemesi, tıpkı normal vergi incelemesinde olduğu gibi bir vergi inceleme raporu ile sonuçlanmaktadır. Bu raporda yer alan tespitlere dayanarak vergi dairesi, mükellef hakkında çeşitli icrai işlemler gerçekleştirebilmektedir. Bu işlemler arasında verginin tarhi, gecikme faizi uygulanması, vergi cezalarının (vergi

⁸⁵⁷ Mehmet Alpertunga Avcı, “Para Cezalarında Eksen Kayması”, *Maliye Çalışmaları Dergisi*, 2021, s. 39-40.

⁸⁵⁸ Zeki Doğan, Faruk Taşyürek, “Vergi Denetimini Etkileyen Faktörler ve Etkin Bir Vergi Denetimi İçin Öneriler”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 272, Mayıs 2022, s. 121-122.

ziyayı, genel ve özel usulsüzlük cezaları) kesilmesi ve kamu alacağını korumaya yönelik güvence önlemlerinin (örneğin; teminat, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk) alınması yer almaktadır⁸⁵⁹. Ayrıca, olayla ilgili VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarının işlendiğinin tespit edilmesi halinde, bir vergi suçu raporuyla Cumhuriyet başsavcılığına suç duyurusunda bulunulması zorunludur.

Bilgi toplama, Türkiye'de vergi denetiminde kullanılan en önemli hukuki araçlardan bir diğeridir. Vergi idaresinin bilgi toplama faaliyetinin mükellefler açısından karşılığını teşkil eden bilgi verme yükümlülüğüne uyulmaması, özel usulsüzlük kabahatini oluşturmakta ve VUK'un mükerrer 355. maddesinde düzenlenen özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılmaktadır:

“Bu Kanunun 86,148,149,150, mükerrer 242, 256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci maddesi ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil);

1. *Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında **11.800 TL (2024 yılı)***
2. *İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında **5.800 TL (2024 yılı)***
3. *Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında **3.000 TL (2024 yılı)***

Özel usulsüzlük cezası kesilir.”

Ancak bu hükmün uygulanması için, “bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde, bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır”. Bu bildirim yapılmadan yapılan tebligatlar usule aykırı kabul edilmekte ve buna istinaden kesilen cezaların terkin edilmesi söz konusu olmaktadır. Danıştay'ın da bu konuya ilişkin çeşitli kararları bulunmaktadır. Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca

⁸⁵⁹ H. Akgül, *age.*, s. 197.

yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmamaktadır.

Vergi idaresinin hukuki kurallara uygun olarak yaptığı bilgi isteme talebine kendisinden bilgi istenen kişi tarafından süresinde cevap verilmez ya da eksik veya yanıltıcı bilgi verilirse özel usulsüzlük cezası kesilir. Süresinde veya hiç bilgi verilmemesi ya da eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezasına rağmen bu yükümlülükleri yerine getirmeyenlere, yeniden süre verilerek bu yükümlülüğü yerine getirmeleri tebliğ olunur. İkinci defa verilen sürede de bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi halinde daha önce kesilen özel usulsüzlük cezası bir kat artırılarak uygulanır. Oysa daha önceden böyle bir durumda hapis cezası verilmesi imkânı bulunmaktaydı⁸⁶⁰. Zira 22.07.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılan VUK'un 361. maddesi, “özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen bilgi verme yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde, yetkili merciler tarafından yeniden bir süre belirlenerek bu yükümlülüklerin yerine getirilmesinin mükelleflere tebliğ olunması, yeniden belirlenen süre içerisinde yükümlülüklere uymayanlar hakkında bir aydan üç aya kadar hapis cezası verilmesi” şeklinde bir düzenleme içermekteydi.

Vergi inceleme elemanları tarafından gerçekleştirilen ve özellikle vergi kaçakçılığı olgusunun söz konusu olduğu incelemelerde, suçu işleyen kişilerin de araştırılması ve tespit edilmesi zaruridir. Bu nedenle, inceleme elemanları, suç işlediği düşünülen veya suçu işleyen kişiyi bildiği ve tanıdığı düşünülen kimselerden bilgi talep etmektedir. Bu bilgilerin verilmesi halinde zor duruma düşecek olanlar; baskı kurma, çıkar vaat etme veya bilgi vermemenin cezasını karşılama gibi yollarla bilgi verilmesini engelleyebilmektedirler. Söz konusu kişilerin bilgi vermemesi halinde, VUK'un mükerrer 355. maddesine göre 3.000-11.800 TL arasında idari para cezası uygulanmaktadır. Mevcut bilgi vermeme fiiline ilişkin cezai yaptırımın caydırıcılık özelliğinin yetersizliğinin mükellefleri bilgi vermemeye teşvik ettiği söylenebilir. Özellikle sahte belge düzenleme, tefecilik, organize sahte belge düzenleme ve hayali ihracat gibi incelemelerde bu durumla sıklıkla karşılaşılmaktadır. Bu fiilleri işleyerek vergi kaçakçılığı yapan kişiler için 3.000-11.800 TL arasında belirlenen cezai yaptırım, elde ettikleri haksız kazançlar göz önünde bulundurulduğunda caydırıcı olmamaktadır.

⁸⁶⁰ Ümit Süleyman Üstün, “Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usûlü”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 9, Sayı 3-4, 2001, s. 300-301.

Bu nedenle bilgi vermeme yoluna gitmek, failer için daha avantajlı bir seçenek haline gelmektedir. Aynı durum, vergi suçu kapsamı dışındaki diğer vergisel işlem ve incelemeler için de geçerlidir⁸⁶¹.

Münferit olarak talep edilen bilgilerin haricinde vergi idaresine devamlı olarak verilmesi gereken bilgiler de bulunmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı, VUK'un mükerrer 257. maddesinden aldığı yetkiye istinaden genel düzenleyici işlemlerle gerçek ve tüzel kişiler ile kamu kurum ve kuruluşlarına devamlı bilgi verme yükümlülüğüne tabi tutmaktadır. Bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde de VUK'un mükerrer 355. maddesinde yer alan ve tutarı mükellef gruplarına göre belirlenen özel usulsüzlük cezaları uygulanmaktadır. Burada farklılık gösteren bir husus, mükerrer 257. maddenin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi ile getirilen elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcılarının bilgi verme yükümlülüğüne uyulmaması halinde, (1) ve (2) numaralı bentlerde yer alan özel usulsüzlük cezasının 5 katı, (3) numaralı bentte yer alan özel usulsüzlük cezasının 2 katı özel usulsüzlük cezasının uygulanmasıdır.

Mükerrer 257. maddenin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi ile getirilen gerçek faydalanıcı bilgisi bildirim verme yükümlülüğüne uymayanlara ise (1) numaralı bentte yer alan özel usulsüzlük cezasının 3 katı (11.800x3=35.400 TL) uygulanmaktadır.

Gelişen teknolojinin bir sonucu ve gereği olarak, istisnai durumlar dışında, bu bildirimlerin elektronik ortamda yapılması zorunlu hale getirilmiştir. Elektronik ortamda bildirim veya form verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, bildirim veya formların belirlenen sürelerin sonundan başlayarak elektronik ortamda 3 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında uygulanmaktadır. 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 uygulanmaktadır.

Ayrıca 5904 sayılı Kanunla mükerrer 355. maddeye eklenen “*Elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara bu maddeye göre ceza kesilmesi halinde, VUK'un 352'nci maddenin birinci derece usulsüzlüklerle*

⁸⁶¹ Semih Doldur, “Bilgi Verilmemesi Nedeniyle VUK’a İstinaden Kesilen Cezalar Ne Kadar Caydırıcı?”, *Mali Çözüm Dergisi*, Mayıs-Haziran 2018, s. 213-214.

ilgili (1) numaralı bendi ile ikinci derece usulsüzlüklerle ilgili (7) numaralı bendi uyarınca ayrıca ceza kesilmez.” hükmü ile daha önce yaşanan tereddütler giderilmiştir.

Türkiye’de otomatik bilgi değişimi kapsamında finansal kuruluşların vermesi gereken bilgileri süresinde veya hiç vermemesi ya da eksik/yanıltıcı bilgi vermesi halinde ayrı bir yaptırım sistemi öngörülmemiş olup, VUK’un mükerrer 355. maddesi hükümleri uygulanmaktadır.

Bilgi vermeme halinde VUK mükerrer madde 355 dışında ceza uygulanmasını gerektiren bir durum matbaaların bilgi verme yükümlülüklerinde ortaya çıkmaktadır. VUK’un 353/8 maddesinde yer alan düzenlemeye göre “*Belge basımı ile ilgili bildirim görevini belirlenen sürede yerine getirmeyen ya da bildirim eksik veya hatalı yapan matbaa işletmecilerine 6.000 Türk lirası (2024 yılı için) özel usulsüzlük cezası kesilir. Bildirim görevinin belirlenen sürede yerine getirilmemesi durumu ile bildirim eksik veya hatalı yapılması durumunda kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, bildirim belirlenen sürenin sonundan başlayarak 30 gün içinde yapılması ya da eksik veya hatalı yapılan bildirim aynı süre içerisinde tamamlanması veya düzeltilmesi durumunda 1/2 oranında uygulanır. Ancak, bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı içinde 1.300.000TL’yi (2024 yılı için) aşamaz.”*

3.4.2. Nakit Ödemelerin Sınırlandırılması Çerçevesinde Değerlendirilmesi

213 sayılı VUK’un mükerrer 355. maddesinde “*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 (556 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile değişen miktar) (01.01.2024 tarihinden geçerli olmak üzere) 8.700.000.-TL’yi geçemez.” hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla; 01.01.2024’ten itibaren 7.000 TL’yi aşan tahsilat ve ödemelerini aracı finans kurumları ile yapma zorunluluğuna uymayanlara işleme konu tutarın %5’i oranında özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Ancak, bu şekilde hesaplanacak ceza tutarı, 556 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile belirlendiği üzere; 01.01.2024 tarihinden itibaren birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı için 11.800,00 TL, ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit*

edilenler için 5.800,00 TL ve bunlar dışında kalan için de 3.000,00 TL'den az olmayacaktır. Öte yandan; ceza uygulamasında dikkat edilmesi gereken bir husus da, cezanın mükelleflerden her birine ayrı ayrı kesilecek olmasıdır.

2024 hesap dönemi içerisinde birinci sınıf tüccar olan A firması tarafından tevsik kapsamında olan ikinci sınıf tüccar B firmasına 100.000 TL'lik ödemenin banka kanalı ile gerçekleştirilmediği ve tevsik zorunluluğuna uyulmadığı tespit edilmiştir. $100.000 \times 0,05 = 5.000$ TL'lik tutar, 2024 hesap dönemi için belirlenen asgari ceza tutarı olan 11.800 TL ve 5.800 TL'nin altında kalmıştır. Bu sebeple A firması için 11.800 TL ve B firması için ise 5.800 TL tutarında özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

Kira tahsilat ve ödemelerinin banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uyulmaması özel usulsüzlük kabahatini oluşturmaktadır. Tevsik zorunluluğu, kiraya verilenin konut olması halinde her bir konut için aylık 500 TL'lik sınırın üzerinde kira geliri olanlar ile tutara bakılmaksızın kısa süreli konut kiralayanları kapsamaktadır. VUK mük. 355. madde gereğince kesilecek özel usulsüzlük cezası yalnızca konutu kiraya verenlere uygulanmakta, kiracılara karşı bir ceza uygulaması söz konusu olmamaktadır. Parasal bir sınırın öngörülmediği işyeri kiralamalarına ilişkin tahsilat ve ödemelerin tevsik zorunluluğuna uyulmaması halinde hem kiralayana hem de kiraya verene karşı ayrı ayrı özel usulsüzlük cezası uygulanmaktadır. 268 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Tebliği'ne göre, asgari ceza tutarının altında kalmamak kaydıyla, kira bedeli ödeme veya tahsilatını kısmen elden nakit olarak yapanlara uygulanacak %5 oranındaki cezada esas alınacak tutar kira bedelinin tamamı değil, sadece elden yapılan tahsilat ve ödeme tutarı olacaktır.

3.4.3. Stopaj Uygulaması Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Gelir vergisi (GVK md. 94), kurumlar vergisi (KVK md. 15 ve md. 30), vaset ve intikal vergisi (VİVK md. 17), katma değer vergisi (KDVK md. 9), özel tüketim vergisi (ÖTVK md. 4) ve damga vergisi (Damga Vergisi Kanunu md. 19) gibi pek çok vergide geçerli olan stopaj uygulamasında vergi kesenlerin sorumluluğuna dair genel hükümlerden biri VUK'un 11. maddesidir. VUK'un 11. maddesinin ilk fıkrasına göre, *“Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.”* Kanun hükmünden anlaşılacağı üzere, vergi kesen konumunda olan

kimse kanunlarda öngörülen oranda vergiyi hesaplayıp kesmek, vergi kesintilerini vergi dairesine ödemek ve yapılan bu işlemlerle ilgili şekli ödevleri (ücret bordrosu düzenleme, beyanname verme vb.) yerine getirmek mecburiyetindedir. Bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde, vergi idaresi doğrudan vergi kesen kişi veya kuruluşla muhatap olmakta ve hem vergi aslı ve fer'ileri (gecikme faizi, gecikme zammı gibi) hem de vergi cezaları bakımından vergi sorumlusu nezdinde işlem tesis etmektedir⁸⁶².

Vergi kesenlerin şekli ödevlerinden biri, ücret bordrosu düzenlemektir. Ücret bordrosunun düzenlenmemesi ya da gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi, VUK md. 353/2 gereğince 2024 yılı için 3.400 TL özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren bir vergi kabahatini oluşturmaktadır. Ücret bordrosu, vergi kanunlarına göre düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı zorunlu olan belgeler içinde yer almaktadır. Bu kapsamda, mükellef tarafından ücret bordrosunun asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması durumunda VUK'un 359. maddesinin (b) fıkrasına göre sahte belge düzenleme veya kullanma suçu oluşabilecektir. Örneğin; mükellefin işçi çalıştırmamasına rağmen akrabası olan bir kişi için sahte ücret bordrosu düzenlemesi ve bu belgeyi kayıtlarına aktarması, sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarını oluşturacaktır⁸⁶³.

Vergi kesenlerin bir diğer şekli ödevi ise beyanname vermektir. Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması halinde, VUK md. 352/I gereğince usulsüzlük cezası kesilmektedir. Usulsüzlüğün meydana gelmesi için vergi ziyayının var olup olmaması herhangi bir önem taşımamaktadır. Beyannamenin hiç verilmemesi veya eksik beyanda bulunulması vergi ziyayına yol açmışsa, sorumlu hakkında ziyaa uğratan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için vergi ziyayı cezası ise %50 oranında uygulanmaktadır. Ancak VUK'un 336. maddesine göre cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir.

⁸⁶² D. Şenyüz vd., *Vergi Hukuku*, s. 66.

⁸⁶³ Tahir Erdem, "Sahte/Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Ücret Bordrosu veya Gider Pusulası Düzenleme Eyleminin Kaçakçılık Suçu Kapsamında Değerlendirilmesi", *Mali Çözüm Dergisi*, Kasım-Aralık 2013, s. 109.

15.07.2016 tarih ve 6728 sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Vergi Kanunlarında ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”⁸⁶⁴ ile “5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca verilmesi gereken aylık prim ve hizmet belgesi” ile “muhtasar beyanname” birleştirilmiş ve yeni oluşturulan beyannameye “Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi” adı verilmiştir. Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesinin şekil, içerik ve ekleri ile ilgili olduğu dönemi ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı müştereken yetkili kılınmıştır. Muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin verilmemesi, VUK’un mükerrer 355. maddesinde özel usulsüzlük kabahati olarak düzenlenmiştir. Ancak Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesinin hem 193 sayılı GVK’ya hem de 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’na tabi olması nedeniyle idari para cezası uygulamalarında soru işaretleri oluşmuştur. Söz konusu karışıklığın giderilmesi ve olası çift idari para cezası uygulamalarının önüne geçilmesi amacıyla, 7020 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” 8. Maddesi ile VUK’un mükerrer 355. maddesine; *“Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi uyarınca verilmesi gereken beyanname ile ilgili olarak bu maddeye veya 352 nci maddeye göre ceza kesilmesini gerektiren fiillerin, aynı zamanda 5510 sayılı Kanun uyarınca idari para cezası kesilmesini gerektirmesi durumunda aynı fiillerden dolayı bu madde ve 352 nci madde uyarınca ayrıca ceza kesilmez.”* fıkrası eklenmiştir.

Söz konusu düzenlemeye göre; Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesine ilişkin idari para cezası uygulamalarında, gerçekleşmiş olan fiile ilişkin idari para cezası uygulamasının 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nda karşılığının olması durumunda, idari para cezası uygulaması 5510 sayılı Kanun’a göre yapılmakta ve aynı fiilden dolayı VUK’a göre usulsüzlük cezası kesilmemektedir.

3.4.4. Belge ve Kayıt Düzeni Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Vergi uygulamalarında belge ve kayıt düzenine aykırılık, hem idari hem de adli cezalara yol açabilen bir durumdur. Mükellef veya sorumlunun belge ve kayıt düzenine aykırılık teşkil eden fiilleri, şekli ödevlere aykırılık olarak değerlendirilmekte ve genel veya özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılmaktadır. Söz konusu aykırılığın maddi vergi

⁸⁶⁴ 09.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

kaybına yol açması halinde ise ayrıca vergi ziyai cezası uygulanmaktadır. Bu durumda, VUK'un 336. maddesi uyarınca fikri içtima hükümleri dikkate alınarak, mükellef veya sorumluya daha ağır olan cezanın uygulanması gerekir. Belge ve kayıt düzenine aykırılığın aynı zamanda kaçakçılık suçu olarak da değerlendirilmesi ve vergi ziyayına yol açması halinde, vergi ziyai cezası kesilmesi, failer hakkında hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmasına engel teşkil etmemektedir⁸⁶⁵. Kanun koyucu, tek bir fiilin hem kaçakçılık suçu hem de vergi kabahatlerini oluşturması halini, VUK'un "Suçlarda Birleşme" başlıklı 340. maddesinde özel bir durum olarak ele almıştır. Bu madde, vergi ceza uygulamasında önemli bir hüküm teşkil etmektedir:

"Bu kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.

Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz."

Söz konusu maddenin başlığında her ne kadar "birleşme" ifadesi yer almakta ise de, içeriğinde cezaların birleşmemesi düzenlenmiştir. Bu düzenleme, vergi kabahatleri ile vergi suçu fiillerinin birbirinden bağımsız kabul edildiğini ve cezalandırma açısından birbirleriyle ilişkilendirilmediğini göstermektedir. Bu bağlamda, tek bir fiilin hem vergi kabahatini hem de vergi suçunu oluşturması halinde, ayrı ayrı ceza tayin edilecektir.

Bu konuya ilişkin olarak, "pos tefeciliği" (pos cihazı üzerinden yasa dışı ikrazatçılık faaliyeti yürütme işi) yoluyla gerçeği yansıtmayan kontör satışında bulunan ve bu kapsamda düzenlediği faturaların sahte olduğu tespit edilen mükellefin elde ettiği komisyon geliri nedeniyle adına kesilen vergi ziyai ve özel usulsüzlük cezalarının yanı sıra vergi kaçakçılığı suçundan cezalandırılması talebiyle açılan ceza davasında yapılan yargılama sonucunda mahkûmiyetine hükmedilmesi üzerine Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunması sonucu mahkeme, 27.03.2019 tarihli ve 2018/9115 Başvuru Numaralı Kararında⁸⁶⁶, "...somut olay yukarıdaki ilkeler ışığında değerlendirildiğinde, farklı amaç ve hukuki yararları gerçekleştirilmeye yönelik olarak hem idari süreç sonunda vergi cezası hem de adli süreç sonunda mahkûmiyet

⁸⁶⁵ Serkan Özdemir, *Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni ve Uygulama Sonuçları*, (Basılmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2020, s. 284.

⁸⁶⁶ Anayasa Mahkemesi (27.03.2019 tarihli kararı), 2018/9115 Başvuru numaralı Ünal Gökpnar Kararı, RG. 16.5.2019-30776.

verilebilmesinde aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesine aykırı bir yön bulunmamaktadır. Dolayısıyla somut olayın koşullarında adil yargılanma hakkı bağlamında aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin ihlaline yol açılmamıştır. Açıklanan gerekçelerle Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı kapsamında aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırmama ilkesinin ihlal edilmediği” şeklinde karar vermiştir.

3.4.4.1. Usulsüzlük Cezası Öngörülen Belge ve Kayıt Düzenine Aykırı Fiiller

Vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümleri, vergisel düzenin sağlanması ve vergi ziyanının önlenmesi bakımından önem arz eder. Bu hükümler, verginin doğru bir şekilde tarh edilmesine imkân vererek, vergi güvenliğinin temelini oluşturmaktadır. Vergi kanunlarının şekil ve usul hükümlerine uyulmaması, VUK'ta düzenlenen usulsüzlük kabahatlerini oluşturmaktadır⁸⁶⁷. Belge ve kayıt düzenine aykırılık teşkil eden ve birinci derece usulsüzlük cezasını gerektiren fiiller:

- Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması;
- Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması;
- VUK'un kayıt nizamına ait hükümlerine uyulmamış olması;
- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birisinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması

Elektronik defter tutma zorunluluğu getirilen mükellefler, kâğıt ortamında defter tutmaları halinde hiç defter tutmamış sayılarak usulsüzlük kabahati işlemiş olmaktadır. Defter-Beyan Sistemi kapsamında olan mükelleflerin de bu sistemin dışında defter tutması halinde defter tutmamış sayılarak usulsüzlük kabahati meydana gelmektedir. E-defterler için hesap döneminin ilk ayına ilişkin beratın alınmaması defterin tasdik ettirilmediği anlamına gelmekte ve usulsüzlük kabahatine yol açmaktadır.

Belge ve kayıt düzenine aykırılık teşkil eden ve ikinci derece usulsüzlük cezasını gerektiren fiiller:

⁸⁶⁷ D. Şenyüz, *age.*, s. 147.

- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması;
- Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması;
- Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.

VUK'a bağlı cetvelde maktu olarak düzenlenen ve her yıl yeniden değerlendirilme oranına göre artırılarak belirlenen usulsüzlük cezaları 2024 yılı için şu şekildedir: Birinci derece usulsüzlüklerde; sermaye şirketleri için 1.100 TL; sermaye şirketleri dışında kalan birinci sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı için 660 TL; ikinci sınıf tüccarlar için 330 TL; yukarıda belirtilenler dışında kalan ve beyanname usulüne göre gelir vergisine tabi olanlar için 150 TL; kazancı basit usule göre tespit edilenler için 87 TL ve gelir vergisinden muaf olan esnaf için 40 TL olarak belirlenmiştir.

İkinci derece usulsüzlüklerde; sermaye şirketleri için 580 TL; sermaye şirketleri dışında kalan birinci sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı için 330 TL; ikinci sınıf tüccarlar için 150 TL; yukarıda belirtilenler dışında kalan ve beyanname usulüne göre gelir vergisine tabi olanlar için 87 TL; kazancı basit usule göre tespit edilenler için 40 TL ve gelir vergisinden muaf olan esnaf için 23 TL olarak belirlenmiştir.

Yukarıda yer alan usulsüzlük fiilleri re'sen takdiri gerektirirse, usulsüzlük cezaları iki kat olarak uygulanmaktadır. VUK'un "Fiil Ayrılığı" başlıklı 337. maddesinde, "352 nci maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir." hükmüne yer verilmiştir. Bunun yanı sıra VUK'un 376. maddesinde yer alan düzenleme gereğince, usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceği bildirildiği takdirde kesilen cezanın yarısı indirilmektedir. Aynı takvim yılında aynı neviden eylemin birden fazla yapılması durumunda ilk eylemden sonra verilecek cezaların dörtte bir oranında verilecek olması ve ceza indirimi gibi düzenlemeler, zaten miktar olarak düşük düzeyde olan usulsüzlük cezalarının vergi kabahatlerini önleyici etkisini daha da azaltmaktadır.

3.4.4.2. Özel Usulsüzlük Cezası Öngörülen Belge ve Kayıt Düzenine Aykırı Fiiller

VUK'un 353. maddesinde belge ve kayıt düzenine aykırı fiiller aşağıdaki gibi gruplandırılabilir:

- Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının; verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken kâğıt olarak düzenlenmesi, VUK'un 227 ve 231. maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması (VUK md. 353/1)
- 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 düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmemesi, kullanılmaması, bulundurulmaması, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verilmesi, gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi veya elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken kâğıt olarak düzenlenmesi ya da bu belgelerin VUK'un 227. maddesine göre hiç düzenlenmemiş sayılması (VUK md. 353/2)

VUK md. 353/1 hükmü gereğince uygulanacak ceza; burada belirtilen her bir belge için 3.400,00 TL'den aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezasıdır. Ancak kanunda bir takvim yılı içinde kesilebilecek en fazla ceza tutarının 1.700.000 TL olacağına ilişkin bir sınırlama bulunmaktadır. VUK md. 353/2'de yer alan belgeler açısından belirlenen ceza ise her bir belge için 3.400,00 TL tutarında özel usulsüzlük cezasıdır. Bu belgeler için kesilecek ceza tutarında, birinci bentte düzenlendiği gibi bir maktu üst sınır belirlenmiştir. Görüldüğü üzere, diğer belgelerden farklı olarak, birinci bendinde yer alan belgeler için kesilecek ceza maktu alt sınırın altında olmamak koşuluyla nispi oranda belirlenmektedir. Fatura, serbest meslek makbuzu, gider pusulası ve müstahsil makbuzu gibi belgelere ilişkin usulsüzlüklere kesilecek cezanın diğer belgelere göre daha yüksek olması, bu belgelerin ekonomik ve ticari hayattaki önemiyle bağlantılıdır.

Durumu bir örnekle açıklamak gerekirse; bir serbest meslek erbabının verdiği hizmet karşılığında müşterisinden almış olduğu 40.000 TL'ye ilişkin düzenlemek zorunda olduğu serbest meslek makbuzunu düzenlememesi durumunda, serbest meslek

makbuzunun verilmemesi ve alınmaması sonucu ortaya çıkmaktadır. Serbest meslek erbabına kesilecek ceza tutarı, serbest meslek makbuzuna yazılması gereken tutar olan 40.000 TL'nin %10'u olup 4.000 TL'dir. Maddede belirtilen maktu sınırdan yüksek olduğu için nispi oran ile bulunan 4.000 TL uygulanmaktadır. Serbest meslek makbuzuna yazılması gereken tutar 40.000 TL değil de 20.000 TL olsaydı, 20.000 TL'nin %10'u olan 2.000 TL maddede belirtilen 3.400 TL'lik maktu sınırdan düşük olduğu için kesilmesi gereken ceza miktarı 3.400 TL olarak belirlenecekti.

VUK md. 353/3 ise, nihai tüketici konumundaki kişilerin belge almamaları halinde kesilecek özel usulsüzlük cezasını düzenlemektedir. Bu düzenleme gereğince, fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi gibi belgeleri almayanlara, bu maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın (2024 yılı için 3.400,00 TL) 1/5'i kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu cezanın kesilebilmesi için belge alınmadığına yönelik tespit, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılması gerekmektedir.

3.4.4.3. Belge ve Kayıt Düzeninde Vergi Ziyayı Cezası

Türkiye'de belge ve kayıt düzenine aykırılık teşkil eden fiillerin vergi kaybına neden olması halinde, vergi ziyayı cezası uygulanmaktadır. Vergi ziyayı cezası, bu fiillerin verginin eksik veya geç tahakkuk etmesine sebebiyet vermesi suretiyle vergiyi ziyaa uğratması durumunda bir kat uygulanmaktadır. Ancak VUK'un 359. maddesinde yer alan fiillerin vergi ziyasına sebep olması halinde, vergi ziyayı cezası üç kat olarak uygulanmaktadır. Belge ve kayıt düzenine aykırılık teşkil eden fiillerden en yaygın şekilde görülen, sahte belge düzenleme ve kullanma eylemleridir. Sahte belge düzenleme, genellikle belge üzerinde yazılı matrahın %2'si kadar komisyon karşılığında, mükellef sıfatı olsun veya olmasın, gerçek ve tüzel kişiler tarafından yapılmaktadır. Ticari boyutlara ulaşan sahte belge düzenleme eylemi, bu eylemi gerçekleştirenler için önemli bir gelir kaynağı haline gelmiştir. Sahte belgelerin düzenleme maliyetinin, basım masrafları dışında yok denecek kadar düşük olması, ticari amaçla sahte belge düzenlemeyi cazip hale getirmekte ve kayıt dışı ekonomiyi beslemektedir. Sahte belge düzenleyenler tarafından elde edilen yüksek gelirler, caydırıcı olması gereken idari para cezalarının etkisini gölgelemektedir. Zira bu eylemden elde edilen haksız kazanç, uygulanacak cezalardan çok daha büyük bir maddi avantaj sağlamaktadır.

Türk vergi hukukunda izaha davet müessesesi, VUK'un 370. maddesinde düzenlenmiş olup, konu hakkında açıklamalar 519 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde⁸⁶⁸ yapılmıştır. Bu tebliğe göre, “izaha davet müessesesi, verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesi olup bu müessese, izaha davet edilen mükelleflerle ilgili yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyasına sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesini önlemekte veya vergi ziyasına sebebiyet verildiği durumlarda mükellefleri belirli şartlar dâhilinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle daha ağır müeyyidelerden korumaktadır”.

Kaçakçılık suçlarının, vergi sisteminin işleyişini doğrudan etkileyen ve önemli mali kayıplara yol açan eylemler olması nedeniyle, bu fiillerle verginin ziyaa uğratılmış olabileceği hallerde izaha davet gibi gönüllü uyum mekanizmalarından yararlanılması engellenmiştir. Ancak kanun koyucu, yapılan ön tespitlerde kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının, 2024 yılı için 500.000 TL'yi geçmeyen veya bu tutarı geçse dahi ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilmesi⁸⁶⁹ ve diğer şartları⁸⁷⁰ da yerine getirmeleri durumunda vergi ziyayı cezasının, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesileceğine ilişkin bir düzenleme yapmıştır. Burada sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarına bir sınır getirilmesinin, kanunda belirlenen tutarın altında kalan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımını teşvik etmesi mümkündür. Ayrıca, belirli bir belge tutarının altında kalan mükellefler ile bu tutarın üzerinde kalan mükelleflere farklı yaptırım uygulanmasının cezada eşitlik ilkesine aykırı olduğuna dair eleştiriler bulunmaktadır⁸⁷¹.

⁸⁶⁸ 30.07.2020 tarih ve 31201 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸⁶⁹ 05.12.2019 tarih ve 7194 sayılı Kanun ile VUK'un 370. maddesinde değişiklik yapılmadan önce, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin ön tespitler izaha davet kapsamında iken; bu değişiklikten sonra, ilgili mükellefe izaha davet yazısı yerine ön tespit yazısı tebliğ edilmesine dair bir düzenleme yapılmıştır.

⁸⁷⁰ “Mükelleflerce, haklarında yapılan tespite ilişkin yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamları aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir” (VUK md. 370/b).

⁸⁷¹ Selçuk Buyrukoğlu, Ekrem Toparlak, “Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi”, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 2018, 5(1), s. 64-65.

3.4.4.4. Kaçakçılık Suçu Cezasını Gerektiren Belge ve Kayıt Düzenine Aykırı Fiiller

Belge ve kayıt düzenine aykırılık teşkil eden aşağıdaki tabloda mevcut fiiller, VUK'un 359. madde düzenlemesinde kaçakçılık suçu cezasını gerektiren fiillerdir.

Tablo 18. VUK Md. 359 Kapsamında Kaçakçılık Suçu Cezasını Gerektiren Belge ve Kayıt Düzenine Aykırı Fiiller

Kanun Maddesi	Suç Fiili	Ceza
359/a	Vergi kanunlarına göre tutulan, düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;	On sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezası
	1- I. Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapmak. II. Defter ve kayıtlarda gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilişkisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak. III. Vergi matrahında azalmaya sebep olacak şekilde başka defter, belge ve diğer kayıt ortamlarına kayıt yapmak.	
359/b	2- I. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek. II. Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek. III. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak.	Üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası
	Vergi yasalarına göre tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı mecbur bulunan; I. Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sayfalarının yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak. II. Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak	
359/c	Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, bakanlık ile anlaşma olmadığı halde basmak veya basılan bu belgeleri bilerek kullanmak	İki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası

Vergi kaçakçılığı, ekonomik sistemi zayıflatan ve vergi adaletini zedeleyen bir suçtur. Bu suçu önlemek için caydırıcı cezaların uygulanması önemlidir. Ancak, mevcut cezai yaptırımların caydırıcılık etkisinin yeterince güçlü olup olmadığı tartışmalıdır.

VUK'un 359. maddesine göre, vergi kaçakçılığı fiiline en fazla 8 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. İlk bakışta bu ceza caydırıcı gibi görünse de; etkin pişmanlık düzenlemesi, 5275 Sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkındaki Kanun'un (CGTİHK) 105/A ve 107. maddeleri uyarınca yapılan düzenlemeler caydırıcılığı zayıflatmaktadır.

7394 Sayılı Kanun ile birlikte vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin getirilen düzenlemelerden biri, etkin pişmanlık uygulamasıdır. Failin etkin pişmanlıktan yararlanabilmesi için, kaçakçılık fiilleri sonucunda verginin ziyaa uğratıldığına tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının

tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının tamamının ödenmesi gerekmektedir. Bu ödemenin soruşturma evresinde yapılması halinde verilecek hapis cezası yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar yapılması halinde ise verilecek hapis cezası üçte bir oranında indirilecektir.

CGTİHK'nin 105/A maddesine göre 2 yıl olan denetimli serbestlik süresi 1 yıla düşürülmüştür. 107. maddede ise koşullu salıverilme için ceza infaz kurumunda geçirilecek süre, failin aldığı hapis cezasının yarısı olarak belirlenmiştir. Bu durumda üst sınırdan 8 yıl hapis cezası alan bir failin etkin pişmanlıktan yararlanması halinde cezası 4 yıla inebilmektedir. Koşullu salıverilme hükümlerinden yararlanabilmesi için infaz kurumunda geçireceği süre 2 yıl olmakta, ancak bunun 1 yılının denetimli serbestlik kapsamında geçirilmesi halinde cezaevinde kalma süresi 1 yıl olmaktadır. Yüksek görünen cezaların tamamının cezaevinde çekilmemesi, caydırıcılık etkisini zayıflatmaktadır. 8 yıllık bir cezanın 1 yılının cezaevinde geçirilmesi, bazı failer için caydırıcı olmayabilir.

Vergi suçları için cezayı etkileyen bir kurum da hükmün açıklanmasının geri bırakılmasıdır (HAGB). HAGB kurumu, CMK'nın 231. maddesinde düzenlenmiş olmakla birlikte, bu düzenleme AYM'nin 01.06.2023 tarih ve E. 2022/120, K. 2023/107 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. Ancak anılan kararda iptal kararının bir yıl sonra (01.08.2024 tarihinde) yürürlüğe girmesi öngörülmüştür. İptal edilen düzenlemeye göre, HAGB kararı diğer şartların yanı sıra suç nedeniyle kendisine verilen hapis cezası iki yıl veya daha az süreli olan kişinin daha önce kasıtlı bir suçtan mahkûmiyeti yoksa verilebilmekteydi. HAGB, VUK md. 359/a ve VUK md. 359/c kapsamındaki kaçakçılık suçları bakımından uygulanabilen bir kurum olmakla birlikte, VUK md. 359/b'de yer alan suçlar için de etkin pişmanlıktan yararlanmak suretiyle cezanın alt sınırının 2 yıla çekilmesi mümkün hale gelebilmektedir. HAGB, VUK'a muhalefet davalarında bazı şartların sağlanması halinde sanıkların ceza almadan ve sabıka kaydı oluşmadan kurtulmalarına olanak tanıyan önemli bir kurumdur⁸⁷².

⁸⁷² Bumin Doğrusöz, "Vergi Suçları ve Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması", 20.02.2024 sayılı yazısı, <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/vergi-suclari-ve-hukmun-aciklanmasinin-geri-birakilmasi/731921> (27.03.2024).

SONUÇ

Modern bir devletin kendisinden beklenen işlevleri yerine getirebilmesi bakımından kullanacağı en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Vergilendirme kurumunun oluşumu ve işleyişinin temelinde, devletin geliştirdiği stratejilerin, programların, projelerin ve ülkenin diğer sosyo-ekonomik kalkınma biçimlerinin uygulanması için mali destek oluşturma ihtiyacı yatmaktadır. Bu bağlamda, yeterli düzeyde vergi geliri elde etmeye yönelik olarak vergi sisteminin verimliliğinin yüksek olması, vergi güvenliğinin sağlanmasıyla mümkündür.

Günümüzde vergi sistemleri mükelleflerin dürüst davranarak gerçek gelirlerini beyan etmeleri prensibi üzerine kuruludur. Bu sistemin etkin bir şekilde işlemesi için, kişilerin gelirlerini gizleme eğilimini ortadan kaldıracak ve vergi yükümlülüklerini eksiksiz olarak yerine getirmelerini sağlayacak mekanizmaların varlığı kritik önem taşımaktadır. Bu tür mekanizmaların yokluğu veya yetersizliği, vergiye tabi işlemlerin gizlenmesi ve vergi kaybı riskini artıracaktır. Vergi güvenlik önlemleri, vergi sisteminin işleyişini ve vergi gelirlerinin korunmasını sağlamak için alınan önlemlerdir. Bunlardan bir kısmı tarhiyat öncesine bir kısmı ise tahsilat aşamasına ilişkin önlemlerdir. Tarhiyat öncesinde alınan önlemler, genel vergi güvenlik önlemleri ve özel vergi güvenlik önlemleri olarak ayrılmaktadır. Özel vergi güvenlik önlemleri, spesifik olarak bir veya birkaç verginin güvenliğini sağlamaya yönelik olarak vergi kanunlarında yer alan düzenlemelerdir. Vergi denetimi (yoklama, inceleme, arama, bilgi toplama), uluslararası işbirliği, vergi kimlik numarası uygulaması, nakit ödemelerin sınırlandırılması, ihbar ikramiyesi, stopaj uygulaması, belge ve kayıt düzeni vb. önlemler genel vergi güvenlik önlemleridir.

Devletin vergi sisteminde güvenlik önlemlerine yer vermesi, vergi gelirlerinin korunması için tek başına yeterli değildir. Ayrıca kişilerin vergilendirmeye ilişkin kuralları ihlal etmeye yönelik davranışlarının engellenmesi gerekmektedir. Vergi cezaları, mükellefleri vergi yükümlülüklerini yerine getirmeye yöneltmek adil ve etkin bir vergi sisteminin oluşmasına katkıda bulunmaktadır.

Her ülkenin kendi hukuk sisteminde vergilendirmeye ilişkin kuralların ihlal edilmesi halinde uygulanmak üzere, ihlalin niteliğine göre idari ve adli yaptırımlar yer almaktadır. Çalışma kapsamındaki ülkelerde, farklı isim ve yapıda olsa da, adli yaptırımların uygulandığı vergi suçlarından ayrı olarak düzenlenen ve karşılığında idari

yaptırımların uygulandığı vergi kanunlarına aykırı eylemler bulunmaktadır. Rusya ve Hindistan’da adli ve idari yaptırım gerektiren tüm vergi ihlalleri vergi suçu olarak adlandırılmaktadır. ABD’de kabahat kavramı, bir yıldan az hapis cezası ile cezalandırılan fiiller için kullanılmakta ve vergi idaresinin uyguladığı cezalar ise “civil penalty” olarak adlandırılmaktadır. Türkiye’de vergi ödevine aykırılık teşkil eden fiiller için Kabahatler Kanunu’ndan önce “idari vergi suçu” veya “mali nitelikte vergi suçu” kavramları kullanılmakta iken, suçlar ve kabahatlerin ayrılması ve ayrı kanunlarla düzenlenmesi üzerine vergi konusundaki kabahatler için “vergi kabahati” kavramının kullanılması tercih edilmektedir. Bu nedenle çalışmada bütünlüğü sağlamak üzere, idari yaptırım öngörülen hukuka aykırı fiillerin tamamı “vergi kabahati”, adli yaptırım öngörülen vergi ihlalleri “vergi suçu” başlığı altında ele alınmıştır.

İdari yaptırımlar; beyanname vermeme, vergiyi eksik beyan etme, bilgi vermeme, belge düzenlememe, kayıt tutmama gibi nispeten daha kolay tespit edilebilen hukuka aykırılıklarda uygulanmaktadır. İdari yaptırımların öngörüldüğü vergi kabahatleri vergi kanunu ya da vergi kabahatlerine ilişkin özel mevzuatlarda düzenlenmektedir. Vergi kabahatleri ve cezaları; ABD, Almanya ve Rusya’da vergi kanunlarında, Hindistan’da her bir vergi türüne göre ayrı vergi kanunlarında düzenlenmiştir. İtalya’da ise, vergi kabahatlerine özgü kanun hükmünde kararnameler bulunmaktadır. Genel olarak idari para cezaları, maktu tutarlı cezalar ve nispi oranlı cezalar şeklinde düzenlenmektedir. Maktu tutarlı idari para cezaları, verginin eksik ödenmesine doğrudan neden olmayan şekli ödevlere aykırılık durumlarında uygulanmaktadır. Nispi oranlı cezalar, eksik ödenen verginin yüzdesine dayalı olarak alınmaktadır. Türkiye’de karşılığında idari para cezası öngörülen vergi kabahatleri, VUK’ta vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatleri olarak düzenlenmiştir. Almanya’da vergi kabahatleri benzer şekilde, genel olarak vergi kaybı kriteri esas alınarak vergi kaybının olduğu kabahatler ve vergiyi tehlikeye atma kabahati şeklinde bir ayırım yapılarak düzenlenmiştir. Diğer ülkelerde böyle bir ayırım bulunmamakla birlikte, vergi kaybına yol açan vergi kabahatlerinin yanı sıra şekli ödevlerin yerine getirilmemesine ilişkin vergi kabahatlerinin de mevcut olduğu görülmektedir. Türkiye’de diğer ülkelerden farklı olarak, şekli ödevlere aykırılık teşkil eden usulsüzlük kabahatleri genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri şeklinde ikiye ayrılmıştır. Genel usulsüzlük cezalarında ise, vergi ziyama yol açma tehlikesine göre iki dereceli bir yapı oluşturulmuştur. Ayrıca,

genel usulsüzlük kabahatinde cezalar, bu fiilleri gerçekleştiren mükellef gruplarına göre ayrı ayrı belirlenmiştir.

Mükelleflerin vergi kabahatini tekrarlaması durumunda idari para cezaları kademeli şekilde uygulanmaktadır. Örneğin; İtalya'da üç yıl içinde ihlalin tekrür etmesi halinde cezanın miktarı %50'ye kadar artırılmaktadır. Rusya'da tekrür durumunda cezanın miktarı %100 oranında artırılmaktadır. Türkiye'de vergi ziyaında beş yıl, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrür etmesi halinde; vergi ziyai cezası %50, usulsüzlük cezası %25 oranında artırılmaktadır. Ayrıca, bilgi verme yükümlülüğünü ikinci defa verilen sürede de yerine getirmeyenlere VUK mükerrer madde 355 gereğince kesilen özel usulsüzlük cezası bir kat artırılarak uygulanmaktadır.

İdari para cezalarının uygulanmasının genellikle adli yaptırımlara göre daha kolay olması nedeniyle, vergi kabahatlerinin adli ceza sisteminden çıkarılması, ceza mahkemelerindeki yükü azaltması bakımından daha uygun olabilmektedir. Ancak adalet ilkesine uygun olarak, sahtecilik veya vergi kaçırma gibi kamu düzenini bozucu nitelikteki ihlaller vergi suçu olarak kabul edilmekte ve adli yaptırımlara tabi tutulmaktadır. Ulusal hukuk sistemlerinde vergi suçlarının yapısı farklılık göstermektedir. Vergi suçlarının kapsamına giren vergi türlerine ilişkin olarak incelenen ülkeler arasında iki farklı yaklaşım tespit edilmiştir. ABD, Almanya ve Rusya'da, vergi suçunun tanımlanmasında farklı vergi türleri arasında bir ayırım yapılmayarak, genel olarak tüm vergiler esas alınarak vergi suçları düzenlenmiştir. İtalya ve Hindistan'da ise vergi türlerine göre vergi suçları tanımlanmıştır. İtalya'da ağırlıklı olarak gelir vergisi ve KDV'ye ilişkin cezai sorumluluk hükümleri benimsenmiştir. Aynı şekilde Hindistan'da vergi gelirlerinin büyük çoğunluğunu oluşturan gelir vergisi ile mal ve hizmet vergisine ilişkin suçlar daha ön planda yer almaktadır.

Ülkelerin vergi suçlarını ele alan yasal hükümlerinin kaynakları da birbirinden farklılık göstermektedir. Vergi suçları; ceza kanunu, vergi kanunu ya da vergi suçlarına ilişkin özel mevzuatlarda düzenlenebilmektedir. Vergi suçları ve cezaları; ABD ve Almanya'da genel olarak vergi kanunlarında, Hindistan'da ise her bir vergi türüne göre ayrı vergi kanunlarında düzenlenmiştir. Rusya'da vergi suçları ve cezaları ceza kanununda yer almaktadır. İtalya'da ise, vergi suçlarına özgü ayrı bir yasal düzenleme bulunmaktadır. Türkiye'de vergi suçları VUK'ta düzenlenmiştir.

ABD ve Hindistan'da vergi suçlarının sayıca fazlalığı ve çeşitliliği dikkat çekmektedir. Almanya ve Rusya'da vergi kaçakçılığı, vergiye ilişkin temel suç tipi olarak düzenlenmiştir. İtalyan hukukunda, vergi mükelleflerinin hem hileli hem de hileli olmayan davranışlarıyla bağlantılı olarak çeşitli vergi suçları yer almakta olup, bu suçlardan bir kısmı vergi kaybının belli bir eşiği aşması halinde meydana gelmektedir. Aksi takdirde bu fiiller vergi kabahati olarak idari yaptırıma tabi tutulmaktadır. Rusya'da da vergi suçunun oluşması için belirli tutarlarda verginin kayba uğratılması aranmaktadır.

Vergi denetimi, vergi kabahat ve suçlarının ortaya çıkarılması ve gerekli yaptırımların uygulanmasını sağlaması nedeniyle vergi sisteminin etkin bir şekilde işlemesi ve vergi güvenliğinin sağlanmasında önemli bir rol oynamaktadır. Vergi yükümlülüklerinin yerine getirilip getirilmediği ve beyan edilen verginin doğruluğu çeşitli hukuki araçlarla araştırılmaktadır.

Vergi idaresinin denetimde kullandığı araçlardan biri yoklamadır. Mükellefin ticari faaliyetleri ve mali durumları hakkında yerinde araştırma yapmak amacıyla gerçekleştirilmektedir. Rusya ve Hindistan'da yürütülen yoklama faaliyeti, amacı ve kapsamı itibariyle Türkiye'deki yoklama faaliyetiyle benzer özelliklere sahiptir. Hindistan'da, Türkiye'deki uygulamaya benzer şekilde vergi idaresi görevlilerinin nakil vasıtalarını durdurma ve taşınan mallara ilişkin gerekli belgelerin olmaması ya da kanuna aykırı mal tedarik edildiğinin tespiti halinde bu mallara el koyma yetkileri bulunmaktadır. Türkiye'de "yaygın ve yoğun vergi denetimi" adı altında yürütülen belge düzenine yönelik denetimler, benzer şekilde Almanya ve Rusya'da da gerçekleştirilmektedir.

Vergi denetim araçlarından bir diğeri aramadır. Türkiye'de aramaya, vergi kaçakçılığa dair delil etme amacıyla başvurulmaktadır. ABD'de arama, belirli bir suça ilişkin delillerin başka bir yolla elde edilemeyeceği durumlarda uygulanmaktadır. İtalya, Almanya ve Hindistan'da arama, ABD ve Türkiye'den farklı olarak vergisel alanda gizlenmiş olay ve durumların ortaya çıkarılması amacıyla da gerçekleştirilmekte ve bu nedenle genel bir denetim aracı işlevi görmektedir. Arama, kişinin temel hak ve özgürlüklerine müdahale etme niteliği göstermesi nedeniyle diğer ülkelerde hâkim, savcı ya da diğer yetkili bir kişinin iznine bağlı olarak yapılabilmektedir. Türkiye'de arama yapabilmek için sulh yargıcının kararı gereklidir.

Vergi denetiminin en etkili araçlarından biri olan vergi incelemeleri, genellikle vergi dairesinde (masa başı denetimler) veya mükellefin iş yerinde (saha denetimleri) yapılmaktadır. ABD’de “tax examination” terimiyle ifade edilen vergi incelemesi esas olarak beyan edilen gelirlerin, indirimlerin, istisnaların ve diğer vergisel avantajların doğruluğunun teyit edilmesini sağlamaktadır. ABD’de vergi incelemelerinin yaklaşık %75’ini yazışma yoluyla yapılan inceleme oluşturmaktadır. Almanya’da vergi ödevlisinin fiilen ve hukuken tüm vergisel durumlarının ve vergisel ilişkilerinin kapsamlı ve birbirleriyle bağlantılı şekilde araştırıldığı ve tespit edildiği bir müessese olarak kullanılan vergi incelemesinin (außenprüfung) mükellefin iş yerinde yapılması kural olmakla birlikte, gerektiği takdirde vergi idaresinde yapılması da mümkündür. İtalya, Rusya ve Hindistan’da mükellefin iş yerinde inceleme (saha denetimleri) ve vergi dairesinde yapılan inceleme (masa başı denetim) yöntemlerinin ikisi de uygulanmaktadır. İtalya’da gelir idaresinin yürüttüğü incelemelerin büyük bir kısmını dairede yapılan inceleme yöntemi oluşturmaktadır. Hem gelir idaresi hem de Guardia di Finanza tarafından gerçekleştirilen ancak diğer denetim yöntemlerine göre sayıca daha az olan saha denetimlerinin büyük bir kısmı ise Guardia di Finanza müfettişlerince gerçekleştirilmektedir. Rusya’da saha denetimlerinin sayısı son yıllarda azalış gösterse de saha denetimleri dairede yapılan incelemeye göre daha etkili bir yöntem olarak kabul edilmektedir. Türkiye’de vergi incelemesi genel olarak dairede yapılmaktadır. VUK’un 139. maddesinde vergi incelemesinin “incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılacağı” şeklindeki düzenleme, 14.10.2021 tarih ve 7338 sayılı Kanun’un 17. maddesiyle, “vergi incelemelerinin esas itibarıyla dairede yapılacağı” şeklinde değiştirilmiştir. Ancak bu kural, mükellefin iş yerinde tespit yapılmasına engel teşkil etmemektedir.

ABD’de vergi incelemesi, genel olarak beyannamenin verildiği tarihten itibaren üç yıllık zamanaşımı süresi içinde gerçekleştirilmektedir. Ancak eksik veya hileli beyan gibi durumlar için farklı zamanaşımı süreleri geçerlidir. Almanya’da vergi incelemesi, vergi tespit zamanaşımı süresi içinde yapılmaktadır. Bu süre vergi konularına veya duruma göre farklılık göstermekte olup; tüketim vergilerinde bir yıl, diğer vergilerde dört yıl, vergi kaçakçılığında on yıl, ağır dikkatsizlikle işlenen vergi kaybı kabahatinde beş yıl olarak belirlenmiştir. İtalya’da resmi denetimin beyan dönemini izleyen ikinci yılın sonuna kadar, daha kapsamlı bir inceleme yöntemi olan maddi denetimin ise vergi beyannamesinin verildiği yılı takip eden beşinci yılın sonuna kadar yapılması gerekmektedir. Rusya’da masa başı vergi denetimleri, mükelleflerin vergi

beyannamelerini verdiği tarihten itibaren üç ay içerisinde yapılmaktadır. Yerinde vergi denetimlerinde, inceleme yapma kararının verildiği yıldan önceki üç takvim yılı incelenebilmektedir. Hindistan'da "inceleme değerlendirme", beyannamenin verildiği mali yılın sonundan itibaren üç aylık bir süre içinde başlatılmaktadır. Türkiye'de vergi incelemesi VUK'un 138. maddesine göre, içinde bulunulan cari yıl da dâhil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar (vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılını izleyen yılın başından itibaren 5 yıl) yapılabilmektedir.

Kabahat ve suç teşkil eden fiillerin işlendikleri tarihten uzun bir süre geçtikten sonra tespit edilmesi, cezaların caydırıcılığını azaltmaktadır. Vergi denetimlerinin vergilendirme döneminden sonraki en kısa zaman zarfında yapılması, kabahat ve suç teşkil eden fiillerin daha kısa sürede tespitini ve böylece cezaların caydırıcılık etkisinin daha çok görülmesini sağlayacaktır. Bu kapsamda Türkiye'de vergi incelemelerinin yapılacağı zaman konusunda bir ayrıma gidilmesi uygun olacaktır. Basit konulara ilişkin sınırlı incelemelerin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılını izleyen yılın başından itibaren üç yıl, daha kapsamlı olan tam incelemelerin ise beş yıl içinde yapılması öngörülebilir.

ABD'de incelemenin ne kadar süreceği incelemenin türüne, konusunun karmaşıklığına göre değişmektedir. İtalya'da mükellefin iş yerinde yapılan maddi denetim için azami veya asgari bir süre öngörülmemekle birlikte, Guardia di Finanza tarafından mükellefin iş yerinde yürütülen incelemenin serbest meslek sahipleri için 15 günü, diğer mükellefler için 30 günü geçmeyeceği belirtilmektedir. Rusya ve Hindistan'da mükellefin iş yerinde yapılan incelemenin ne kadar sürede tamamlanacağına dair kanuni düzenleme bulunmaktadır. Rusya'da iki ay olan inceleme süresinin, dört aya ve istisnai durumlarda altı aya kadar uzatılabilmesi mümkündür. Hindistan'da CGSTA kapsamında yapılan incelemenin, başladığı tarihten itibaren üç ay içinde tamamlanması zorunludur. Bu süre içinde tamamlanamaması durumunda komiserin süreyi altı ayı geçmeyecek şekilde uzatma yetkisi bulunmaktadır. Ancak bu ülkelerde incelemenin belirtilen sürelerde tamamlanamaması halinde işlemin geçersiz olacağına dair bir düzenleme mevcut değildir. Türkiye'de vergi incelemesinin ne kadar sürede tamamlanması gerektiğine ilişkin kurallar, VUK md.140/6'da yer almaktadır. Buna göre, sınırlı incelemelerin altı ay, tam incelemelerin ise bir yıllık süre içerisinde tamamlanması gerekmektedir. KDV iade incelemelerinin ise üç ay içinde bitirilmesi gerekir. Belirtilen sürelerde incelemenin bitirilememesi durumunda tam ve sınırlı

incelemelerde altı aya, KDV iade incelemelerinde iki aya kadar ek süre verilebilmektedir. Ancak bu sürelerin aşılmasında hukuki sonucun ne olacağı konusunda kanunda bir düzenleme yapılmamıştır. İdari işlemlere ilişkin genel kurallara göre zaman yönünden yetkisizlik nedeniyle hukuka aykırılık teşkil eden bu hususun VUK'ta açıkça düzenlenmesi uygun olacaktır. Zira bu husus, mükellef haklarının korunması açısından önem arz etmektedir. Ayrıca inceleme sürelerinin azami süresinin diğer ülkelere kıyasla daha uzun olmasına rağmen yine de bu sürelerde bitirilememesine neden olan etkenleri ortadan kaldırmaya yönelik tedbirlerin alınması gerekir. Bu tedbirlerin başında ise yetersiz olan vergi inceleme elemanı sayısının artırılması gelmektedir.

Vergi denetimi ile cezalar arasında doğrudan bir ilişki vardır. Denetim faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi için, denetim sonucunda ortaya çıkan vergi ihlallerinin cezalandırılması ve olası ihlallerin önüne geçilmesini sağlamak üzere güçlü bir yaptırım rejimine ihtiyaç duyulmaktadır. Böylece vergi denetimi, incelenme olasılığı ve inceleme sonucunda yaptırıma maruz kalma korkusuyla mükellefleri vergi yükümlülüklerini doğru ve eksiksiz bir şekilde yerine getirmeye teşvik etmektedir. Vergi denetimleri neticesinde, kendilerine düşen vergisel yükümlülükleri yerine getirmediği veya eksik yerine getirdiği tespit edilen yükümlülere söz konusu eylemlerin gerektirdiği mali nitelikli idari yaptırımlar ve/veya adli nitelikteki yaptırımlar uygulanmaktadır.

Vergi incelemesi sonucunda en fazla tespit edilen vergi kabahatlerinden biri verginin eksik beyan edilmesidir. Çalışma kapsamında incelenen ülkelerde, verginin eksik beyan edilmesi halinde nispi oranlarda idari para cezaları uygulanmaktadır. Bu oranlar; ABD ve Rusya'da eksik ödenen verginin %20'si, Hindistan'da %50'sidir. İtalya ve Almanya'da ise farklı bir uygulama söz konusudur. İtalya'da eksik ödenen verginin %90 ile %180'i arasında değişen oranda bir ceza öngörülmektedir. Bu cezanın belirlenmesinde; ihlalin ağırlığı, failin sosyo-ekonomik durumu, failin ortaya çıkan sonuçtan pişmanlık duyması gibi kıstaslar etkili olmaktadır. Almanya'da verginin eksik beyan edilmesi halinde ise, 50.000 Euro'ya kadar para cezası öngörülmektedir. Bu para cezasının miktarı, mükellefin maddi durumu ve vergi kaybının miktarına göre belirlenmektedir. Türkiye'de vergi ziyai kabahatinde genel ceza uygulaması, ziyaa uğratılan verginin bir katıdır (yani %100'üdür). Verginin eksik beyan edilmesine hileli yollarla sebebiyet verilmesi halinde, daha ağırlaştırılmış bir yaptırım uygulanmaktadır.

ABD’de eksik ödenen verginin %75’i, Rusya’da %40’ı, Hindistan’da ise %200’ü oranında idari para cezaları söz konusu olmaktadır. İtalya’da ise normal koşullarda geçerli olan oranlar yarı oranında artırılmaktadır. Türkiye’de vergi ziyasına kaçakçılık fiilleriyle neden olunması halinde üç kat vergi ziyası cezası kesilmektedir.

Vergi cezalarının yasal olarak düzenlenmesi, vergi ihlallerini caydırmada tek başına yeterli değildir. Vergi idaresinin de ceza hükümlerini uygulama konusunda kararlı ve tutarlı olması gerekir. Mükelleflerin sistemi keyfi ve adaletsiz olarak görmemeleri cezaların kesinliğine bağlıdır. Türkiye’de vergi incelemesi sonucunda kesilen vergi cezalarının uzlaşma ve vergi affi sonucunda tahsilinden vazgeçilmesi para cezalarının caydırıcılık etkisini azaltmaktadır. Vergi idaresince gerçekleştirilen denetimlerin yüksek ceza olasılığıyla sonuçlanması ve bu cezaların uygulanacağı yönündeki algının toplumda yerleşmesi vergi güvenliğine olumlu katkıda bulunacaktır. Bu bağlamda, kesilen cezaların tamamına yakın bir kısmından vazgeçildiği uzlaşma kurumunda yetkinin sınırlı ve açıkça belirlenen durumlarda, hakkaniyete uygun ve adil bir şekilde kullanılmasına yönelik gerekli düzenlemelerin yapılması uygun olacaktır. Ayrıca, vergi cezalarının caydırıcılığını azaltan vergi affi düzenlemelerine çok sık başvurulmaması gerekir.

Vergi kaçakçılığı, vergi incelemesi sonucunda en fazla tespit edilen ve farklı biçimlerde olmakla birlikte incelenen ülkelerin tümünde yer alan bir vergi suçudur. Bu ülkelerin ortak noktası, vergi kaçakçılığı suçunun meydana gelmesinde vergi kaybına veya haksız bir vergi avantajına yol açmanın suçun unsuru olarak kabul edilmesidir. Türkiye’de vergi kaçakçılığına konu olan fiiller, VUK md. 359’da beş bent halinde tek tek sayılmaktadır. Çift defter tutma fiili dışında diğer fiillerle işlenen vergi kaçakçılığı suçunda vergi ziyası şartının aranmaması, Türkiye’de vergi kaçakçılığı suçunun sırf hareket suçu vasfına sahip olmasına neden olmaktadır. ABD’de vergi kaçakçılığı suçunda öngörülen hapis cezasının üst sınırı 5 yıldır. Almanya, İtalya, Rusya ve Hindistan’da vergi kaçakçılığı suçunda kaçırılan vergi miktarına göre farklı sürelerde hapis cezası öngörülmüştür. Almanya’da eylemin ağırlığına göre belirlenen iki grubun birincisinde yer alan fiiller için 5 yıla kadar, ikinci grup fiiller için 10 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Büyük ölçekte vergi kaybına neden olunması -ki bu tutar içtihatlarda 50.000 Euro olarak kabul edilmiştir-, sahte belge kullanılması, vergi kaçakçılığı suçunun bir organizasyon içerisinde yapılması ikinci grupta yer alan ve daha ağır yaptırıma tabi tutulan fiillerdendir. İtalya’da vergi suçlarına uygulanan en uzun

sürelî hapis cezası 8 yıl olarak belirlenmiştir. Rusya’da vergi kaçakçılığı suçu gerçek ve tüzel kişiler için ayrı olarak düzenlenmiştir. Hapis cezalarının üst sınırı gerçek kişilerin vergi kaçırma suçunda 3 yıl iken, kurumların vergi kaçırma suçunda ise 5 yıldır. Hindistan’da hapis cezasının üst sınırı gelir vergisi kaçakçılığı suçunda 7 yıl, mal ve hizmet vergisi kaçakçılığı suçunda 5 yıl olarak belirlenmiştir. Türkiye’de vergi kaçakçılığı için öngörülen hapis cezasının üst sınırı ise 08.04.2022 tarih ve 7394 S.K. ile 8 yıl olarak belirlenmiştir. Ayrıca Türkiye dışındaki ülkelerin vergi ceza sisteminde hapis cezasına alternatif olarak veya ek olarak adli para cezası, zorunlu çalışma cezası ve belirli faaliyetlerden yoksun bırakma cezası bulunmaktadır.

Vergi kaybı veya haksız vergi avantajının belli bir miktarın üzerinde olması, bazı ülkelerde cezanın artmasına neden olan bir etken olarak kabul edilmektedir. Rusya ve Hindistan’da bu eşik değerler yasal olarak belirlenmiştir. Ancak Almanya’da yasada belirli bir tutar belirlenmeksizin “büyük ölçekte” ifadesine yer verilmiştir. “Ağırlaştırıcı neden” olarak öngörülen bu eşiklerin yanı sıra, Almanya ve Rusya’da olduğu üzere suçun organize bir grup içerisinde veya paravan şirketler aracılığıyla işlenmesi gibi diğer ağırlaştırıcı faktörler de cezanın artmasına yol açmaktadır. Türk hukukunda ise VUK’un 359. maddesindeki suçlar için böyle bir durum mevcut değildir.

Türkiye’de vergi kaçakçılığı suçları bakımından 7394 S.K. ile birlikte getirilen düzenlemelerden biri etkin pişmanlık uygulamasıdır. Bu düzenleme ile birlikte kaçakçılık fiillerinin yol açtığı vergi ziyana bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının tamamının ödenmesi halinde hapis cezasına indirim uygulanmaktadır. Uygulanacak indirimin oranı ise ödemenin soruşturma ya da kovuşturma evresinde yapılmasına göre farklılık göstermektedir. Ödemenin soruşturma evresinde yapılması halinde indirim oranı ½ iken, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar yapılması halinde ise indirim oranı 1/3’tür. “*Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.*” fıkrası ile VUK md. 359’daki eylemlerden dolayı vergi ziyayı cezasının doğmaması durumunda da etkin pişmanlıktan yararlanılabileceğine hükmedilmiştir.

Türkiye’de kaçakçılık suçlarında geçerli olan etkin pişmanlık müessesesine benzer uygulamaların, çalışma kapsamındaki diğer ülkelerde de olduğu görülmüştür. ABD’de vergi suçları da dâhil olmak üzere tüm suçlar için geçerli olan “ceza pazarlığı”

uygulaması bulunmaktadır. Bu uygulama sayesinde fail, duruşma başlamadan önce savcı ile görüşmekte, suçu kabul etmesi ve anlaşmaya varılması halinde daha az cezaya tabi olmaktadır. Rusya’da vergi suçunu ilk kez işleyen kişiler, vergi idaresince hesaplanan vergi ve cezaların tamamını ödediği takdirde, kanunda öngörülen cezalardan kurtulmaktadır.

Türkiye’de vergi kaçakçılığı suçlarında kişilere belirli şartlar altında adli ve mali yaptırımlardan kurtulma imkânı sağlayan kurum ise pişmanlık ve ıslah kurumudur. VUK md. 359’da “371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz” denilmek suretiyle pişmanlık hükümlerinden vergi kaçakçılık suçlarını işleyenlerin de yararlanacağı hüküm altına alınmıştır. VUK md. 371’de düzenlenen pişmanlık kurumunun etkin pişmanlıktan farkı, gerekli şartlar sağlandığı takdirde cezaların tamamını ortadan kaldırmasıdır. Bu şartlardan biri, mükellefin suç teşkil eden fiilini vergi incelemesine başlanılmadan ya da takdir komisyonuna sevk edilmeden önce resmi olarak haber vermesidir. Bir diğeri ise kaçakçılık fiilleriyle vergi ziyasına neden olunmuşsa, buna ilişkin vergi ve pişmanlık zammının ödenmesine ilişkin şartların yerine getirilmesidir.

Türkiye’deki pişmanlık kurumuna benzer şekilde Almanya’da “vergi kaçakçılığında kendini ihbar” müessesesi bulunmaktadır. Buna göre, suçun idare tarafından öğrenilmesinden önce işlediği suçları bildiren ve kaçırılan vergi ile faizini vergi idaresine ödeyen kişiye ceza verilmemektedir. Kaçırılan vergi 25.000 Euro’dan fazla olduğu takdirde, kaçırılan verginin oranı olarak belirlenen tutarların da ödenmesi gerekmektedir. İtalya’da da benzer bir uygulama söz konusudur. İdari para cezaları ve faizler dâhil olmak üzere vergi borcunun tamamını iddianame öncesinde ödeyen failin bazı vergi suçları için ceza almaması öngörülmektedir. Failin bu uygulamadan yararlanabilmesi için vergi idaresinin hakkında denetim başlattığına dair resmen bilgi sahibi olmadan önce pişmanlık bildirimini yapması şartı aranmaktadır.

Denetim faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi, mükelleflerin beyannamelerinde bildirdikleri matrahın doğruluğunun veya diğer yükümlülükleri doğru bir şekilde yerine getirip getirmediğinin tespit edilebilmesi için gelir idarelerinin ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların mükellef ve üçüncü kişilerde bulunan bilgilere ulaşabilmesi gerekir. Bilgi toplama, vergi idaresinin denetim araçlarından bir diğeridir.

ABD’de vergi idaresi, kamu kurumlarından düzenli olarak ya da talep üzerine bilgi toplamaktadır. Ayrıca vergi kanununda, kendiliğinden bilgi verme kapsamında mükelleflere yükümlülük getiren çok sayıda hüküm yer almaktadır. Almanya’da bir vergi mükellefi ya da mükelleflerle muamelede bulunanlar, özellikle yabancı ilişkili taraflarla yapılan işlemlerle ilgili olarak, genel olarak ise vergilendirmeye ilgili tüm gerçekleri açıklamak durumundadır. “Birlikte etki ödevi” olarak nitelendirilen bu yükümlülük vergi idaresi ile işbirliği yapılması esasına dayanmaktadır. Almanya’da bilgi verme, kanun hükmüne göre ya da vergi idaresinin talebi üzerine yapılmaktadır. Almanya’nın bilgi toplama konusunda diğer ülkelerden farkı, talep üzerine bilgi istemenin bir sıra dâhilinde yapılmasıdır. Buna göre, vergiye konu işleme taraf olanlar dışındaki diğer kişilerden ancak işleme taraf olanların verdiği bilgilerin yetersiz veya doğrulukları konusunda şüphelerin olması durumunda bilgi talep edilebilmektedir. Hindistan’da vergi kanununda vergi idaresine bilgi toplama konusunda yetki veren çeşitli hükümler yer almaktadır. Bunlardan bir kısmı, talep üzerine belirli konulara ilişkin bilgi vermeyi düzenlemektedir. Bunun yanı sıra mükelleflerin gerek yurt içi gerekse yurtdışı işlemlerine ilişkin kendiliğinden bilgi verme yükümlülüklerine dair hükümler de bulunmaktadır. Çalışma kapsamında yer alan ülkelerin hepsinde, vergi inceleme elemanları, inceleme sürecinde mükelleflerden ve gerektiğinde üçüncü kişilerden bilgi talep etme yetkisine sahiptir.

Türkiye’de bilgi toplama ile ilgili hükümler VUK’ta yer almaktadır. Gelir idaresinin bilgi toplama faaliyetinin vergi yükümlüsündeki karşılığı olan bilgi verme zorunluluğu, münferit bilgi verme ve devamlı bilgi verme şeklinde ikiye ayrılmaktadır. VUK’un 148. maddesinde düzenlenen münferit bilgi verme, Hazine ve Maliye Bakanlığı veya vergi inceleme elemanları tarafından talep edilen ve belirli bir konuyla sınırlı olan bilgi verme yükümlülüğüdür. VUK’un 149. maddesi uyarınca, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile vergi dairesinin kamu idare ve müesseseleri ile gerçek veya tüzel kişilerden vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak belli aralıklarla ve devamlı olarak bilgi isteme yetkisi bulunmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu yetkiye dayanarak, yayımladığı genel tebliğlerle vergi ödevlilerine devamlı bilgi verme konusunda çeşitli yükümlülükler getirmektedir. Ancak bu tebliğlerin bir kısmı zaman içerisinde güncelliğini kaybederek yürürlükten kaldırılmakta ve yerine başka yeni yükümlülükler getirilmektedir. Bu durum mükelleflerin bu süreci takip etmesini zorlaştırmaktadır. Gelir idaresinin KDV, e-belge uygulamaları ile ilgili tebliğleri

birleştirmesinde olduğu gibi bilgi verme yükümlülüğüne dair yayımlanan tebliğleri bir araya getirerek tek tebliğ haline getirmesi, hem mükellefler hem de vergi idaresi çalışanları açısından kolaylık olacaktır.

Dijital dönüşümle birlikte, vergi mükelleflerinden ve üçüncü kişilerden vergiyle ilgili daha fazla bilgi elde edilmekte ve bu durum vergi boşluklarının daha net anlaşılmasını sağlamaktadır. Ancak finans sektörünün giderek küreselleşmesiyle birlikte vergi idarelerinin offshore mali faaliyetleri olan mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamak için uluslararası işbirliği yapılması kaçınılmaz olmaktadır. Otomatik bilgi değişimi anlaşmaları, finansal hesap bilgilerinin ülkeler arasında otomatik olarak paylaşılmasını sağlayan uluslararası yasal çerçevelerdir. Bu anlaşmalar, vergi kaybının önlenmesi ve vergi gelirlerinin artırılması için önemli bir araçtır.

Vergi güvenliği açısından önem arz eden bilgi verme yükümlülüklerine aykırılık teşkil eden davranışlar, idari ya da adli yaptırıma tabi tutulmaktadır. İdari yaptırımlar genel olarak maktu tutarlarda belirlenen idari para cezalarıdır. Almanya ve İtalya'da bilgi vermeme durumunda uygulanacak idari para cezaları, alt ve üst sınırlar dâhilinde belirlenmektedir. Buna göre Almanya'da 5.000 Euro-25.000 Euro aralığında belirlenen idari para cezaları İtalya'da 250-2.000 Euro arasında değişmektedir. İhlalin ağırlığı, failin sosyo-ekonomik durumu vb. hususlar cezaların belirlenmesinde etkili olmaktadır. ABD, Rusya ve Hindistan'da idari para cezalarının miktarı kanunda bilgi verme yükümlülüğünün konusuna göre ayrı ayrı belirlenmiştir. ABD'de asgari 60 dolar olan idari para cezaları, uluslararası işlemlerle ilgili bilgi verme yükümlülüklerinin ihlalinde 100.000 dolara kadar ulaşmaktadır. Ülkeler, yurtiçi işlemlere ilişkin bilgi verme yükümlülüğünün yanı sıra otomatik bilgi değişimi kapsamında finansal kuruluşlara bilgi verme yükümlülükleri getirmektedir. İncelenen ülkelerde, özellikle finansal kuruluşların vermesi gereken bilgilerin veya mükelleflerin sınır ötesi işlemleriyle ilgili olarak vermesi gereken bilgilerin verilmemesi durumunda daha yüksek tutarda idari para cezalarının öngörüldüğü tespit edilmiştir. Ayrıca Rusya'da finansal hesap bilgilerinin eksik veya hatalı bildirilmesinin nedeni müşteriden kaynaklanıyorsa, eksik veya hatalı bilgi veren müşterilere de maktu tutarda idari para cezası uygulanması söz konusu olmaktadır.

Bazı ülkelerde bilgi verme yükümlülüklerine uyulmaması karşılığında adli yaptırımlar uygulanmaktadır. ABD ve Almanya'da kasten bilgi vermeme somut olayın

şartlarına göre vergi suçu kapsamında hapis cezasıyla cezalandırılabilir. Hindistan'da CGSTA kapsamında kendisinden bilgi istenen kişinin bilgi vermemesi veya yanlış bilgi vermesi de vergi suçu olarak düzenlenmekte ve adli yaptırım uygulanmaktadır.

Türkiye'de münferit olarak bilgi verme yükümlülüğüne uyulmaması, VUK'un mükerrer 355. maddesinde düzenlenen ve mükellef gruplarına göre belirlenen farklı tutarlardaki özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılmaktadır. Daha önceden özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen ikinci defa bilgi verme yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde hapis cezası öngören düzenleme, 4369 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır. Mevcut bilgi vermeme fiiline ilişkin uygulanan özel usulsüzlük cezasının caydırıcılık özelliğinin yetersizliğinin mükellefleri bilgi vermemeye teşvik ettiği söylenebilir. Örneğin; bilgi vermeme halinde VUK mükerrer md. 355 gereğince 3.000-11.800 TL⁸⁷³ arasında belirlenen cezai yaptırım, vergi kaçakçılığı olgusunun söz konusu olduğu durumlarda bu kişilerin elde ettikleri haksız kazançlar göz önünde bulundurulduğunda caydırıcı olmamaktadır. Bunun yanı sıra bir idari ceza sistemi oluşturulurken vergi cezalarının orantılı olması, örneğin mükellefin ihlal derecesine bağlı olarak cezaların artırılması ve ihlalden kaynaklanan zarar düzeyinin göz önünde bulundurulması gerekir. Nitekim vergi kaçakçılığı olgusunun söz konusu olduğu durumlara ilişkin bilgi vermeme fiili ile daha basit konulara ilişkin bilgi vermeme fiilinin yol açacağı zarar aynı düzeyde değildir.

Münferit olarak talep edilen bilgilerin haricinde vergi idaresine devamlı olarak verilmesi gereken bilgilerin verilmemesi halinde de VUK'un mükerrer 355. maddesinde yer alan ve tutarı mükellef gruplarına göre belirlenen özel usulsüzlük cezaları uygulanmaktadır. Türkiye'de otomatik bilgi değişimi kapsamında finansal kuruluşların vermesi gereken bilgileri süresinde veya hiç vermemesi ya da eksik/yanıltıcı bilgi vermesi halinde ayrı bir yaptırım sistemi öngörülmemiş olup, VUK'un mükerrer 355. maddesi hükümleri uygulanmaktadır.

Diğer ülke uygulamaları da göz önüne alınarak; Türkiye'de bilgi vermeme fiiline uygulanan özel usulsüzlük cezalarında ihlalin ağırlığı, bilgi vermemenin yol açacağı zarar düzeyi, failin sosyo-ekonomik durumu vb. hususların gözetilmesi ve verilmesi gereken bilgilerin konularına göre özel usulsüzlük cezası tutarının ayrı ayrı belirlenmesi daha uygun olacaktır.

⁸⁷³ 10.05.2024 tarihindeki kura göre karşılığı 86-338 Euro'dur.

Vergi güvenliğinin sağlanmasında alınan tedbirlerden biri de nakit ödemelerin sınırlandırılmasıdır. Çalışmada yer alan ülkelerden Hindistan'da son yıllarda bu konuda önemli adımlar atılmıştır. Nakit ödemelere getirilen çeşitli sınırlama hükümlerine riayet edilmemesi, idari para cezaları şeklinde öngörülen yaptırımlara tabi tutulmaktadır. Ayrıca belirli tutarı aşan ödemelerin nakit olarak yapılması halinde bu harcamaların işletme gideri olarak kabul edilmeyeceğine dair düzenleme yapılmıştır. Hindistan'da vergi kanununda nakit ödemelerin sınırlandırılmasına ilişkin çeşitli hükümler bulunmakla birlikte, Türkiye'deki uygulamaya benzer düzenlemesinde nakit ödeme sınırı 2 lakh rupi⁸⁷⁴ olarak belirlenmiştir. Türkiye'de ise, 7.000 TL'nin üzerindeki tahsilat ve ödemelerin banka ve benzeri finansal kuruluşlar kanalıyla yapılması zorunludur. Bu yükümlülüğe uyulmaması halinde maktu belirlenen tutarın altında kalmamak kaydıyla işleme konu tutarın %5'i oranında özel usulsüzlük cezası uygulanmaktadır. Hindistan'da bu ihlal, genel olarak nakit ödenen tutara eşit para cezası olarak daha ağır bir yaptırıma tabidir. ABD ve Almanya'da belirli bir limitin üzerindeki nakit ödemeler yasaklanmamakla birlikte, vergi idaresine bildirilmesi ya da ödeme yapan kişinin bilgilerinin kaydedilmesi gibi çeşitli yöntemler uygulanmaktadır. Türkiye'de nakit ödemelere getirilen sınırın oldukça düşük olarak belirlenmesine rağmen, kayıt dışı işlemlerin kayıt altına alınmasında önemli bir fonksiyonu bulunmamaktadır. Bu zorunluluğa uyulmaması karşılığında VUK'un mükerrer md. 355 uyarınca öngörülen özel usulsüzlük cezalarının da bu konuda yeterli olmadığı anlaşılmaktadır. Bu aşamada, günümüzde oldukça değer kaybına uğrayan 7.000 TL'lik sınırın güncellenmesi, belirlenen sınırın üzerindeki ödemelerin nakden yapılması halinde bu harcamaların işletme gideri olarak kabul edilmeyeceğine dair düzenleme yapılması ve ticari işlemlerde bankacılık araçlarıyla tahsilat yapılmasının vergi avantajlarıyla desteklenmesinin de faydalı olabileceği düşünülmektedir.

İhbar ikramiyesi, vergi güvenliğinin sağlanması yönünde kişileri ihbarda bulunmaya teşvik etmenin araçlarından biridir. Almanya ve İtalya'da ihbar müessesesi olmakla birlikte bir ödül beklentisinin asılsız ihbarlara yol açabileceği nedeniyle genellikle muhbirlerle ikramiye ödenmesi söz konusu değildir. Rusya'da ulusal zihniyet ve kültürel nedenlerle vergi ihbar müessesesine pek sıcak bakılmamaktadır. İhbar ikramiyesi uygulamasında ABD, uzun bir geçmişe sahiptir. Hindistan'da, ihbar ikramiyesine ilişkin yakın tarihlerde uygulamaya konan çeşitli programlar

⁸⁷⁴ 10.05.2024 tarihindeki kura göre 2 lakh rupi = 77.467,20 TL'dir.

bulunmaktadır. Türkiye’de ise, ihbar ikramiyesinin geçmişi 1931 yılına dayanmaktadır. ABD’nin ihbar ikramiyesi programı; muhbire, muhbirin verdiği bilgiler neticesinde elde edilen vergi tahsilatının en az %15’inin ve bu tahsilatın 2 milyon doları aşması halinde de %30’una kadarının ödenmesini içermektedir. Hindistan’da uygulanan çeşitli programlara göre, verginin %3’ü ya da %20’i oranlarında ikramiye tutarı belirlenmektedir. Farklı programlardan yararlanılması halinde ikramiye tutarına bir üst sınır getirilmiştir. Türkiye’de ihbar ikramiyesi oranı %10 olarak uygulanmaktadır. ABD’de ihbar ikramiyesinin tamamı yasal süreç tamamlanana kadar ödenmezken, Hindistan ve Türkiye’de ihbar ikramiyeleri aşamalı olarak ödenmektedir. ABD ve Türkiye’den farklı olarak, Hindistan’da devlet görevlileri ihbar ikramiyesi alabilmektedir. ABD’de asılsız ihbar riskinin yol açacağı sorunlara karşı bir yaptırım mekanizması öngörülmüştür.

İhbar ikramiyesi uygulamasının ülkemizde çok eski tarihli bir kanuna dayandırılması, günümüzün koşulları karşısında yetersiz kalmaktadır. Kişilerin kolaylıkla anlayabileceği şekilde yeniden hukuki düzenleme yapılması ve kuralların açık ve net olarak belirlenmesi gerekir. Asılsız ihbarların önüne geçmek için de caydırıcı bir yaptırım uygulanması öngörülebilir. Türkiye’de ihbar ikramiyesinden veraset ve intikal vergisi alınması, müessesenin işlerliğini azaltmaktadır. Vergiden istisna edilmesi yönünde bir düzenleme yapılması, ihbar müessesesinin işlerliğini artıracaktır.

Stopaj yoluyla vergilendirme, vergi güvenliğini artırmada önemli rol oynayan bir yöntemdir. Bu yöntem genel olarak ücret, kâr payı, faiz, gayrimenkul sermaye iratları, serbest meslek kazançları, gayri maddi hak bedelleri gibi gelir türleri için uygulanmaktadır. Küreselleşmeyle birlikte, faiz ve kâr payları gibi pasif nitelikli gelirler vergi kayıplarının en önemli kaynağı olmaktadır. Sermaye gelirlerinin vergilendirmedeki zorlukları ve bu gelirlerin yurt dışına kolayca transfer edilebilmesi, küreselleşme sürecinde vergi kayıplarının artmasına yol açmaktadır. Bu nedenle stopaj yöntemi, özellikle kâr payı ve faiz gibi pasif nitelikli gelirlerin vergilendirilmesinde oldukça önem arz etmektedir.

ABD’de tam mükellef gerçek ve tüzel kişilere yapılan kâr payı, faiz, gayri maddi hak bedeli gibi ödemeler üzerinden vergi stopajı yapılmamaktadır. Dar mükellef kişilere yapılan bu tür ödemelerde %30 oranında vergi stopajı uygulanmaktadır. Bu oran, incelenen ülkeler arasında en yüksek stopaj oranıdır. Almanya’da istisnai

durumlar dışında tam mükellef gerçek ve tüzel kişilere yapılan faiz, gayri maddi hak bedeli ödemelerinden stopaj yapılmamaktadır. Kâr payı ödemelerinden ise %25 oranında stopaj yapılmaktadır. Dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin faiz ve kâr payı gelirlerine %25, gayri maddi hak gelirlerine ise %15 oranında vergi stopajı uygulanmaktadır. İtalya’da tam mükellef gerçek kişiler ile dar mükellef gerçek veya tüzel kişilere ödenen kâr payı üzerinden %26 oranında vergi stopajı yapılmaktadır. Dar mükellef kişilerden yapılan vergi stopajı nihai vergi niteliğindedir. Faiz gelirleri açısından bakıldığında, İtalya’da dar mükellef bir kurum için stopaj oranı %12,5 ile %26 arasında değişmekte iken, tam mükellef bir kuruma ödenen faiz stopaja tabi değildir. Tam veya dar mükellef bir gerçek kişiye ödenecek faiz için genellikle %26 oranında vergi stopajı uygulanmakta olup, dar mükellefler için bu nihai vergi niteliğinde olmaktadır. Gayri maddi hak gelirleri açısından; tam mükelleflere ödenen telif ücretleri stopaja tabi değildir. Dar mükellef gerçek ya da tüzel kişilere yapılan ödemeler ise %22,5’lik efektif bir vergi stopajı ile sonuçlanmaktadır. Rusya’da kâr paylarında uygulanan stopaj oranı, tam mükellef gerçek kişilere ödenen kâr payları için %9, dar mükellef gerçek kişilere ödenen kâr payları için %15’tir. Faiz ve telif ücretlerine %20 oranında stopaj uygulanmaktadır. Hindistan’da kâr payları, faiz, gayri maddi hak bedeli gibi ödemeler üzerinden tam mükellef gerçek veya tüzel kişilere %10, dar mükellef gerçek veya tüzel kişilere ise %20 oranında stopaj uygulanmaktadır.

Türkiye’de tam mükellef tüzel kişilere yapılan kâr payı, faiz, gayri maddi hak bedeli gibi ödemeler üzerinden vergi stopajı yapılmamaktadır. Tam mükellef gerçek kişiler ile dar mükellef gerçek ya da tüzel kişilere ödenen kâr payı üzerinden %10 oranında vergi stopajı yapılmaktadır. Faiz gelirleri açısından dar mükellef kişilere faiz ödemelerinde %10 oranında stopaj uygulanmaktadır (yabancı bir devlete, uluslararası kuruluş, yabancı bir bankaya veya finansal kuruluş olarak nitelendirilen yabancı bir şirkete ödenecek kredi faizlerine stopaj uygulanmamaktadır. Geçerli bir vergi anlaşması kapsamında oran düşürülmediği sürece diğer yerleşik olmayanlardan alınan kredilere ödenen faizler için %10 oranı uygulanır) . Tam mükellef gerçek kişiler ile dar mükellef gerçek ya da tüzel kişilere ödenen telif ücretleri üzerinden %20 oranında vergi stopajı uygulanmaktadır.

KVK md. 30/7’de, “kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle

Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın %30 oranında vergi kesintisi yapılacağı” hüküm altına alınmıştır. Bu vergi güvenlik müessesinin amacı vergi cenneti olan ülkelere aktarılan tutarların vergilendirilmesini sağlamaktır. Ancak bu düzenlemede sözü edilen ülkelerin Cumhurbaşkanınca henüz ilan edilmemiş olması nedeniyle bu güvenlik önleminin günümüze kadar uygulanma imkânı olmamıştır.

Vergi stopajı ile ilgili getirilen kurallara ve yükümlülükler uymaması idari ve adli yaptırımlara tabi tutulmaktadır. ABD’de kanunen vergi kesintisi yapmak, doğru şekilde beyan etmek ve ödemekle yükümlü kılınan vergi sorumlusunun bu görevlerini kasten yapmaması suç teşkil etmekte ve 5 yıla kadar hapis cezası ve/veya 10.000 dolardan fazla olmamak üzere adli para cezası ile cezalandırılmaktadır. Ayrıca kayba uğrattığı vergi kadar idari para cezası uygulanmaktadır.

Almanya’da vergi kesintisi yapma ve vergi idaresine beyan etme yükümlülüğünü zamanında yerine getirmeyen veya eksik yerine getiren vergi sorumlusuna vergi kaybına yol açtığı takdirde 50.000 Euro’ya kadar idari para cezası kesilmektedir. Aynı yükümlülüğü kasten yerine getirmemesi ve vergi kaybına neden olması durumunda ise vergi kaçakçılığı suçu oluşmakta ve hapis cezası uygulanabilmektedir. Vergi kaybına neden olmayan durumlarda ise “Stopaj Vergisini Tehlikeye Atma Kabahatinin” yaptırımı olan 25.000 Euro’ya kadar idari para cezası kesilmektedir.

İtalya’da “vergi kaçırmak kastıyla beyanname vermeme” suçunun meydana gelmesi için kayba uğrayan verginin 50.000 Euro’nun üzerinde olması gerekmektedir. Vergi kesenlerin ödevlerinden biri olan gelir vergisi stopaj beyannamesinin verilmemesi nedeniyle ziyaa uğrayan verginin 50.000 Euro’yu aşması durumunda vergi suçu oluşmakta ve iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası verilebilmektedir. Kayba uğrayan verginin bu sınırın altında kalması halinde ise vergi kabahati sayılarak, ziyaa uğrayan verginin %120’si ile %240’ı arasında değişen idari para cezası ile cezalandırılmaktadır. Ayrıca, vergi kesintisi yapmakla yükümlü olan kişilerin bu yükümlülüğü kısmen ya da tamamen yerine getirmemesi de vergi kabahati oluşturmakta ve kesinti yapılması gereken verginin %20’si oranında idari para cezası uygulanmaktadır.

Rusya’da, bir vergi sorumlusu tarafından kesinti yapılması gereken vergi tutarları üzerinden bu Kanunla belirlenen süre içerisinde kesinti yapılmaması ve/veya eksik yapılması halinde tevkifata tabi tutarın %20’si oranında idari para cezası uygulanmaktadır. Vergi sorumlularının vergilerin hesaplanması, mahsup edilmesi veya havale edilmesine ilişkin görevlerini kişisel çıkarları doğrultusunda yerine getirmemesi vergi suçu olarak düzenlenmekte ve meydana gelen vergi kaybının büyüklüğüne göre farklı adli yaptırımlar uygulanmaktadır.

Hindistan’da yasanın gerektirdiği şekilde gelir vergisi kesintisini kısmen veya tamamen yapmayan vergi sorumlusunun, kesmediği veya ödemediği vergi tutarı kadar idari para cezasını ödemekle yükümlü olacağı öngörülmektedir. Bunun yanı sıra, kaynağında kesilen veya tahsil edilen verginin vergi sorumlusu tarafından merkezi hükümetin hesabına ödenmemesi ise daha ağır bir vergi ihlali olarak kabul edilmekte ve 3 aydan az olmamak üzere yedi yıla kadar ağır hapis ve adli para cezası ile cezalandırılabilen vergi suçu olarak düzenlenmektedir.

Türkiye’de stopaj uygulamasına ilişkin kurallara aykırı davranılması sonucunda idari ve adli yaptırımların uygulanması söz konusudur. Vergi kesenlerin şekli ödevlerinden biri ücret bordrosunun düzenlenmesidir. Ücret bordrosunun düzenlenmemesi ya da gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi, VUK md. 353/2 gereğince 2024 yılı için 3.400 TL özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren bir vergi kabahatini oluşturmaktadır. Ücret bordrosunun asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması durumunda VUK’un 359. maddesinin (b) fıkrasına göre sahte belge düzenleme veya kullanma suçu oluşabilecektir. Vergi kesenlerin bir diğer şekli ödevi ise beyanname vermektir. Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması halinde, VUK md. 352/I gereğince usulsüzlük cezası kesilmektedir. Usulsüzlüğün meydana gelmesi için vergi ziyanının var olup olmaması herhangi bir önem taşımamaktadır. Ancak 15.07.2016 sayılı Kanun’la “prim ve hizmet belgesi” ile “muhtasar beyanname” nin birleştirilmesiyle oluşan muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin verilmemesi, VUK’un mükerrer 355. maddesinde özel usulsüzlük kabahati olarak düzenlenmiştir. Beyannamenin hiç verilmemesi veya eksik beyanda bulunulması vergi ziyana yol açmışsa, sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilmektedir. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra

verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için vergi ziyai cezası ise %50 oranında uygulanmaktadır.

Çalışma kapsamındaki ülkelerde vergi stopajı ile yükümlülüklerle aykırılık teşkil eden davranışlar belirli şartlar altında vergi suçu olarak düzenlenmiştir. Bu husus göz önünde bulundurulduğunda, Türkiye’de de vergi kaçırma kastıyla vergi sorumlularının stopaj ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmemesi vergi suçu kapsamına alınabilir.

Defter ve belge düzeninin sağlıklı bir şekilde işlemesi, vergi güvenliğinin sağlanması açısından önem arz eden bir husustur. Aynı zamanda vergi idaresinin denetim faaliyetleri mükellefler tarafından tutulan defter, kayıt ve belgelere dayanmaktadır. Beyan esasına göre vergilendirmenin geçerli olduğu ülkelerde, mevcut defter ve kayıtların vergiye tabi gelirin belirlenebilmesi için yeterince kapsamlı olması ya da ödenmesi gereken veya talep edilen KDV/GST’nin doğruluğunu teyit edebilir nitelikte olması gerekir. Çalışma kapsamındaki ülkelerde, defter ve kayıt tutmaya ilişkin yasal gereklilikler işletmenin türüne veya büyüklüğüne göre değişmektedir. Küçük işletmeler ve serbest meslek sahibi vergi mükellefleri için basitleştirilmiş muhasebe sistemi uygulanmaktadır. Türkiye’de, mükellef gruplarına veya işletmenin büyüklüğüne göre defter tutma ve belge düzenleme yükümlülükleri değişiklik göstermektedir. Ülkelerin tamamında mükelleflerin defter, kayıt ve belgeleri muhafaza ve ibraz ödevleri bulunmaktadır. Defter, kayıt ve belgeleri muhafaza süreleri; ABD’de genel olarak 3 yıl, Almanya’da 10 yıl, Hindistan’da 6 yıl, İtalya ve Rusya’da Türkiye’deki gibi 5 yıldır.

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte, e-fatura ve e-defter uygulamaları birçok ülkede yaygınlaşmaktadır. Diğer ülkelerde, bazı mükellef gruplarına e-fatura düzenleme zorunluluğu getirilmesine karşın, ABD ve Rusya’da böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır. Türkiye’de bazı mükellef grupları için e-defter tutma ve e-belge düzenleme zorunluluğu bulunmaktadır.

Belge ve kayıt düzeni ile ilgili olarak e-defter ve e-belge gibi elektronik uygulamaların artan kullanımı, hukuki düzenlemelerde de yeni ihtiyaçlar doğurmaktadır. VUK gibi geleneksel mevzuat, elektronik belge ve kayıtların hukuki statüsünü tam olarak ele alamamaktadır. Bu durum, elektronik uygulamaların yaygınlaşması karşısında birtakım sorunlara yol açmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı e-uygulamaları tebliğler, özalgeler ve duyurular gibi düzenlemelerle gerçekleştirmeye çalışmaktadır. Kâğıt fatura ve defter mantığıyla hazırlanmış vergi

kanunları, günümüzün teknolojik gelişmeleri karşısında yetersiz kalmaktadır. Elektronik uygulamaların verimli ve güvenli bir şekilde kullanılabilmesi için hukuki yapının iyileştirilmesi şarttır. VUK'un teknolojik gelişmelere ayak uydurabilecek bir şekilde güncellenmesi gerekmektedir.

Günümüzde vergi güvenliği açısından geleneksel ödeme kaydedici cihazlar yerine gelir idaresine otomatik günlük işlem bilgisi sunabilen elektronik ödeme kaydedici cihazların kullanılması da önem kazanmaktadır. Bu kapsamda İtalya ve Rusya'da perakende ticaret yapan mükelleflerin yeni nesil ÖKC kullanma zorunluluğu bulunmaktadır. Türkiye'de de kademeli bir şekilde getirilen bu uygulama konusunda 557 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile yapılan en son düzenlemeye göre; eski nesil ödeme kaydedici cihazların mali hafızalarının dolup dolmadığına bakılmaksızın 01.07.2024 tarihine kadar yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar ile değiştirilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

Defter ve belge düzenine ilişkin getirilen kurallara aykırılık gösteren eylemler idari ve adli yaptırıma tabi tutulmaktadır. İncelenen ülkelerde ve Türkiye'de, defter ve belge düzenine ilişkin şekli ödevlere aykırılık teşkil eden vergi kabahatleri idari para cezalarıyla cezalandırılmaktadır. Kanunen tutulması gereken defter ve kayıtların tutulmaması, muhafaza edilmemesi halinde Almanya'da 5.000 Euro ile 25.000 Euro, İtalya'da 1.000 Euro ile 8.000 Euro arasında değişen idari para cezası uygulanmaktadır. Hindistan'da mükellefin gelir vergisine ilişkin defter tutma veya muhafaza etme yükümlülüğüne uymaması, 25.000 rupi⁸⁷⁵ para cezası uygulanmasını gerektirmektedir. Mal ve hizmet vergisine ilişkin defter tutmamanın cezası, 10.000 rupiden az olmamak üzere kayba uğrayan (kaçırılan, haksız olarak iade alınan veya indirim konusu yapılan gibi) vergi tutarı kadar para cezası ile cezalandırılmaktadır. Ancak bu fiillerin dolandırıcılık ve vergi kaçırma amacı dışında bir nedenle vergi kaybına yol açması halinde, ödenmesi gereken verginin %10'u oranında para cezası uygulanmaktadır. Diğer ülkelerden farklı olarak ABD'de, tutmaları gereken defter ve kayıtları kasten tutmayanlar hakkında diğer cezaların yanı sıra bir yıla kadar hapis cezası ve 25.000 dolardan fazla olmamak üzere (şirketler için 100.000 dolardan fazla olmamak üzere) adli para cezası veya her ikisinin birden verilebileceği öngörülmüştür.

Türkiye'de defter tutmama durumunda uygulanacak cezalardan biri, birinci derece usulsüzlük cezasıdır. VUK'a bağlı cetvelde maktu olarak düzenlenen ve her yıl

⁸⁷⁵ 10.05.2024 tarihindeki kura göre 25.000 rupi= 277 Euro'dur.

yeniden değerlendirme oranına göre artırılarak belirlenen birinci derece usulsüzlük cezaları 2024 yılında uygulanmak üzere, sermaye şirketleri için 1.100 TL; sermaye şirketleri dışında kalan birinci sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı için 660 TL; ikinci sınıf tüccarlar için 330 TL olarak belirlenmiştir. Defterlerin tutulmamış olması, re'sen takdir nedeni sayıldığından bu cezalar iki kat olarak uygulanmaktadır. Cetvelin ilk sırasında yer alan mükellef grubu esas alınarak hesaplandığında bile, defter tutmama fiiline uygulanması gereken usulsüzlük cezası miktarı 2.200 TL olmaktadır. ABD, Almanya ve İtalya'daki cezalar ile kıyaslandığında, Türkiye'de bu vergi kabahatine uygulanacak usulsüzlük cezasının oldukça hafif kaldığı görülmektedir. Vergi matrahının ve buna göre hesaplanacak olan vergi alacağının gerçek miktarını tespit etme açısından büyük öneme sahip defterlerin tutulmaması karşılığında öngörülen usulsüzlük cezasının, mükellef gruplarına göre ayrı ayrı belirlenmek üzere 35.000,00 TL - 300.000,00 TL aralığında belirlenmesi önerilmektedir.

Ticari hayatta en çok kullanılan belgelerden biri faturadır. Almanya'da fatura düzenlenmemesi veya geç düzenlenmesi 5.000 Euro'ya, saklama yükümlülüklerine uyulmaması ise 1.000 Euro'ya kadar idari para cezası uygulanmasını gerektirmektedir. İtalya'da fatura düzenlenmemenin cezası, doğru şekilde belgelenmeyen KDV'nin %90 ile %180'i arasında değişen idari para cezasıdır. Rusya'da muhasebeleştirme kurallarının ağır ihlali olarak nitelendirilen fatura veya diğer kaynak belgelerin mevcut olmaması halinde 10.000 ruble⁸⁷⁶, birden fazla vergi dönemi boyunca işlenmesi halinde ise 30.000 ruble para cezası ile cezalandırılmaktadır. Hindistan'da fatura düzenlenmemenin cezası, 10.000 rupiden⁸⁷⁷ az olmamak üzere kayba uğrayan (kaçırılan, haksız olarak iade alınan veya indirim konusu yapılan gibi) vergi tutarı kadar para cezasıdır. Türkiye'de fatura düzenlenmemenin cezası VUK md. 353/1'de düzenlenmektedir. Buna göre fatura düzenlenmemenin cezası; 3.400,00 TL'den⁸⁷⁸ aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezasıdır. Ancak kanunda bir takvim yılı içinde kesilebilecek en fazla ceza tutarının 1.700.000 TL olacağına ilişkin bir sınırlama bulunmaktadır.

Defter ve belge düzenine aykırılık teşkil fiillerin vergi kaybına yol açması halinde ise, nispi oranlarda cezalar söz konusu olmaktadır. ABD'de muhasebe usulsüzlükleri, tahrif edilmiş veya yetersiz defter ve kayıtlar gibi hileli bir davranışla

⁸⁷⁶ 10.05.2024 tarihindeki kura göre 10.000 ruble= 101 Euro'dur.

⁸⁷⁷ 10.05.2024 tarihindeki kura göre 10.000 rupi= 110 Euro'dur.

⁸⁷⁸ 10.05.2024 tarihindeki kura göre 3.400 TL= 97 Euro'dur.

eksik ödeme yapılması, eksik ödenen verginin %75'i oranında idari para cezası uygulanmasını gerektirmektedir. Rusya'da ise bu fiillerin vergi kaybına neden olması 40.000 rubleden az olmamak üzere, ödenmemiş verginin %20'si oranında para cezası ile cezalandırılmaktadır. Hindistan'da defterlere yanlış kayıt yapılması veya herhangi bir kaydın yapılmaması, yanlış veya eksik kaydın toplam tutarına eşit tutarda para cezası ile cezalandırılmaktadır. Hindistan'da mal ve hizmet vergisine ilişkin olarak sahte/yanlış fatura düzenlemek, mali kayıtları tahrif etmek, sahte hesaplar oluşturmak gibi fiiller; 10.000 rupiden az olmamak üzere kayba uğrayan (kaçırılan, haksız olarak iade alınan veya indirim konusu yapılan gibi) vergi tutarı kadar para cezası ile cezalandırılmaktadır.

Türkiye'de belge ve kayıt düzenine aykırılık teşkil eden fiillerin (defter tutmama, fatura düzenlememe gibi) vergi kaybına neden olması halinde bir kat vergi ziyayı cezası uygulanmaktadır. Ancak VUK'un 359. maddesinde yer alan fiillerin vergi ziyasına sebep olması halinde ise vergi ziyayı cezası üç kat olarak uygulanmaktadır. Bunun yanı sıra "izaha davet" müessesesinin düzenlendiği VUK'un 370. maddesinde, yapılan ön tespitlerde kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının, 2024 yılı için 500.000 TL'yi geçmeyen veya bu tutarı geçse dahi ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilmesi ve diğer şartları da yerine getirmeleri durumunda vergi ziyayı cezasının, ziyaya uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesileceğine ilişkin bir hüküm yer almaktadır.

Defter ve belge düzenine aykırılık teşkil eden bazı fiillerin sadece para cezası ile cezalandırılmasının cezadan beklenen önleyici ve ıslah edici amacı gerçekleştirilemeyeceğinden hareketle hapis cezası şeklinde yaptırımlar uygulanmaktadır. Genel olarak; ağır vergi ihlali oluşturan çift defter tutmak, tutulan kayıtları ve defterleri tahrip etmek veya yok etmek, sahte belge düzenlemek ve kullanmak gibi fiiller vergi suçu kapsamına alınmakta ve hapis cezasıyla cezalandırılmaktadır.

ABD'de kanunda açıkça sayılmamakla birlikte mahkeme içtihatlarına göre çift defter tutmak, kayıt ve defterleri tahrip etmek, sahte fatura düzenlemek gibi fiiller kasten işlenmek ve vergi kaybına neden olmak şartıyla vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiiller olarak kabul edilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçunun yaptırımını, adli para cezası ve/veya 5 yıla kadar hapis cezasıdır.

Almanya’da defter ve kayıt düzenine ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmemesi büyük ölçekte bir vergi kaybına neden oluyorsa vergi kaçakçılığı suçu kapsamında 10 yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılabilir. Almanya’da sahte belge kullanmak vergi kaçakçılığı suçu oluşturmakta ancak sahte belge düzenlemek vergi suçuna hazırlık hareketi olarak değerlendirilmekte ve vergiyi tehlikeye atma kabahatine sebep olan fiiller arasında sayılmaktadır.

İtalya’da vergi kaçırma kastıyla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılarak vergi beyannamesi verilmesi vergi suçu olarak düzenlenmekte ve suçu işleyen kişi dört yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. Sahte belge düzenlemenin cezası da dört yıldan sekiz yıla kadar hapis cezasıdır. Rusya’da fatura sahteciliği yoluyla ödenecek verginin eksik gösterilmesi vergi kaçakçılığı suçu olarak nitelendirilmektedir. Hindistan’da fatura ya da diğer belgeleri düzenlememek, sahte/yanlış fatura düzenlemek, mali kayıtları tahrif etmek veya bunları değiştirmek veya sahte hesaplar/belgeler oluşturmak idari para cezasının yanı sıra hapis cezası da öngörülen vergi suçları olarak düzenlenmiştir. Rusya ve Hindistan’da hapis cezalarının süresi, kaçırılan vergi tutarına göre değişmektedir.

Türkiye’de defter ve belge düzeninin ağır bir şekilde ihlal edilmesine neden olan fiiller, VUK’un 359. maddesinde kaçakçılık suçu kapsamında düzenlenmiştir. İhlalin ağırlığına göre ayrı bentlerde düzenlenen fiillere farklı sürelerde hapis cezaları öngörülmektedir. Buna göre ilk grupta yer alan fiiller ve cezaları şu şekildedir:

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

1) 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,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün

uygulanmasında 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 belgedir.”

VUK md. 359/b’de ise ikinci grupta yer alan kaçakçılık fiilleri ve cezaları yer almaktadır:

“b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfelerini 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, üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.”

VUK md. 359/c’de ise üçüncü grupta yer alan kaçakçılık fiilleri ve cezaları yer almaktadır:

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

Türkiye’de belge ve kayıt düzenine aykırılık teşkil eden ve kamu düzenini bozucu nitelikteki vergi suçlarına verilen hapis cezaları, suçları önlemede etkili değildir. 15.04.2022 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 7394 sayılı Kanun ile vergi suçlarına ilişkin hapis cezalarının üst sınırının yükseltilmesi de, etkin pişmanlık ve ceza infaz düzenlemeleri (denetimli serbestlik, koşullu salıverilme, hükmün açıklanmasının geri bırakılması gibi) nedeniyle caydırıcılık etkisi konusunda büyük bir değişiklik yaratmamaktadır. Örneğin; üst sınırdan 8 yıl hapis cezası alan bir failin etkin pişmanlıktan yararlanması halinde cezası 4 yıla inebilmektedir. Koşullu salıverilme hükümlerinden yararlanabilmesi için infaz kurumunda geçireceği süre 2 yıl olmakta, ancak bunun 1 yılının denetimli serbestlik kapsamında geçirilmesi halinde cezaevinde kalma süresi 1 yıl olmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçları ve cezalarıyla ilgili olarak, yabancı ülkelerdeki uygulamalar da göz önünde bulundurularak vergi kaybına göre kademeli bir sistem getirilmesi önerilebilir. Vergi kaybı arttıkça vergi kaybıyla orantılı hapis cezalarının

verilmesi, suçu işleyen kişiye vergi kaybının yarattığı mali yükün bedelini ödemesi gerektiğini anlaması konusunda daha etkili olabilecektir.

Sonuç olarak, vergi gelirin tam ve doğru olarak tahsilinin temeli, tarh aşamasından önce vergi matrahının eksiksiz ve doğru bir şekilde belirlenmesine dayanmaktadır. Tarhiyat öncesinde alınan genel vergi güvenlik önlemlerinin yanı sıra, vergi gelirin korunmasına yönelik ek mekanizmalara ihtiyaç duyulması noktasında ise ülkelerin vergi ceza sistemi devreye girmektedir. Caydırıcılık, adalet, etkinlik ve sağlam bir hukuki dayanak gibi temel unsurları barındıran bir vergi ceza sistemi, vergiye uyumu teşvik ederek devletin vergi alacağını güvence altına almaktadır. Vergi mevzuatına aykırılık teşkil eden vergi kabahat ve suçlarını önleme ve caydırma işlevi gören vergi ceza sisteminin, adil ve güvenilir bir şekilde tasarlanması ve işletilmesi gerekir.

KAYNAKLAR

- Abgabenordnung (Alman Mali Kanunu).
- Agenzia delle Entrate (İtalya Gelir İdaresi Başkanlığı) Resmi İnternet Sitesi, <https://www.agenziaentrate.gov.it/>, (24.09.2023).
- Akbulut, B. (2020). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Akdoğan, A. (2019). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akdoğan, A. (2020). *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akgül, H. (2019). *Türk Vergi Hukukunda Arama ve Hukuki Sonuçları*, (Basılmamış Doktora Tezi), Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- Akkaya, M. (2000). “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, *AÜHFD*, Cilt: 49, Sayı:1-4, s. 85-96.
- Aktan, C. C. (2020). *Vergi*, Cilt 2, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Aksoy, Ş. (1994). *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Aksoy, Ş. (2010). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Aktuğ, M., Öz, E. (2021). “Küresel Vergi Şeffaflığının Artırılmasında Uluslararası Bilgi Paylaşımının Rolü”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt 17(1), s. 115-148.
- Alptürk, E. (2007). *Tüm Yönleriyle İhbar ve İhbar İkramesi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Alschuler, A. W. (1979). “Plea Bargaining and Its History”, *Columbia Law Review*, 79(1), s. 1-43.
- Anayasa Mahkemesi, (26.01.2012). E.2011/74, K.2012/15 sayılı kararı, RG: 21.07.2012/28360.
- Anayasa Mahkemesi, (06.01.2005). E.2001/3, K.2005/4 sayılı kararı, RG: 20.10.2005/25972.
- Anayasa Mahkemesi, (06.01.2005). E. 2001/487, K. 2005/2 sayılı kararı. RG: 27.10.2005/25979.
- Anayasa Mahkemesi, (31.01.2007). E.2004/31, K.2007/11 sayılı kararı, RG: 18.05.2007/26526.
- Anayasa Mahkemesi (10.12.2020), E. 2020/51, K. 2020/73 sayılı kararı, RG: 09.02.2021/31390.
- Ardizzone, G. M. (2021). *Ne Bis In Idem e Reati Tributari*, http://tesi.luiss.it/32412/1/149673_ARDIZZONE_GIORGIO%20MARIA.pdf, (14.10.2022).
- Arıkan, Z., Bakmaz, Z. (2020). “Sahte Fatura Olgusunun Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, 30(162), s. 33-50.
- Arıkan, Z., Önkan, Ö. (2020). “Hindistan Vergi Sistemi”, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 9 (3), s. 2465-2491.

- Armstrong, M. “Tax Evasion Costs EU Countries Billions”, <https://www.statista.com/chart/17133/tax-evasion-cost-to-eu-countries/>, (12.11.2022).
- Arslan, Ç. (2013). “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu”, *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3 (2), s. 15- 30.
- Artuk, M. E., Gökçen, A. ve Yenidünya, A. C. (2016). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Aslan, M. (2014). “Vergilendirmede Elektronik Belgelerin Hukuki Geçerliliklerinin Değerlendirilmesi”, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, Yıl:2, Cilt:2, Sayı:3, s. 21-58.
- Atçıl, M. (2019). “E-Fatura Düzenlerken Maliye de Bizi Görecek mi? Son Yayınlanan Tebliğlerde Dikkat Çeken Hususlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/muhsin-atci/e-fatura-duzenlerken-maliye-de-bizi-gorecek-mi-son-yayimlanan-tebliglerde-dikkat-ceken-hususlar/194> (11.03.2024).
- Australian Taxation Office (Avustralya Gelir İdaresi) Resmi İnternet Sitesi, <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Commitments-and-reporting/In-detail/Privacy-and-information-gathering/How-we-use-data-matching/>, (24.08.2023).
- Avci, M. A. (2021). “Para Cezalarında Eksen Kayması”, *Maliye Çalışmaları Dergisi*, (66), s. 19-49.
- Aydın, F. (2002 Ağustos). “Vergi İstihbarat Arşivi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 167.
- Ayhan, U. (2008). “Amerika Birleşik Devletlerinde Yerel Yönetimler”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 70, s. 103-120.
- Aykın, H. (2017). “Mali Suç ve Mali Suçla Mücadele”, *Vergi Dosyası*, <https://vergidosyasi.com/2017/01/02/mali-suc-ve-mali-sucla-mucadele/> (30.01.2022).
- Aykın, H. (2017). “Vergi Cezalarında Caydırıcılık Sorunu”, <https://vergidosyasi.com/wp-content/uploads/2017/01/vergi-cezalarc4b1nda-caydc4b1rc4b1cc4b1lc4b1k-sorunu.pdf> (02.03.2024).
- Bakmaz, Z. (2022). “Vergi İncelemede Uyulması Gereken Bir Kural Olarak “İncelemenin Yapılacağı Yer”, *International Journal of Public Finance*, 7(2), s. 463-486.
- Ball, M. N. (2022). “Taxing Authority in Federal Areas”, *Congressional Research Service Reports*, <https://crsreports.congress.gov/product/pdf/R/R47098> (12.11.2023).
- Balo, Y. S. (2012). “Amerika Birleşik Devletleri Mahkeme Teşkilatı”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 61(3), s. 973-1016.
- Başak, L. (2019). “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesinin Analizi ve Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, (370), s. 36-57.
- Başaran Yavaşlar, F. (2009). “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımlar”, *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

- Başaran Yavaşlar, (2013). *Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü (Hukuk Devleti Bakış Açısıyla)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Başaran Yavaşlar F. (2015). “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, *Hukuk Güvenliği*, TBB Yayınları: 277, Ankara, s. 189-238.
- Başaran Yavaşlar, F. (2015). “Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 401, s. 25-37.
- Batirel, Ö. F. (1980). “Semineri Değerlendirme”, *Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri*, İ.İ.T.İ.A., Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları, İstanbul, s. 172-184.
- Bayar, İ. N. (2010). *Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme)*, (Basılmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Baykara, B. (2008). *Teorik ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.
- Baykara, B. (2015). “Mükelleflerle İlgili Bilgilerin Toplandığı ve İşlendiği Veri Ambarının Kişisel Verilerin Korunması Hukuku ve Anayasa 20. Madde Bağlamında İncelenmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 404.
- Bayraklı, H. H. (1996). *Vergi Ceza Hukuku*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, Afyonkarahisar.
- Bayraklı, H. H. (1999). “4369 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeden Sonra Kaçakçılık Suçları ve Cezaları”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1 (1) , s.141-162.
- Bayram, M. (2019). “Vergi İncelemesinin Hukuki Niteliği ve Kapsamı”, *Vergi Raporu*, 241, s. 95-111.
- Bell, C. D., Rizek, C. S. (2014). “Overview of Civil Tax Penalties”, *Annual Tax Conference (William and Mary)*, 60, [xcv]-[xcvii].
- Berezina, E.V., Balandina, A.S., Belomyttseva, O.S. (2020). “Налоговый мониторинг как способ цифровизации налогового администрирования в российской Федерации”, *Налоги и налогообложение*, (2), s. 18-39.
- Bıyık, R. (23 Ağustos 2017). “Vergi Güvenlik Önlemi mi, Ek Vergileme mi? (1)”. *Dünya Gazetesi*, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-guvenlik-onlemi-mi-ek-vergileme-mi-1/378734>, (22.05.2022).
- Bilen, A. (2007). “Kayıt Dışı Ekonomi ve Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Çabalar”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (36), s. 134-143.
- Bilen, C. İ. (2009). “Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi-II”, *Vergi Dünyası Dergisi*, <https://www.cumhurbilenymm.com.tr/makaleler/>, (16.07.2023).
- Bilici, N., Candan, T. (2015). “Vergi Hukukunda Geriye Yürüme Sorunu”, *30. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 20-24 Mayıs 2015, Antalya, s. 871-908, http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye_Sempozyumu_30_871_908.pdf (07.03.2022).

- Bilgin, S., Yılmaz, A. (2019). “Vergi Güvenliği Açısından Otomatik Bilgi Değişimi”, *ASSAM Uluslararası Hakemli Dergi, Uluslararası Kamu Yönetimi Sempozyumu Bildirileri Özel Sayısı*, s. 358-375 <https://dergipark.org.tr/pub/assam/issue/48907/585752> (03.12.2021).
- Bıyan, Ö. (2009). “Banka Aracılığı İle Ödeme Yapılması ‘Sahte Fatura Kullanma’ Suçlamasına Karşı Bir Önlem Olabilir Mi?”, *E- Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 203, <http://www.ozgurbiyan.com> (03.04.2024).
- Bıyan, Ö., Koz, N. (2023). “Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgelerde Yapılan Tahrifat Suçunun Değerlendirilmesi: Tespitler ve Öneriler”, *Mali Çözüm Dergisi*, 33(179), s. 1313-1340.
- Bourton, S. (2021). *A Critical and Comparative Analysis of the Prevention of Tax Evasion through the Application of Law and Enforcement Policies in the United Kingdom and United States of America*, Faculty of Business and Law, University of the West of England, Bristol.
- Bozdoğan, D. (2015). *Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından Katma Değer Vergisinin Değerlendirilmesi*, (Basılmamış Doktora Tezi), Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Budak, T. (2009). “Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramiyesi”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Prof. Dr. Şerafettin Aksoy’a Armağan, 52. Seri, s. 41-62.
- Buyrukoğlu, S., Toparlak, E. (2018). “Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi”, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 5(1), s. 57-68.
- Canbek, G., Sağıroğlu, Ş. (2007). “Kötücül ve Casus Yazılımlara Karşı Elektronik İmzanın Sağlamış Olduğu Korunma Düzeyi”, *Uluslararası Katılımlı Bilgi Güvenliği ve Kriptoloji Konferansı Bildiriler Kitabı*, Ankara, s. 263-269.
- Candan, T. (2010). *Vergi Suçları ve Cezaları*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Candan, T. (2006). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Casi, E., Nenadic, S., Orlic, M. D., & Spengel, C. (2018). “A Call to Action: From Evolution to Revolution on the Common Reporting”, ZEW Discussion Papers, No. 18-035, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW), Mannheim, <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/222908/1/zew-dp18035rev.pdf> (19.03.2024).
- Centel, N. (2001). “Cezanın Amacı ve Belirlenmesi”, *Prof. Dr. Turhan Tufan Yüce’ye Armağan*, s. 337-372.
- Centel, N., Zafer, H. ve Çakmut, Ö. (2011). *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Centel, N., Zafer, H. (2020). *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Ceylan, O. (2021). *İdari Para Cezaları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Comisky, I., Feld, L., Harris, S. (Thomson Reuters, 2020), *Tax Fraud & Evasion: Offenses, Trials, Civil Penalties*, [Vol 1] at § 2.03[4]
- Cronin, Edward F. (2009). *Tax Crime Handbook*.
- Çağlar, S. (2015). “Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik-Hukuk Güvenliği İlişkisi”, *Hukuk Güvenliği*, TBB Yayınları:277, Ankara, s. 25-139.

- Çalcalı, Ö., Eroğlu, A. (2019, Ekim). “Uluslararası Vergi Rekabeti ve Türkiye’nin Bulunduğu Konum”, *Vergi Raporu*, Sayı 241, s. 46-61.
- Çalgan, E., Mentеше, E. vd. (2008). *Muhasebe Denetimi*, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMM) Yayını, Yayın No: 113.
- Çanakçıoğlu, M. (2021). “Türk Vergi Sisteminde E-Belge ve E-Defter Uygulamalarının Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, 31(168), s. 99-124.
- Çavdar, F. (2016). *Seçilmiş Ülkeler ve Yeni Gelişmeler Işığında Türkiye’de Vergi Denetimi: Sorunlar, Çözümler ve Yaklaşımlar*, (Basılmamış Doktora Tezi), Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Çavdar, F. (2022). “Türkiye’de Vergi İnceleme Sürecinde İncelenecek Mükelleflerin Tespiti”, *Gümrük Ticaret Dergisi*, Sayı:30, s. 46-57.
- Çavuş, A. (2006). *Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları*, (Basılmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çavuş, A. (2016). *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Çelikkaya, A., Bişgin, A. (2012). “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı 163, s. 76-94.
- Çiçek, H. (2006). *Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)*, İSMMM Yayın No:65, İstanbul.
- Dağ Bereket, C. (2021). *Uluslararası Boyutuyla Vergi İncelemeleri*, (Basılmamış Doktora Tezi), Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, (12.06.1980). E.1977/1, K.1980/2 sayılı kararı, RG: 29.12.1980/17205.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu,(13.12.2017). E. 2017/368, K. 2017/626 sayılı kararı, <https://www.alomaliye.com/2017/12/13/danistay-vddk-karari-e-2017-368/>, (15.07.2023).
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, (23.10.2019). E.2019/403, K.2019/714 sayılı kararı; Vergi Dava Daireleri Kurulu, (12.06.2020). E.2020/410, K.2020/720 sayılı kararı, <https://karararama.danistay.gov.tr/> (03.02.2023).
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, (02.03.2022). 2020/1234 E. , 2022/241 K. Sayılı kararı, <https://karararama.danistay.gov.tr/> (31.12.2023).
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararlar Bülteni, Sayı:7, https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/kararlarBulteni/01_06_2020_03_5210.pdf, (03.02.2024).
- Decreto Legislativo del 18.12.1997 n. 471, 472, 473. (İtalya 471, 472, 473 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameler).
- Decreto Legislativo n.74 del 10 Marzo 2000, (İtalya 74 sayılı Kanun Hükmünde Kararname)
- Değirmendereli, A., Demir, A. (Aralık, 2021). “Türk ve Alman Vergi Denetim Sistemi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sağlanmasına Yönelik Öneriler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 399, s. 13-25.

- Del Noce, G. (2021). *Accessi, Ispezioni e Verifiche: La tutela del soggetto passivo nella fase istruttoria eseguita presso il contribuente*, Tesi di Laurea in Diritto processuale tributario, Luiss Guido Carli.
- Deloitte, International Tax, Unites States Highlights 2023, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-unitedstateshighlights-2023.pdf> , (27.04.2023).
- Deloitte, International Tax, Germany Highlights 2023, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-germanyhighlights-2022.pdf> , (09.11.2022).
- Deloitte, International Tax, Italy Highlights 2023, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-italyhighlights-2022.pdf> , (24.10.2022).
- Deloitte, International Tax, India Highlights 2023, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-indiahighlights-2023.pdf> , (23.11.2023).
- Deloitte, International Tax, Türkiye Highlights 2024, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-turkiyehighlights-2024.pdf> (06.04.2024).
- Demir, İ. C. (2008). “ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, C.X, S I, s. 275-297.
- Demirbaş, T. (2021), *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Demirli, Y. (2011). *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2011/412, Ankara.
- Department of Justice, (2022). *Criminal Tax Manual*, <https://www.justice.gov/>, (14.09.2023).
- Devrim, F., Turgay, T. (2004). “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde İdare-Mükellef Etkileşimi ve Bağlı Etkileşenlerin Rolü”, *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Di Scanno, M. (2020). *I Poteri Istruttori Dell'Amministrazione Finanziaria*, Tesi di Laurea in Diritto prosesuale tributario, Luiss Guido Carli.
- Dikmen, A. A., Emre, C. (2004). “ABD”, İçinde: *Kamu Yönetimi Ülke İncelemeleri*, A.Ü. SBF Kamu Yönetimi Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları No: 1, Ankara.
- Doğan, U. (2014). *Elektronik Vergisel Uygulamalar*, TÜRMOB Yayınları, Ankara.
- Doğan, U. (2015). “Vergi Teknolojileri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 322, s. 9-40.
- Doğan, Z., Taşyürek, F. (2022, Mayıs). “Vergi Denetimini Etkileyen Faktörler ve Etkin Bir Vergi Denetimi İçin Öneriler”, *Vergi Raporu Dergisi*, 272, s. 109-137.
- Doğrusöz, A. B. (2000). “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirmesi”, *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No:12, İstanbul.

- Doğrusöz, A. B. (1992). *Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj"*, İSMMM Yayınları, İstanbul.
- Doğrusöz, B. "Zamanaşımını Aşma Çabaları", <https://bumindogrusoz.com/article/zamanaimini-ama-abalari> (03.02.2024).
- Doldur, S. (2018). "Bilgi Verilmemesi Nedeniyle VUK'a İstinaden Kesilen Cezalar Ne Kadar Caydırıcı?", *Mali Çözüm Dergisi*, 28, s. 207-217.
- Donay, S. (2008). *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları: Anayasa Mahkemesi, Yargıtay ve Danıştay Kararları ile Karşılaştırmalı Olarak*, Beta Basım Yayım, İstanbul.
- Donnedieu De Vabres, H. (1943-1946). *Traité Élémentaire de Science Criminelle et de Droit Pénal Comparé*, Paris.
- Doran, M. (2009). "Tax Penalties and Tax Compliance", *Harvard Journal on Legislation*, S.46, s. 111-161.
- Dönmezer, S., Erman, S. (1997). *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, Cilt I, Beta Basım Yayım, İstanbul.
- Dönmezer, S., Erman, S. (1997). *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, Cilt II, Beta Basım Yayım, İstanbul.
- Drüen, K. D., Butler, P. J. (2015). "German National Report, Surcharges and Penalties in Tax Law", *European Association Of Tax Law Professors (EATLP) Congress*.
- Duman, B. (2016). "Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65 (4), s. 1577-1601.
- Dursun, H. (2017). "Almanya'da İdari Suç ve Cezalarda Kanunilik İlkesinin Uygulanması". *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, (9), s. 203-246.
- Eichler, W. (1956). "German Criminal Jurisdiction", *The International and Comparative Law Quarterly*, 5(4), s. 542-548.
- Elizarov A. A., Ostroukhova V. A. (2018). "Ответственность за нарушение налогового законодательства юридическими лицами, предусмотренная уголовным кодексом РФ". *Вестник Волжского университета им. ВН Татищева*, 2(4), 170-179.
- Emiroğlu, H. (2011). *Teori Ve Uygulamada Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Erdal, Ö. (2014). *Vergi Usul Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Belge Düzeni Rehberi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Erdem, T. (2010). *Vergisel Kabahatler*, Beta Basım Yayım, İstanbul.
- Erdem, T. (2011). *6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

- Erdem, T. (2013). “Sahte/Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Ücret Bordrosu veya Gider Pusulası Düzenleme Eyleminin Kaçakçılık Suçu Kapsamında Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, 120, s. 99-114.
- Erman, S. (1988). *Vergi Suçları*, İ.Ü. Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul.
- Erman, S. (2012). “Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları(5)*.
- Erol, K. O. (2021, Ağustos). “Gerçek Faydalanıcı Bildirimi: OECD ve Türkiye Uygulaması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 395, s. 24-28.
- EU PROTAX, “Approaches to tax crimes in the European Union”, <https://ec.europa.eu/research/participants/documents/downloadPublic?documentIds=080166e5c8c7ea6a&appId=PPGMS>, (22.07.2023).
- Federal Rules of Appellate Procedure, Rule 4 (b), https://www.law.cornell.edu/rules/frap/rule_4, (14.10.2023).
- Freeman, J. B. “Tax Crimes: Section 7203 and Willful Failures to File a Tax Return”, <https://freemanlaw.com/tax-crimes-willful-failure-to-file-tax-return/>, (16.09.2023).
- Furtun, İ. H. (2010). “Türk Hukuku’nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları”, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi (Sempozyum Kitabı)*, Editörler: Bahri Öztürk, Funda Başaran Yavaşlar, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 300-312.
- Gaur, K. D. (1979). “Civil and Criminal Sanctions Under the Indian Income Tax Act”, *Journal of the Indian Law Institute*, 21(4), s. 464-511.
- Geçer, A. E. (2016). “Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65(2), s. 315-348.
- Geçer, A. E. (2021). *Vergi Usul Kanunu’nda Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*, (Basılmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı (2021). *Finansal Hesap Bilgilerinin Vergi Konularında Karşılıklı Olarak Otomatik Değişim Standardı Bilgilendirme Rehberi*, Yayın No: 1.
- Gelirler Genel Müdürlüğü (2004). 2004 Yılı Faaliyet Raporu, Ankara.
- GİB (2006). 2005 Yılı Faaliyet Raporu, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:14, Ankara.
- GİB (2011). 2010 Yılı Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:132, Ankara.
- GİB (2015). 2014 Yılı Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:199, Ankara.
- GİB (2016). 2015 Yılı Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:216, Ankara.

- GİB (2019). 2018 Yılı Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:314, Ankara.
- GİB (2023). 2022 Yılı Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:455, Ankara.
- GİB (2011). 2011 Yılı Performans Programı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:126, Ankara.
- Golikov, S. (2016). “Basic Concepts of Tax Security As Part Of The Financial Security of Ukraine”, *Baltic Journal of Economic Studies*, Vol.2, No.1, s. 25-31.
- Gökçen, A. (2018). *Belgede Sahtecilik Suçları*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Gülçiçek, B. (2020). *Tüm Yönleriyle İhbar İkramesi Müessesesi*, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara.
- Gümüş, E., Bilge, S. (2006). “5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Vergi Güvenlik Müesseseleri ve Gereklilikleri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:219.
- Gümüş, V. (2016). *Türk Vergi Hukukunda Mali Yaptırım Gerektiren Vergi Suç ve Cezalarının (Vergi Kabahatlerinin) Hukuki Rejimi*, (Basılmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Hakeri, H. (2019). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Hayrulloğlu, B. (2020), “Türkiye’de Vergi İdaresinin Tahsil Yetkisini Kullanımında Sınırların Aşılmasından Kaynaklanan Sorunlar”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, C.15, S.3, s. 939-958.
- Hepaksaz, E., Çevikcan, F., Öz, E. (2011). “Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 354, s. 149-157.
- Hesap Uzmanları Derneği (2017). *Denetim İlke ve Esasları*, İstanbul.
- Hesap Uzmanları Kurulu (1995). *Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu*, İstanbul.
- Hindistan Maliye Bakanlığı, Gelir Vergisi Departmanı, “Prosecutions and Punishment Under the Income-Tax Law”, <https://incometaxindia.gov.in/tutorials/30.%20prosecution.pdf> , (23.11.2023).
- Hindistan Maliye Bakanlığı, Doğrudan Vergiler Merkez Kurulu, Gelir Vergisi Departmanı resmi internet sitesi, <https://incometaxindia.gov.in/Pages/faqs.aspx?k=FAQs+on+Tax+Audit>, (28.11.2023).
- Hindistan Maliye Bakanlığı, Doğrudan Vergiler Merkez Kurulu, Gelir Vergisi Departmanı resmi internet sitesi, https://incometaxindia.gov.in/Pages/Deposit_TDS_TCS.aspx , (28.11.2023).
- Hindistan Maliye Bakanlığı, Dolaylı Vergiler ve Gümrükler Merkez Kurulu, Mükellef Hizmetleri Genel Müdürlüğü, “GST Audit Path to Compliance”, <https://old.cbic.gov.in/htdocs-cbec/gst/e-brochures-gst> , (28.11.2023).

- Hindistan Maliye Bakanlığı, Dolaylı Vergiler ve Gümrükler Merkez Kurulu, Mükellef Hizmetleri Genel Müdürlüğü, “Tax Invoice and Other Such Instruments in GST”.
- Hüseyinoğlu, E. (2018). “Suçun Biçimsel ve Maddi Anlayışı Açısından Rusya Federasyonu Ceza Hukukunda Suç Kavramı”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2018/1.
- Income-tax Act, 1961 (Hindistan 1961 tarihli Gelir Vergisi Kanunu).
- Internal Revenue Code (ABD İç Gelir Kanunu).
- Internal Revenue Manual (ABD İç Gelir Kılavuzu).
- IRS, <https://www.irs.gov/payments/penalties> , (13.09.2023).
- IRS, <https://www.irs.gov/payments/information-return-penalties>, (13.09.2023).
- IRS, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/irs-audits#:~:text=An%20IRS%20audit%20is%20a,amount%20of%20tax%20is%20correct>. (07.04.2023).
- IRS, <https://www.irs.gov/newsroom/irs-update-on-audits>, (27.08.2023).
- IRS, <https://www.irs.gov/compliance/criminal-investigation/how-criminal-investigations-are-initiated>, (14.07.2023).
- IRS, <https://www.irs.gov/businesses/corporations/do-i-need-to-file-form-8938-statement-of-specified-foreign-financial-assets>, (24.04.2023).
- IRS, <https://www.irs.gov/compliance/history-of-the-whistleblower-program> (11.07.2023).
- IRS, <https://www.irs.gov/about-irs/the-irs-whistleblower-office> (11.07.2023).
- IRS, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/recordkeeping> , (19.10.2023).
- IRS, “The Examination Process (Audits by Mail)”, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3498a.pdf> , (20.01.2024).
- IRS (2021). *Starting a Business and Keeping Records*, Publication 583.
- IRS, Withholding of Tax on Nonresident Aliens and Foreign Entities, for use in 2022 (Publication 515).
- IRS (2023). Federal Tax Compliance Research: Tax Gap Projections for Tax Years 2020 and 2021, Publication 5869.
- Jescheck, H. H. (1988). *Lehrbuch des Strafrechts*, Berlin, 4. Auflage.
- Kaneti, S. (1986/1987). *Vergi Hukuku*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul.
- Kangal, Z. T. (2019). *Kabahatler Hukuku*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Karaboyacı, A. (2014). “Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri”, *TBB Dergisi*, S.115, s. 211-242.
- Karakaş Doğan, F. (2010). *Cezanın Amacı ve Hapis Cezası*, Legal Yayıncılık, İstanbul.

- Karakoç, Y. (2013). “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:15, Özel S., s. 1259-1308.
- Karakoç, Y. (2014). *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Karakoç, Y. (2016). *Vergi Ceza Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Karaş, G. (2020). “İtalyan Vergi Sistemi”, *Vergi Sistemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri*, Editörler: Ahmet Tekin, Ersin Nail Sağdıç, IJOPEC Publication, London, s. 319-338.
- Karyağdı, N. (2006). *Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresinde Vergi İncelemesi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 2006/371, Ankara.
- Kaşıkcı, M. (2007). *Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ethemler Yayıncılık, İstanbul.
- Kaya, M. G., İlik, H. K. ve Türkmen, H. (2017). *Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim: Türkiye, ABD, İngiltere ve Diğer Ülkeler*, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara.
- Khurana, CMA R. K. (2020). “Adjudication: Demand and Recovery of Tax Under GST Laws”, *The Institute of Cost Accountants of India Tax Bulletin*, Volume 77, https://icmai.in/TaxationPortal/upload/IDT/Article_GST/190.pdf (27.11.2023).
- Khurana, CMA R. K. (2021), “Offences and Penalties Under GST Laws”, *The Institute of Cost Accountants of India Tax Bulletin*, Volume 86, https://icmai.in/TaxationPortal/upload/IDT/Article_GST/210.pdf , (23.11.2023).
- Khwaja, M. S., Awasthi, R., & Loepnick, J. (Eds.). (2011). *Risk-based tax audits: Approaches and country experiences*. World Bank Publications.
- Kılıç, S. (2009). *Tevkifat Uygulamasının Vergi Kayıplarını Önlemedeki Rolü Ve AB Ülkeleri ile Bir Karşılaştırma*, (Basılmamış Doktora Tezi), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Kılıç, S., Kaya, M. G. (2017). “ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi Yargısı Sistemleri”, *Sayıştay Dergisi*, Yıl 2017, Sayı 107, s. 37-64.
- Kızılot, Ş., Kızılot, Z. (2011). *Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Kırbaş, S. (2015). *Vergi Hukuku: Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Koca, M., Üzülmüş, İ. (2021). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Kocahanoğlu, O. S. (1977). *Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi*, Bilmen Basımevi, İstanbul.
- Konca, A., Taşkın, B. (2017). “Ortak Raporlama Standartları (CRS)”, *Vergide Gündem*, Sayı 12.
- Korkmaz, A. “Tütün ve Tütün Ürünlerine İlişkin Sessiz Sedasız Gelen Bir Vergi Suçu”, *Piyasa Raporu*, <https://piyasaraporu.com/koseyazarlari/koseyazisi/247> (25.10.2023).

- Kuznetsov, A. P., Knyazkov, A. A. (2017). “Бухгалтерские и иные документы как предмет налоговых преступлений: дискуссионные вопросы правоприменительной практики”, *Актуальные вопросы борьбы с преступлениями*, (1), 4-8.
- Kühne, H. H. (2009). “Almanya’da İdari Ceza Hukukunun Anayasal Temelleri”, *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Lorusso, F. “Il Sistema Sanzionatorio Amministrativo Tributario”, https://www.giustizia-tributaria.it/allegati/Relazione_Lorusso_-_Sistema_sanzionatorio.pdf, (15.02.2022).
- Madison, A. D. (2016). “The Legal Consequences of Noncompliance with Federal Tax Laws”, *Tax Lawyer*, 70(1).
- Mahmutoğlu, F. S. (1995). *Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Mahmutoğlu, F. S. (2009). “Suç-Kabahat Ayrımı-İdari Ceza Hukukunun Temelleri”, *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Manolakas, C. (2016). “The Taxation of Thieves and Their Victims: Everyone Loses But Uncle Sam”, *Hastings Business Law Journal*, 13(1), s. 31-88.
- Maraş, G., Boyner, M. D. (2019). “Vergi Konularında Bilgi Değişim Anlaşmaları Çerçevesinde Türkiye ile ABD’nin Değerlendirilmesi”, *Sosyal, Beşeri ve İdari Bilimlerde Yenilikçi Yaklaşımlar*, Ekin Yayınevi, Bursa, s. 170-185.
- Maslov, K. (2019). “Obtaining Tax-relevant Information from Domestic Sources by Tax Authorities: Russian and International Experience”, *Financial Law Review*, 14.2, s. 41-58.
- Mazza, S.W., Lederman, L. and Johnson, S. R. (2015). “Surcharges and Penalties in Tax Law: United States.” EATLP Annual Congress, Milan, s. 739-794.
- Meazza, L. N. (2020). “Decreto fiscale e modifiche in campo penale tributario”, *Novità fiscali*, 2020 (3), s. 140-145.
- Miceli, R. “Sanzioni Amministrative Tributarie”, [https://www.treccani.it/enciclopedia/sanzioni-amministrative-tributarie_\(Diritto-on-line\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/sanzioni-amministrative-tributarie_(Diritto-on-line)/), (12.02.2022).
- Ministero dell’Economia e delle Finanze (İtalya Ekonomi ve Maliye Bakanlığı), *Relazione sull’economia non osservata e sull’evasione fiscale e contributiva - anno 2019, s. 245*, https://www.dt.mef.gov.it/export/sites/sitodt/modules/documenti_it/analisi_programmazione/documenti_programmatici/def_2019/Allegato_NADEF_2019_Relazione_evasione_fiscale_e_contributiva.pdf, (26.10.2022).
- Molina, P. H., Blázquez, V. M. S. (2010). “İspanyol Hukuku’nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları”, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun Ve Etkin Kamu Denetimi (Sempozyum Kitabı)*, Editörler: B. Öztürk ve F. B. Yavaşlar, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010.

- Mutluer, M. K. (2011). *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Nas, A. (2012). “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 61(4), s. 1307-1336.
- Nas, A. (2020). “Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Bilgi Toplama İsteğine Uyulmamasının Hukuki Sonuçları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 380, s. 55-63
- Nola, A. D., Kocharkov, G., Scholl, A., Tkhir, A. M. (2021). “The Aggregate Consequences of Tax Evasion”, *Review of Economic Dynamics*, 40.
- Nyreröd, T. ve Spagnolo, G. (2018). “Myths and Numbers on Whistleblower Rewards”, *Stockholm Institute of Transition Economics (SITE) Working Paper*, No. 44.
- OECD (2006). *Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches*, <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/37589900.pdf> (06.09.2023).
- OECD (2017). *Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud*, Paris.
- OECD (2019). *Implementing Online Cash Registers: Benefits, Considerations and Guidance*, Paris. www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/implementing-online-cash-registersbenefits-considerations-and-guidance.htm
- OECD (2020). *Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration*, Paris, <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.htm>, (08.03.2022).
- OECD (2021). *Fighting Tax Crime – The Ten Global Principles, Second Edition: Country Chapters*, Paris. www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles-second-edition-country-chapters.pdf
- OECD (2023). *Peer Review of the Automatic Exchange of Financial Account Information 2023*, <https://www.oecd.org/publications/peer-review-of-the-automatic-exchange-of-financial-account-information-2023-update-5c9f58ae-en.htm> (17.04.2024).
- OECD, <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-identification-numbers/>, (23.08.2023).
- OECD, <https://www.oecd.org/ctp/fightingtaxevasion.htm>, (08.11.2022).
- OECD, *Italy’s Tax Administration*, <https://www.oecd.org/tax/administration/italy-tax-administration-a-review-of-institutional-and-governance-aspects.pdf>, (22.09.2023).
- Oğurlu, Y. (2000). *İdari Yaptırımlar Karşısında Yargısal Korunma*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Oğuztürk, B. S., Ünal, E. K. (2015). “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, C.7, Sayı:13, s. 207-237.
- Oktar, S. A. (2019). *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Online Etymology Dictionary, <https://www.etymonline.com/search?q=audit>, (29.08.2023).

- Organ, İ. (2008). *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Ortaç, F. R., Ünsal, H., Yılmaz, E. (2016). “Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Çerçevesinde Ön Vergileme Uygulamasının Vergi Sistemine Etkileri Açısından Değerlendirilmesi”, *International Journal of Public Finance*, Cilt: 1, Sayı: 1, s. 75-94.
- Ortolan, J. L. E. (1886). *Eléments de Droit Pénal*, Paris.
- Ömercioğlu, A. (2022). “7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları”, *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(1), s. 167-192.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. ve Göker, C. (2020). *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öncel, S. Y. (2001). “Gelir Vergisinin Vergi Güvenliği Açısından Değerlendirilmesi”, *İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 39. Seri.
- Öncü, K. (2020). “Vergi Hukukunda Arama ve El Koyma Müessesesi, 1982 Anayasası’na Uygunluğu ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Konuya Bakışı”, *International Journal of Public Finance*, 5(1), s. 81-100.
- Öner, C. (2010). *Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Öner, E. (2022). *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Önder, A. (1991). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, C.1, Beta, İstanbul.
- Önder, A. (1992). *Ceza Hukuku Dersleri*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Öz, E. (2004). *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Öz, E., Sevinç Ceyhan, C. (2023). “İngiltere, ABD, Almanya ve Fransa’da Vergi Suçları ve Yargılama Sürecinin Değerlendirilmesi”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl 14, Sayı 55, s. 135-172.
- Öz, N. S. (2006). *Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre Türkiye’de Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulaması*, TÜRMOB Yayınları-299, Ankara.
- Özbalcı, Y. (2006). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- Özbek, A. (2023). *Otomatik Bilgi Değişim Anlaşmaları ve Olası Etkileri*, (Basılmamış Doktora Tezi), Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Özbek, V. Ö., Doğan, K. ve Bacaksız, P. (2022). *Ceza Genel Hukuku (Temel Bilgiler)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Özcan, O. (2014). *Türk Hukukunda Vergi Suçları*, (Basılmamış Doktora Tezi), Yeditepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Özdemir, S. (2020). *Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni ve Uygulama Sonuçları*, (Basılmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Özen, M. (2018). *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri*, Adalet Yayınevi, Ankara.

- Öztaş, E. (2019). “Türk Vergi Hukukunda Bir Kabahat Türü: Özel Usulsüzlük Kabahatleri”, <https://blog.lexpera.com.tr/turk-vergi-hukukunda-bir-kabahat-turu/>, (02.06.2022).
- Öztürk, B., Erdem, M. R. (2021). *Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Özyer, M. A. (2015). *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.
- Pazarçeviren S. Y., Aygen, F. (2005). “Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması Manipülasyonları ve Konunun Türkiye Açısından İrdelenmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 71, s. 91-103.
- Pınar, B. (2016). “Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler”, *International Journal of Public Finance*, Cilt 1, Sayı 1, s. 23-60.
- Polacco, G., De Carne, A. (2020). “Insight: Tackling Tax Evasion and Promoting Tax Compliance in Italy-Two Sides of the Same Coin”, *Bloomberg Tax Daily Tax Report: International*, 2020, <https://news.bloombergtax.com/> (12.11.2023).
- Prasad, R. N. (2004). “Penalties Imposable Under Income Tax Law: A Critical Analysis of the Concept”, *Journal of the Indian Law Institute*, 46(1), s. 102-124.
- Pricinovskis, A. (2021). “Tax Violations”, *American Criminal Law Review*, 58(3 Annual Survey of White Collar Crime), 1533-[iv].
- Rahimi-Laridjani, E., Hauser, E. (2016). “The New Global FATCA: An Overview of the OECD’s Common Reporting Standard in Relation to FATCA”, *Journal of Taxation of Financial Products*, 13(3).
- Rençber, A. (2017). *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*, On İki Levha Yayınları, İstanbul.
- Rusya Federal Vergi Servisi Resmi İnternet Sitesi, <https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/taxes/> (28.10.2023).
- Rusya Federal Vergi Servisi Resmi İnternet Sitesi, <https://www.nalog.gov.ru/eng/dyk/> , (28.10.2023).
- Rusya Federal Vergi Servisi Resmi İnternet Sitesi, https://www.nalog.gov.ru/rn57/news/tax_doc_news/7752053/ , (08.11.2023).
- Rusya Federal Vergi Servisi Resmi İnternet Sitesi, https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/reference_work/desk_audits/ (04.11.2023).
- Rusya Federasyonu Vergi Kanunu.
- Rusya Federasyonu Ceza Kanunu.
- Saban, N. (2016). *Vergi Hukuku*, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Saral, T. (1980). “Vergilerle İlgili Yasa Tasarısında Öngörülen Yeni Güvenlik Önlemleri”, *Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri*, İ.T.İ.A., Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları, İstanbul.
- Sarıcaoğlu, E. (2017). *Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat*, Adalet Yayınevi, Ankara.

- Sarıs Kanmaz, G. (2018). *Vergi Güvenliği ve Türkiye İçin Uygulama Önerileri*, (Basılmamış Doktora Tezi), Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale.
- Sayar Kalkan, H. (2019). *Türk Vergi Hukukunda Vergi Denetim Yollarından Bilgi Toplama*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Schroth, M., Vyborny, M., Ziskovsky, L. (2022). "Should the use of cash be limited?" *Monetary Policy & the Economy*, (22/Q1-Q2), 109-119.
- Seer, R. (2009). "Alman Hukukunda Vergi Kabahatleri", *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Seer, R. (2010). "Almanya'da Vergi Yükümlülerinin Verilerinin Korunması" (Çev. Oğuz Şimşek), *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi (Sempozyum Kitabı)*, (Editörler: Bahri Öztürk, Funda Başaran Yavaşlar), Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Seer, R. (2016). "Das Delikt der Steuerhinterziehung im Kernbereich des Steuerstrafrechts" nwb Datenbank, SteuerStud Nr. 1 vom 31.12.2016 - NWB DokID [YAAAF-18216], https://www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de/MEDIEN/contento_import/Publikationen/2016/nwb_export_566_973.pdf, (18.04.2022).
- Shestakova, N. N. (2018). "Налоговые проверки в системе налогового контроля". *Социально-экономический и гуманитарный журнал Красноярского ГАУ*, (1 (7)), 15-27.
- Shuvalova, E. B., Solyarik, M. A., Zakharova, J. S., (2016). "Налоговые аспекты экономической безопасности в Российской Федерации" *Статистика и экономика*, (3), 39-42.
- Solak, İ. (2004). *Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Solan, L. M. (2001). "Convicting the Innocent Beyond a Reasonable Doubt: Some Lessons about Jury Instructions from the Sheppard Case", *Cleveland State Law Review*, Vol:49.
- Somuncu, A. (2014). *Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni: Uygulama, Sorunlar, Yargı Kararları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Somuncu, A. (2014). "Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 43, s. 133-173.
- Soydan, B. (2015). *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, XII Levha Yayınevi, İstanbul.
- Stanislavovna, G. L., Andreyevich, S. D., Valeryevna, P. M. (2021). "Анализ эффективности налогового контроля в России", *Эпомен*, (56), 18-24.
- Steele, L. (2017). "Tax", *American Criminal Law Review*, 54(4 Annual Survey of White Collar Crime), 1881-1920.
- Şeker, H. N. (1994). *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, Beta Basım Yayım, İstanbul.

- Şen, H., Sağbaşı, İ. (2017). *Vergi Teorisi ve Politikası*, Barış Arıkan Yayınları, Ankara.
- Şen, Ö., Demirli, Y. (2018). “Ücretlerin Kaynakta Vergilendirilmesi: Farklı Vergi Sistemi Uygulayan OECD Ülkelerine İlişkin Bir İnceleme”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 9(22), s. 138-160.
- Şenyüz, D. (2020). “Vergi İncelemesinde Zaman Bakımından Yetki”, *TAAD*, Yıl: 11, Sayı: 43, s. 247-263.
- Şenyüz, D. (2020). *Vergi Ceza Hukuku(Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2020). *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2024). *Vergi Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Taşdelen, A. (2010). *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Taşdelen, A. (2003). “Vergisel Arama”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(2), s. 159-191.
- Taştan, M. (2015). *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Taylar, Y. (2013). *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, (Basılmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- TBMM, “Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması ve 1512 Sayılı Noterlik Kanunu, 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu, 2644 Sayılı Tapu Kanunu, 2918 Sayılı Karayolları Trafik Kanunu, 3167 Sayılı Çekle Ödemenin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkında Kanun, 3182 Sayılı Bankalar Kanunu, 5584 Sayılı Posta Kanunu ve 5682 Sayılı Pasaport Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/718)”, Dönem 20, Yasama Yılı: 3, S. Sayısı:586 <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c049/tbmm20049074ss0586.pdf>, (23.08.2023).
- Tekin, F., Çelikkaya, A. (2022). *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Tercan, Y. (2016). “Elektronik Defterlerin Usul Hükümlerine Uyumluluğu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 329, s. 73-93.
- Tezcan, D. (2009). “İdari Muhakeme Hukuku ile Ceza Muhakemesi Hukuku Arasındaki Farklılığın Anlamı ve Önemi”, *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- The Central Goods and Services Tax Act (Hindistan 2017 tarihli Merkezi Mal ve Hizmet Vergisi Kanunu).
- Thirion, E., Scherrer, A. (2017). “Member States’ capacity to fight tax crimes: Ex-post impact assessment”. https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/125760/EPRS_STUD_603.257_MS_capabilities_tax_crimes.pdf (22.07.2023).
- Tolkun, S. (2021). *Türk Vergi Sisteminde Dijital Dönüşüm ve Vergi Güvenliğinin Etkinliği Üzerindeki Rolü: Ampirik Bir Araştırma*, (Basılmamış Doktora Tezi), Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Toroslu, N., Toroslu, H. (2018). *Ceza Hukuku (Genel Kısım)*, Savaş Yayınevi, Ankara.

- Townsend, J.A.(2013). *Federal Tax Crimes*, E-Kitap.
- Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Türk Dil Kurumu, *Güncel Türkçe Sözlük*, <https://sozluk.gov.tr/> , (29.08.2023).
- Türkay, İ. (2016). “Vergi İhbarı ve İhbar İkramiyesinin Ödenmesi”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 200, s. 185-195.
- Türker, M. (1999). “ABD’de Mahalli İdareler”, *Dünyada Mahalli İdareler*, İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü Yayın No: 27, Ankara.
- Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı, “Hindistan’ın Siyasi Görünümü”, <https://www.mfa.gov.tr/hindistan-siyasi-gorunumu.tr.mfa>, (23.11.2023).
- Türksen, U., Abukari, A. (2021). “OECD’s global principles and EU’s tax crime measures”, *Journal of Financial Crime*, 28(2), s. 406-419.
- Uğur, H., Elibol, M. (2016). *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Uluatam, Ö. (2014). *Kamu Maliyesi*, İmaj Yayınevi, Ankara.
- Ulusoy, A. (2009). “İdari Ceza Hukuku’nun İşlevi ve Hukuk Düzeni İçindeki Yeri”, *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Ulusoy, A. (2013). *İdari Yaptırımlar*, XII Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Ünal, İ., Erdoğan, Y. A. (2014, Temmuz), “Vergi İncelemede Ölçek Etkisi ve ABD Gelir İdaresi Uygulama Sonuçları”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:178, s. 7-12.
- Ünsal, H., Ortaç, F. R. (2019). *Genel Vergi Hukuku*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Üstün, Ü. S. (2001). “Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usûlü”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 9, Sayı 3-4, s. 293-323.
- Üstün, Ü. S. (2011). “Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 15, Sayı 3, s. 363-390.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (2023). 2023 Yılı Faaliyet Raporu, Strateji, Faaliyet İzleme ve Koordinasyon Şube Müdürlüğü, Ankara.
- Welzel, H. (1969). *Das deutsche Strafrecht*, Berlin, 11. Auflage.
- Wiggins, W. P. (2010). “Think Before You Sign: Implications of Code Secs. 7206(1) and 7207”, *Journal of Tax Practice & Procedure*, 12(5), 37-44.
- Yalçın, A. Z. (1999). *Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Analizi*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, (30.11.2016). E. 2016/4501, K. 2016/7977 sayılı kararı, <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (13.08.2023).
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, (08.05.2017), 2017/3532 E., 2017/3462 K. sayılı kararı. <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (15.07.2023).
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, (28.05.2018). E. 2017/8189, K. 2018/5075 sayılı kararı, <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (13.08.2023).
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, (29.06.2022). E. 2019/4514, K. 2019/13705 sayılı kararı, <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (13.08.2023).

- Yargıtay Ceza Genel Kurulu, (11.07.2014), E.2012/1512 K.2014/366 sayılı kararı, <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (09.10.2023).
- Yargıtay Ceza Genel Kurulu, (22.09.2022), E.2022/334 K.2022/576 sayılı kararı, <https://karararama.yargitay.gov.tr/> (09.10.2023).
- Yeniçeri, H. (2005). *Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri*, (Basılmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yeniçeri, H. (2014). *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa.
- Yevhenii, S., Nataliia, N. ve Nataliia, Z. (2019). Formation of Conceptual Bases for State Financial Security Supply: Strategic and Tactical Actions. *Modern Economics*, (15), 224-229.
- Yıldırım, E. (2006). *İbn-i Haldun'un İktisadi ve Mali Düşünceleri*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Yıldız, F. (2021). *Belgede Sahtecilik ve Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Yargı Kararları Işığında Karşılaştırılması*, (Basılmamış Doktora Tezi), Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale.
- Yiğit, U. (2004). *Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar: Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, Beta Basım Yayım, İstanbul.
- Yin, G. K. (2012). "Principles and Practices to Enhance Compliance and Enforcement of The Personal Income Tax", *Virginia Tax Review*, Vol. 31: 381.
- Yurtlu, F., Genç, F. U., Kurt Kılıç, E. ve Kılıç, B. (2021). *Ceza Genel Hukuku*, (Editörler: Özgenç, İ., Üzülmüş, İ.), Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Yüce, M. (2018). *Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu) ve Yargılama Usulü*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Yücel, M. (2015, Kasım-Aralık). "Bir Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak Emsal Kira Bedeli Uygulaması", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 132, s. 131-146.
- WEB_1, <https://www.civil-service-careers.gov.uk/hmrc-risk-intelligence-service/>, (24.08.2023).
- WEB_2, <https://www.evz.de/en/shopping-internet/cash-payment-limitations.html#:~:text=Germany,birth%2C%20nationality%20and%20home%20address.> (24.03.2024).
- WEB_3, <https://www.whistleblowers.org/south-koreas-whistleblower-protection-and-reward-system/>, (24.08.2023).
- WEB_4, <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6651>, (13.09.2023).
- WEB_5, <https://www.browntax.com/tax-law-library/criminal-tax-charges/attempting-to-evade-or-defeat-a-tax-in-violation-of-section-7201/>, (03.04.2022).
- WEB_6, <https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.6001-1>, (19.10.2023).
- WEB_7, <https://www.justice.gov/tax/foia-library/criminal-tax-manual-title-page-0>, (12.04.2022).

- WEB_8,<https://www.treasury.gov/resourcecenter/taxpolicy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf> (19.07.2023).
- WEB_9,<https://www.fonoa.com/blog/what-is-a-tax-invoice> , (24.07.2023).
- WEB_10,<https://www.findlaw.com/tax/tax-problems-audits/tax-audit-penalties-and-consequences.html> , (26.08.2023).
- WEB_11,<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6038> , (13.09.2023).
- WEB_12,<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6038A> , (13.09.2023).
- WEB_13,<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6038B> , (13.09.2023).
- WEB_14,<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6038D> , (13.09.2023).
- WEB_15,<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6662> , (16.09.2023).
- WEB_16,<https://vergiport.com/blog/yazi-dizisi-uluslararası-vergilemede-seffaflik-artiyor-sinir-otesi-bilgilendirme-yukum-lulukleri-dac6-ile-yeni-raporlama-zorunluluklari-getiriliyor-2> , (29.04.2023)
- WEB_17,<https://www.roedl.com/insights/tax-newsletter-italien/2020-12/implementation-dac6-directive-italy>, (29.04.2023).
- WEB_18,<https://www.german-tax-consultants.com/german-taxes/withholding-taxes.html>, (21.09.2023).
- WEB_19,https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Glossareintraege/L/004_Lohnsteuer.html?view=renderHelp, (22.09.2023).
- WEB_20,<https://blog.groupseres.com/en/e-invoicing-in-germany-progress-and-current-status-seres-global> , (09.09.2023)
- WEB_21,https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/italian-tax-authority-issues-ministerial-circular-on-mandatory-disclosure-rules , (30.04.2023).
- WEB_22,<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2021/04/mdr-factsheet-italy-march-2020.pdf> , (30.04.2023).
- WEB_23,<https://www.eticapa.it/eticapa/wp-content/uploads/2021/02/II-problema-dellevasione-fiscale-16.02.21.pdf> (17.02.2022).
- WEB_24,http://www.vsrfr.ru/en/judicial_system/law_judical_system/ , (09.06.2022).
- WEB_25,<https://secrets.tinkoff.ru/bezopasnost-biznesa/nalogovye-proverki/> , (06.11.2023).
- WEB_26,https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/8966f40e3352d6c21eb689ee5ca4108e0aa4eed5/ , (06.11.2023).
- WEB_27,<https://www.verginet.net/StandartIcerik.aspx?ID=4776> , (15.11.2023).
- WEB_28,<https://taxsummaries.pwc.com/india/individual/tax-administration> , (23.11.2023).
- WEB_29,<https://aiftponline.org/journal/2018/january-2018/offences-and-prosecutions-under-the-income-tax-act-1961-an-overview/> (28.11.2023).
- WEB_30,<https://facelesscompliance.com/tag/gst-informant-reward-scheme> (28.11.2023).

WEB_31,<https://taxsummaries.pwc.com/india/corporate/withholding-taxes> ,
(27.11.2023).

WEB_32,<https://cleartax.in/s/maintenance-books-accounts> , (28.11.2023).

WEB_33,<https://www.fatf-gafi.org/en/home.html>, (21.05.2023).