

PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN VERGİ CEZALARININ YAPTIRIM GÜCÜ ÜZERİNE ETKİSİ

Doğan BOZDOĞAN*

Öz

Hukuk devletin nihai sonucu olarak her kabahatin ve suçun bir cezası bulunmaktadır. Söz konusu “kabahatler”, “suçlar” ve cezaları kanunsuz olmaz. Vergi hukukunda da vergi kabahatlerinden ve suçlarından bahsetmek mümkündür. Vergi ziyayı ve usulsüzlükler vergi kabahati olarak adlandırılırken, kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükellefin özel işlerini yapma vergi suçu olarak belirtilmektedir. Dolayısıyla her bir kabahat ve suç için vergi kanunları başta olmak üzere ilgili kanunlarda cezai müeyyideler açıklanmıştır. Bazı durumların gerçekleşmesi halinde vergi cezalarının ortadan kısmen veya tamamen kalktığı görülmektedir. Bu durumlara örnek, vergi afları, uzlaşma, pişmanlık ve ıslah vb. verilebilir. Pişmanlık ve ıslah süresinde, mükellef tarafından yazılı bir şekilde talep edildiğinde vergi cezalarını kaldıran önemli bir unsurdur. Bu unsur hem kabahatlere hem de suçlara ilişkin cezaları ortadan kaldırmaktadır. Pişmanlık ve ıslah ile kazanılmak istenen vergi verimliliği ve vergiye gönüllü uyumdur. Ancak bu müessesenin vergi cezalarının yaptırım gücünü negatif etkilediği de açıktır. Bu çerçevede çalışmada, “vergi kabahatleri”, “suçları” ve bunlara ilişkin cezalar detaylı bir şekilde açıklanacak, pişmanlık ve ıslah müessesesi incelenecek ve vergi cezalarının yaptırım gücünü azalttığı düşünülen pişmanlık ve ıslah müessesesi ile ilgili olarak bir takım önerilerde bulunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Pişmanlık ve ıslah, vergi cezaları, vergi verimliliği.

THE EFFECT OF INSTITUTE OF REPENTANCE AND ADJUSTMENT ON SANCTION POWER OF TAX PENALTIES

Abstract

As the ultimate consequence of the rule of law, there is a penalty for every crime and offense. The "crimes", "offenses" and punishments of these are not unlawful. In tax law it is also possible to talk about tax offenses and crimes. While tax barriers and irregularities are called tax offenses, smuggling is a tax crime, violation of tax confidentiality, and doing tax exclusive works. Therefore, criminal sanctions have been introduced in the relevant laws, especially the tax laws for each offense and crime. In some cases, tax penalties seem to have been partially or completely

* Yrd. Doç. Dr., Gaziosmanpaşa Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, dogan.bozdogan@gop.edu.tr.

removed. Examples include tax exemptions, reconciliation, repentance and adjustment. It is an important element that removes tax penalties when demanded in writing by the taxpayer in the period of , repentance and adjustment. This element removes both punishment for offenses and crimes. Tax efficiency and volunteerism that are desired to be earned through offenses and crimes are voluntary compliance. However, it is also clear that this establishment negatively affects the sanction power of tax penalties. In this framework, "tax offenses", "crimes" and their penalties will be explained in detail, the regret and correctional system will be examined and a number of suggestions will be made about the regret and correctional system which is thought to reduce the sanction of the tax penalties.

Key Words: Repentance and adjustment, tax penalties, tax efficiency.

GİRİŞ

Vergiler bir ülkenin temel gelir kaynakları içerisinde belki de ilk sırada yer almaktadır. Böylesine önemli bir gelir kaynağına yönelik kayıp ve kaçakların önlenmesi de devletlerin önemli hedefleri arasındadır. Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde vergi cezalarının rolü çok büyüktür.

Vergi cezaları, vergi kabahatleri ve vergi suçlarına ilişkin uygulanan yaptırımlardır. Kabahatlere ilişkin yaptırımlar idari para cezası şeklinde iken suçlara ilişkin yaptırımlar hem adli para hem de hürriyeti bağlayıcı ceza şeklindedir. Bu cezalardaki amaç mükelleflerin hukukun etrafından dolaşmalarını önlemek ve vergisel sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlamaktır.

Ancak cezalar her zaman net bir çözüm olmamaktadır. Cezaların yanında mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını artırarak vergi verimliliğini artırmak ve böylelikle vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmak mümkün olabilir. Bu bağlamda, vergi cezalarını ortadan kaldıran haller içerisinde yer alan pişmanlık ve ıslah müessesesi son derece dikkat çekicidir. Zira bu uygulama vergi verimliliğini artıran bir özelliğe sahipken vergi cezalarını da yıpratıcı olması tartışılan bir husustur.

Bu çerçevede vergi kabahatlerinin, suçlarının ve bunlara ilişkin cezaların detaylandırılması, pişmanlık ve ıslah müessesesinin açıklanması ve vergi cezalarını yıpranmasının önlenmesine ilişkin bir takım önerilerin ortaya konması gerekmektedir.

1. Vergi Usul Kanununda Yer Alan Kabahatler, Suçlar ve Cezaları

Kabahatler ve suçlar, karşılığında idari veya adli yaptırımı gerektiren unsurlardır. Bu unsurlar toplu halde yaşamının bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Zira insanoğlu yapısı gereği kabahat veya suç işlemeye yatkındır.

PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN VERGİ CEZALARININ YAPTIRIM GÜCÜ ÜZERİNE ETKİSİ

Kabahat kavramını Kabahatler Kanunu'nun 2. maddesinde "haksızlık" olarak tanımlanmış ve karşılığında da idari yaptırımların uygulanabileceği belirtilmiştir. Kabahatler suçlardan farklı olarak kanuna karşı hafif ihlallerdir. Cezası idare tarafından para cezası şeklinde verilmektedir. Kabahatlerle ilgili olarak kasıt unsuru aranmaz.

Suç ise yapısal olarak kabahatlerden farklıdır. Candan (2010) eserinde suçu, eylem sahibinin kusurlu iradesinin bulunduğu, bu kusurlu iradenin kanundaki tipe uygun bulunduğu ve karşılığında yaptırım uygulanmasını gerektiren fiil olarak açıklamaktadır. Dolayısıyla suçlar, kanuna yönelik ağır ihlaller olup mahkeme tarafından hapis cezası ile cezalandırılan ve kasıt ya da taksirin arandığı fiillerdir.

Vergi hukukunda da kabahat ve suç ayrı ayrı değerlendirilmiş ve Vergi Usul Kanunu (VUK)'nda kabahatler ve suçlar belirtilmiştir. Bu çerçevede vergi kanunlarının getirdiği ödevlere uyulmaması vergi kabahati şeklinde adlandırılarak (vergi ziyai kabahati ve usulsüzlük kabahatleri) idari para cezasına tabi tutulurken; VUK md.359-363'de açıklanan unsurlara uymamak vergi suçu olarak kabul edilmiş (kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali, mükellefin özel işlerini yapma) ve hürriyeti bağlayıcı yaptırımlar uygun görülmüştür (Yavaşlar, 2008: 238). Vergi kabahatleri ve suçları arasındaki bu fark yukarıda ayrımı yapılan kabahat ve suçların içeriğiyle uyushmaktadır.

Bu aşamada VUK'da yer alan vergi suçlarının ve vergi kabahatlerinin ayrıca bu suç ve kabahatlere ilişkin cezaların neler olduğunun açıklanması gerekmektedir.

1.1. Vergi Kabahatleri ve Cezaları

Vergi kabahatleri şekli olarak yerine getirilmesi gereken vergi ödevlerine ilişkin aykırı davranışlardan oluşmaktadır. Bu aykırı davranışların sonucu idari yaptırımlardır. Bu yaptırımların temel amacı vergi alacağını güvence altına almaktır.

Vergi kabahatleri, vergi gelirlerinde kayba neden olan ağır nitelikte olmayan hukuki aykırılıklardır (Kazaker, 2015: 4793). Bu noktada vergi kabahatlerinin şekli ödevlere aykırılıktan ortaya çıktığı söylenebilir. VUK'da, bildirimler, defter tutma, vesikalar vb. şekli vergi ödevi olarak belirtilmiştir. Söz konusu bu ödevlere ilişkin hukuka aykırı davranışlar vergi ziyai ve usulsüzlük kabahati olarak ikiye ayrılır.

1.1.1. Vergi Ziyai Kabahati ve Cezası

1961 yılında yürürlüğe giren VUK'da, vergi ziyai kabahati tanımı bugüne kadar hiç değişmemiştir ve mükellefin vergi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmemesi veya eksik getirmesi şeklinde açıklanmıştır (VUK. 341). Bu tanımdan da anlaşılacağı

gibi, vergi ziyanının da mükelleflerin ödevlerini zamanında yerine getirmemeleri veya eksik yerine getirmeleri hali söz konusudur (Bilici, 2014: 98).

VUK'un 341. maddesinde vergi ziyanına neden olacağı belirtilen davranışların tümü vergi kanunlarına aykırılık teşkil etmektedir. Bu davranışların çok büyük bir kısmı mükellef ve vergi sorumlularının kusurlu iradelerinin sonucudur. Başka bir ifadeyle bu gibi durumlarda vergi ziyayı, mükellef veya sorumlunun kasıtlı veya taksirli davranışları sonucu ortaya çıkmaktadır. Örneğin; sahte veya içerik olarak yanıltıcı belge kullanmak suretiyle Katma Değer Vergisi (KDV) indiriminden yararlanılmasında vergi ziyanını doğuran bu davranış mükellefin vergi kaçırma kastının bir sonucudur¹ (Candan, 2010:174). Buna karşılık; iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesinde yapılan hataların, çoğunlukla, yanlış yorum ve anlayışların ürünü olduklarından; bu hatalardan kaynaklanan vergi ziyana, mükellefin taksirli davranışı sebep olmuştur² (Candan, 2010: 174).

Vergi ziyanının oluşmasında asıl unsur, verginin zamanında ödenmesi veya eksik ödenmesi değil, tahakkuk ettirilmesidir. Vergi ziyayı tahakkuk aşamasıyla ilgili bir vergi kabahatidir. VUK. 344'de vergi ziyayı kabahati işleyenlere, kayba neden olunan verginin bir katı vergi ziyayı cezası verilir. Eğer vergi ziyasına kaçakçılık eylemlerinden ötürü sebebiyet verilirse ceza kayba uğratan verginin 3 katı uygulanır. Bu fiillere iştirak edilmesi durumunda iştirakçilere de cezanın 1 kat uygulanacağı hükme bağlanmıştır. VUK' un 344/2'nci maddesinde de vergi ziyasına VUK 359. maddede (bu madde de vergi kaçakçılığı fiili düzenlenmektedir) yazılı hususlarla sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı belirtilmektedir.

1.1.2. Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları

Usulsüzlük suçunun tanımı VUK'un 351. maddesinde, vergi kanunlarında belirtilen şekil ve usul şartlarına uyulmaması şeklinde yapılmıştır. Vergi ziyayı suçunda "vergi kaybı" ögesi bulunduğundan, bu kabahat zarar yönlü bir kabahat olarak nitelendirilir. Bu kabahatin işlenmesi sonucunda devletin vergi geliri anlamında bir kayba uğrayacağı açıktır. Usulsüzlük kabahatinde hali hazırda bir vergi kaybı söz

¹ Dan.7.D., 03.12.2001, E:2000/5795, K:2001/3679: Bu kararda sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanarak KDV indiriminden yararlanan davacının vergi kaçırma kastı ile hareket ettiğinin kabulü hakkında.

² Dan.4.D., 27.03.1989, S: 1986/5710, K: 1989/1486: Senede bağlı alacak ve borçlarının dış iskonto yöntemi yerine iç iskonto yöntemi olarak değerlendirmesi yoruma açık bir uygulama olduğundan kusur cezası kesileceği hakkında.

PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN VERGİ CEZALARININ YAPTIRIM GÜCÜ ÜZERİNE ETKİSİ

konusu değildir. Sadece tehlike kabahati bulunmaktadır. Çünkü üzerine vergi borcu düşen kişi veya verginin sorumlusu vergi yasalarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine aykırı davranarak vergi kaybına sebebiyet verecek bir ortam hazırlamaktadır (Aslan, 2008: 56).

Usulsüzlük suçunu oluşturan fiiller ve bu fiillere ilişkin cezalar ise VUK'un 352. maddesinde yer almıştır. Usulsüzlük suçları, fiillerin şiddetine göre, birinci ve ikinci derece usulsüzlükler olarak sınıflandırılmış, hem birinci derece hem de ikinci derece usulsüzlüklerin neler olduğu ilgili maddede belirtilmiştir³.

Mükellef Grupları	I.Derece Usulsüzlük Cezası (TL)	II.Derece Usulsüzlük Cezası (TL)
Sermaye Şirketleri	130	70
Sermaye Şirketleri haricindekiler, Birinci Sınıf Tüccar ve Serbest Meslek Erbabı	80	40
İkinci Sınıf Tüccar	40	19
Yukarıdakiler Dışında Kalıp Beyanname Usulüyle Gelir Vergisine Tabi Olanlar	19	11
Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	11	5
Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	5	2,80

Tablo 1. 2017 Yılı İtibariyle Geçerli Olan Genel Usulsüzlük Cezaları

(Kaynak: www.gib.gov.tr, adresinden yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

VUK 352'de genel usulsüzlüklere ilişkin cezalar kanun ekinde yer alan cetvele göre tespit edilmiştir. Cetvelde birinci ve ikinci derece usulsüzlükler için iki ayrı ceza miktarı tayin edilmiş, her bir grup içinde de mükelleflerin işletme/kazanç büyüklüğüne göre farklı ağırlıkta para cezalarına yer verilmiştir. Burada cezaların kabahat nedenlerine yönelik olarak değil söz konusu kabahati işleyenlere göre tespit edildiği görülmektedir.

³ Bknz. VUK. 352.

Tablo 1’de 2017 yılı itibariyle geçerli olan genel usulsüzlük cezaları görülmektedir. Bu cezaların düşüklüğü dikkat çeken önemli bir noktadır.

VUK’un 414/3. maddesinde, yukarıdaki tabloda yer alan para cezalarına ilişkin miktarların her yıl değerlendirilme oranına göre arttırıldığı belirtilmiştir. Yine aynı maddede Bakanlar Kurulu’na, söz konusu bu değerleri yarısına kadar indirmeye veya arttırmaya ilişkin yetki verilmiştir.

VUK’da yer alan özel usulsüzlükler, VUK.353 ve VUK.355’de sayılmıştır. Örneğin fatura alınmaması veya verilmemesi ilgili maddelerde özel usulsüzlük kabahati olarak belirtilmektedir⁴.

VUK’a göre özel usulsüzlükler için kesilecek cezalar her bir eylem için ayrı belirlenmiştir. Ancak ceza miktarı bazı eylemler için yalnız maktu bazı eylemler içinse hem maktu hem de nispi esasa bağlandığından, bu iki esasa göre hesaplanan miktarlardan hangisi yüksekse o miktar ceza olarak kesilir.

VUK un 353. maddesinde belirtilen özel usulsüzlük fiillerine verilen cezalara örnek olarak; fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu verilmemesi, alınmaması durumunda 210 TL özel usulsüzlük cezası kesilir. Ayrıca bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek toplam ceza 110.000 TL olarak belirtilmiştir. Maliye Bakanlığınca tutulması zorunlu olan defterlerin; bulundurulmaması, kayıt yapılmaması, yetkililere ibraz edilmesinde sorunlar yaşanması ve levha bulundurma zorunluluğuna uyulmaması durumunda 210 TL özel usulsüzlük cezası kesilir. Burada genel usulsüzlük cezalarından farklı olarak bazı özel usulsüzlük cezalarında üst sınır olduğu görülmektedir. Bazı özel usulsüzlük cezalarında olmaması idarenin vermiş olduğu bu cezaların miktar olarak keyfi önlemlere yol açabileceğini göstermektedir. Bu durumda adaletli olmayan, eşitlik ilkesini zedeleyen ve ölçsüz bir yükümlülük Anayasa’nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesine ters düşmektedir.

1.2. Vergi Suçları ve Cezaları

Vergi suçlarına ilişkin literatürde çeşitli tanımlamalar yer almaktadır. Bu tanımlarda yer alan eksiklikler doğrultusunda vergi suçuna ilişkin en doğru açıklamayı yapmak mümkün olacaktır.

Örneğin Erman (1988) vergi suçunu, devletin veya amme idaresinin gelir kaynaklarına zarar veren veya vermesi melhuz fiiller olarak tanımlamaktadır. Bu

⁴ Detaylı bilgi için Bknz. VUK. 353-355.

PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN VERGİ CEZALARININ YAPTIRIM GÜCÜ ÜZERİNE ETKİSİ

tanımda vergi suçunun unsurlarından ziyade sonuçlarına bakıldığı görülmektedir. Bu açıdan eksikliği dikkat çekmektedir.

1994 tarihinde yayınlanan bir idari metinde vergi suçu, vergi kanunlarının koyduğu görev ve ödev yükümlülüklerine mükellefler ve sorumlular tarafından cezayı gerektirecek derecede aykırı hareket edilmesi şeklinde açıklanmıştır. Bu tanımda fail sadece vergi mükellefleri ve sorumluları olarak belirtilmiştir. Hâlbuki vergi suçlarında adı geçen faillerin bir kısmının mükellef veya sorumlu olmadıkları bilinmektedir⁵.

Yine Öncel vd. (1999), devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suç olarak vergi suçlarını tanımlamaktadır. Burada vergi suçunun ortaya çıkaracağı veya ortaya çıkarması muhtemel sonuca göre bir tanımlama yapıldığı görülmektedir. Burada devlet hazinesine karşı işlenen her suç vergi suçu olarak belirtilmektedir.

Bu tanımlamalar ışığında vergi suçlarına ilişkin en kapsamlı tanım Candan (2010) tarafından yapılmıştır. Buna göre vergi suçu; vergi mükellef ve sorumlularıyla bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin kanunda tipi gösterilen davranış biçimiyle vergi kanunları hükümlerini ihlal etmeleridir (Candan, 2010: 57).

Vergi suçları VUK'un 5, 246, 359, 362 ve 363. maddelerinde hükme bağlanmıştır. Vergi suçlarına ilişkin cezalar ise ceza mahkemelerince verilir. Ceza mahkemesinin vereceği kararlar vergi kabahati cezasını uygulayacak idarenin üzerinde etkili olmaz. Bunun tam tersi olarak vergi idaresinin verdiği kararlarda vergi mahkemesini bağlayıcı nitelikte değildir.

VUK'da düzenlenmiş olan vergi suçları, kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal etme, mükellefin özel işlerini yapmak, haysiyet ve şeref hakaret ve ekim sayım beyanlarını denetlememe suçu şeklindedir.

1.2.1. Kaçakçılık Suçu ve Cezası

Kaçakçılık suçu kanunda sayılmış fiillerden birinin işlenmesi ile ortaya çıkar. Mahkeme ceza verirken fiilin işlenmesinde sanığın kasıt içinde bulunmasını aramaktadır (Şenyüz vd.,2016: 251). Suç fiilleri VUK'un 359. maddesinde üç bent halinde sayılmıştır. Bir takım sahte ve yanıltıcı nitelikte belgelerin hem düzenlenmesi hem de kullanılması, defter sayfalarında tahribat meydana getirilmesi ve hayali hesaplar açılması VUK. 359 sayılan bazı kaçakçılık fiilleridir⁶.

⁵ Örneğin belge almama eylemi mükellef veya sorumlu tarafından değil tüketici tarafından yapılır.

⁶ Detaylı bilgi için Bknz. VUK. 359.

VUK 359. madde de sayılan fiiller kamusal düzeni zedelemeye ki ağırlığına göre farklı sürelerde hapis cezasına çarptırılmıştır. Tablo 2’de bu cezalar görülmektedir.

Kaçakçılık Suçu Fiilleri	Kamu Düzeni İhlal Ölçüsü	Cezası
VUK 359/a’da yer alan Fiiller	Normal ihlaller	18 aydan 3 yıla kadar hapis
VUK 359/b’de yer alan Fiiller	Çok ağır ihlaller	3 yıldan 5 yıla kadar hapis
VUK 359/c’de yer alan fiiller	Ağır ihlaller	2 yıldan 5 yıla kadar hapis

Tablo 2. Kaçakçılık Suçuna İlişkin Cezalar Kaynak: (Şenyüz vd., 2016: 252) ve VUK’un 359. maddesinden faydalanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Kaçakçılık suçlarına ilişkin cezalar incelendiğinde bu cezaların caydırıcılık özelliğini artırmanın mümkün olabileceği görülmektedir. Cezaların caydırıcılığını arttırmak için ilk olarak cezaların miktarında artışa gidilmelidir. Yine bu cezaların uygulanmasında esneklik payının çok düşük seviyelere indirilmesi de caydırıcılığı sağlayacak önemli bir faktördür.

1.2.2. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Cezası

Devlet vergiyi alan otorite olarak vergilendirme işlemleri sırasında mükellefe ait bir takım özel bilgilere sahip olabilir ve bu bilgileri edinebilir. Bu noktada VUK’un 362. Maddesine göre, devletin vergilendirme işlemi ile ilgili olarak görevlendirdiği memurlar, vergi inceleme elemanları, çeşitli komisyonlarda görev yapanlar vb. görevlerinin yapısı gereği mükellefler hakkında öğrendikleri bilgileri ve sırları ifşa etmemek zorundadır. Böyle bir hata içinde bulunan kişiler vergi mahremiyeti suçunu işlemiş sayılırlar. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunu işleyenlere *bir yıldan 3 yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar da adli para cezası* verilmektedir.

1.2.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezası

Kamu hizmetlerinin görülmesinde asli ve sürekli görevlerde çalışan memurların görevlerini yaparken, görev tanımlarının dışına çıkmamaları ve vatandaşlara eşit ve tarafsız davranmaları esastır (Şenyüz vd., 2016:252).

Bu genel çerçeve içerisinde, vergilendirme ile ilgili herhangi bir sürecin içerisinde yer alanlar (vergi muameleleri, vergi yargısı vb.) mükelleflerin vergi

PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN VERGİ CEZALARININ YAPTIRIM GÜCÜ ÜZERİNE ETKİSİ

kanunlarının uygulanması ile ilgili bireysel işlerini yapamazlar. Örneğin vergi dairesindeki görevli bir memurun mükellefin defterini tutması veya vergi mahkemesi hâkiminin mükellefi dava dilekçesini yazması mükellefin vergi ile alakalı özel işlerine verilebilecek örneklerdir. Mükellefin özel işini yapmanın cezası *bir yıldan üç yıla kadar* hapis cezasıdır.

1.2.4. Haysiyet ve Şeref Hakaret Suçu ve Cezası

Mükelleflerle ilgili kamuoyuna ve bazı ilgili kuruluşlara yapılan bildirimler ve verilen bilgilerden dolayı söz konusu mükelleflerin korunması gerekliliği ortaya çıkmıştır. VUK'un 5. maddesiyle bu koruma sağlanmıştır.

Suç işleyen kişi yönünden herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Yani herhangi bir kişi vergi mahremiyetinin ihlalinin istisnası olarak getirilen ve açıklanan hukuki sebebi oluşturan bilgilerden dolayı saldırıda bulunursa haysiyet ve şeref hakaret suçunun faili olabilecektir. Bu suça ilişkin verilecek ceza Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) 125. maddesinde yer alan hakaret suçu için öngörülen cezadır. Yani *üç aydan iki yıla kadar hapis cezasıdır*.

1.2.5. Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Suçu

VUK'un 243. maddesi Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan işletme büyüklüğünü aşacak şekilde zirai faaliyette bulunan mükelleflere köy veya mahallenin muhtarlarına ekim sayım beyanı verme zorunluluğu getirmiştir. Bu beyanın denetim ve bildirimine yönelik işlemlerden de muhtar veya ihtiyar heyeti sorumlu kılınmıştır.

Ekim sayım beyanını denetleme ve bildirme işlemine ilişkin yükümlülüğünü yerine getirmeyenler TCK'nın 257. maddesinde yer alan görevi kötüye kullanma suçu ile değerlendirilecek ve *bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına* çarptırılacaktır.

2. Vergi Cezalarını Ortadan Kaldıran Haller ve “Pişmanlık ve Islah” Müessesesi

Vergi cezaları kesildikten sonra doğal olarak ödeme ile ortadan kalkmaktadır. Ancak bazı yollarla da vergi cezalarının tamamen veya kısmen ortadan kalktığı görülmektedir. VUK'da cezaları kısmen ya da tamamen ortadan kaldıran haller olarak, “ödeme”, “yanılma”, “ölüm”, “mücbir sebep”, “zamanaşımı”, “cezalarda indirim”, “hata düzeltme”, “uzlaşma”, “terkin”, “cezadan vazgeçme”, “af” ve “pişmanlık ve ıslah” kabul edilmektedir.

Yukarıda sayılan nedenlerden bir kısmının varlığı halinde ilgiliye ceza kesilmemekte veya kesilmiş cezalar ortadan kalmaktadır.

Vergi Cezalarını Ortadan Kaldıran Unsurlar	Kısmen	Tamamen
Ödeme	✓	✓
Yanılma		✓
Mücbir sebep		✓
Cezalarda indirim	✓	✓
Af	✓	✓
Ölüm		✓
Zamanaşımı		✓
Uzlaşma	✓	
Cezadan vazgeçme	✓	✓
Terkin	✓	✓
Hata düzeltme	✓	✓
Pişmanlık ve ıslah		✓

Tablo 3. Vergi Cezalarını Kısmen veya Tamamen Ortadan Kaldıran Haller Kaynak:
Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 3’de görüleceği üzere bazı unsurlar vergi cezalarını tamamen ortadan kaldırırken bazı unsurlar hem kısmen hem de tamamen ortadan kaldırabilmektedir.

Ödeme; bütün alacaklarda borcu sona erdiren en doğal ve hukuki nedendir (Öner, 2015: 158). Dolayısıyla ödeme ile vergi cezası da sona erer. Ödeme vergi cezalarını kısmen veya tamamen ortadan kaldıran nedenlerdendir.

Yanılma; bilineceği üzere Türk Vergi Sistemine ait vergi mevzuatı karışık bir yapıdadır. Bu karışıklık bazen söz konusu mevzuatın uzmanları tarafından bile vergisel işlemlerin yanlış yorumlanmasına neden olmaktadır. Vergi mükellefleri veya sorumluları vergisel işlemlerde bazı durumlarda yanılma halinde olabilirler. Bu halde olan mükellef veya sorumlu için vergi cezası kesilemez. Örneğin bir mükellef vergi idaresi tarafından yayınlanan bir sirküler ile vergisel işlem yapar ve bu işlem hatalı olursa, vergi cezası kesilmesi söz konusu olamaz. Bir mükellefe yanılma halinde olmasına rağmen ceza kesilmesi durumunda yanılmanın tespit edilmesi ile birlikte hata düzeltme hükümleri çerçevesinde söz konusu ceza iptal edilir.

Mücbir sebep; verginin ödenebilecek aşamaya gelmesindeki temel şartın tahakkuk işleminin gerçekleşmesi olduğu daha önceki başlıklarda belirtilmişti. İşte mücbir sebep gibi zorunlu durumlarda verginin tahakkuk süresi uzayabilmektedir

PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN VERGİ CEZALARININ YAPTIRIM GÜCÜ ÜZERİNE ETKİSİ

(Ünsal, 2009: 67). Mücbir sebebin⁷ varlığı halinde vergi süreleri durmakta ayrıca, mükellefin kusurlu olmaması nedeniyle vergi suçu da oluşmamakta dolayısıyla vergi cezası uygulanmamaktadır.

Cezalarda indirim; vergi cezalarına özgü sona erme nedenlerinden birisi cezalarda indirimdir. Cezalarda indirim müessesesi, vergi ziyayı kabahatinde ilk seferde yarısı takibinde üçte biri, usulsüzlük kabahatlerinde ise üçte bir olarak uygulanmaktadır.

Af; devletin tek taraflı olarak alacağından vazgeçmesine denilir (Öncel vd., 1999: 153). Tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi suretiyle bunlara ilişkin cezaların veya gecikme zamlarının affedileceği öngörülmektedir.

Ölüm; hukuk devletinde önemli ilkelerden birisi cezaların şahsiliğidir. Yani bir ceza sadece suçu işleyen tarafından çekilebilir. Cezaların şahsiliğinde amaç bir kimsenin işlemediği bir suçtan ötürü cezalandırılmamasıdır⁸. Vergi ile ilgili işlemlerde ölüm halinde vergi aslı mirası ret etmeyen mirasçılara geçer ve bu mirasçılar tarafından ödenir. Ancak vergi cezaları ise ölümle birlikte tamamen sona erer. Burada da hukukun genel kabul gördüğü cezaların şahsiliği ilkesi geçerlidir.

Zamanaşımı; belli bir sürenin geçmesiyle birlikte vergi alacağına ilişkin yükümlülüklerin ortadan kalkmasıdır. Dolayısıyla yine belli bir süre geçmesi nedeniyle vergi cezasının kesilmesi de mümkün değildir (VUK'un 113 ve 374. maddeleri).

Uzlaşma; beyana dayalı tarhiyat dışında kalan tarhiyatlarda taraflar bir araya gelerek uzlaşmaya gidebilirler. Uzlaşmasının gerçekleşmesi durumunda idarenin vazgeçtiği miktardaki vergi borcu ve vergi borcuna bağlı olarak vergi cezası belli bir miktar itibarıyla sona ermiş olmaktadır.

Cezadan vazgeçme; vergi ve cezadan vazgeçmenin amacı, miktarı düşük buna karşılık tahsil gideri fazla olan vergi ve cezalarla gerek vergi idaresini gerekse mükellefleri meşgul etmemektir. Böylelikle, VUK'da belirtilen meblağların⁹ altında kalan vergi alacaklarından idare vazgeçmektedir.

Terkin; vergi hukukunda tarh ve tahakkuk etmiş olan bir verginin silinmesi, tahsil edilen bir verginin ise mükellefe iade edilmesi yoluyla ortadan kaldırılmasıdır (Şenyüz, vd., 2016: 198).

⁷ Mücbir sebeplerin neler olduğu için bkz. VUK'un 13. maddesi.

⁸ AYM. 29.11.2012, E. 2012/106, K.2012/190.

⁹ 2017 itibarıyla bu tutar 21 TL'dir.

Hata düzeltme; vergilendirme işleminden doğın anlaşmazlığın, bir hukuki ihtilaftan değil de, maddi hatadan kaynaklanması durumunda, yasa koyucu düzeltme ve şikâyet müessesesi olarak adlandırılan idari başvuru yolu ihdas etmiştir (Yüce, 2016: 64). Bu yol hata düzeltme olarak da adlandırılabilir.

Buraya kadar kısaca açıklanan vergi cezalarını kısmen veya tamamen ortadan kaldıran unsurlardan sonuncusu pişmanlık ve ıslahtır. Çalışmayla ilintili olarak pişmanlık ve ıslahın detaylı bir şekilde açıklanması gerekmektedir.

3. Pişmanlık ve İslah

Beyana dayalı vergilerde verimliliğin sağlanması, vergiyi doğuran olay ile bu olaya ilişkin muamelelerin usulüne uygun belgelendirilmeleri, belgelerin kayıt düzenine uygun olarak kanunlarda öngörülen defterlere işlenmeleri ve, nihayet, defter kayıtlarına dayanılarak hesaplanacak vergi matrahının kanunlarda, belli edilen zamanlarda beyan edilmeleri koşuluyla olanaklı bulunmaktadır (Candan, 2010: 447). Yasa koyucu, VUK'un 371. maddesinde yaptığı düzenleme ile başlıca vergi ödevlerinden olan bu işlemlerin herhangi bir nedenle hiç yapılmaması, eksik veya hatalı yapılması suretiyle vergi ziyaına neden olması durumunda, ilgili vergi mükelleflerine, son bir fırsat daha tanıyarak, kimi koşulları yerine getirmesi halinde, ceza uygulamasından vazgeçmekte ve böylece, vergi mükelleflerini vergi ziyaına neden olan kanuna aykırı eylemlerini vergi dairesine bildirmeyi özendirerek vergi verimliliğini korumaya çalışmaktadır (Candan, 2010: 447)

Pişmanlık ve ıslah müessesesi vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumlarını sağlamaya yönelik oluşturulmuş önemli bir mekanizmadır. Bu noktada yükümlüler işlemiş oldukları ve vergi kaybı sonucunu doğuran suçlarından ötürü pişmanlık duymaları halinde belli şartlar altında suçluluktan kurtulabilirler. Bunun için mükellefin vergi ziyaı suçunu yetkili mercilere kendiliğinden vermesi gerekmektedir. Bu çerçevede pişmanlık ve ıslahtan yararlanma koşullarının belirtilmesi gerekir.

3.1. Pişmanlık ve İslahtan Yararlanmanın Şartları

Beyana dayalı vergilerde (emlak vergisi hariç olmak kaydıyla), pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanılabilmesi için mükellefin bizzat kendisinin yaptığı suçla ilgili haber vermesi, beyanda bulunması ve vergi ve zammını zamanında ödemesi gerekmektedir.

PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN VERGİ CEZALARININ YAPTIRIM GÜCÜ ÜZERİNE ETKİSİ

3.1.1. Mükellef¹⁰ veya İştirakçi Tarafından Haber Verilmesi

Mükellef veya iştirakçi işlediği kabahat veya suçla alakalı, ilgili makamlara haber vermelidir. Haber verme konusu ile ilgili eylemler, vergi ziyai cezasını gerektireni kaçakçılık olarak kabul edilen ve kaçakçılık sayılan eylemlere iştirak oluşturan fiiller olmalıdır.

Haber verme eylemi mükellefin kendi isteği ve iradesiyle gerçekleşmelidir. İdare tarafından tahrik veya tazyik yoluyla olmamalıdır. Örneğin Danıştay 2000 yılında aldığı bir kararda mükellefe ödediği KDV'nin sorulması üzerine beyannamesini pişmanlıkla vermesinin VUK'un 371. maddesi hükümlerinden söz konusu mükellefin faydalanamayacağını belirtmiştir. Burada idare tarafından bir tazyik söz konusudur. Bu noktada haber verme de idare tarafından mükellefin işlediği kabahat veya suça ilişkin herhangi bir işlemin başlatılmamış olması gerekmektedir.

Mükellef haber verme eylemini kabahat veya suçu işledikten 15 gün içerisinde ilgili vergi dairesine dilekçe ile yapmak zorundadır. Söz konusu dilekçe içerisinde "pişmanlık" sözcüğünün geçmemesi pişmanlık ve ıslahtan yararlanmama sebebi olarak değerlendirilmemektedir¹¹. Pişmanlık dilekçesi ihtirazı kayıtlı (dava yolunun açık olması şerhi) imzalanamaz. Bu pişman olunmadığının bir göstergesi olarak değerlendirilmektedir.

3.1.2. Beyanda Bulunma Şartı

Beyanname hiç verilmemişse veya kanuna aykırı hareket yüzünden eksik veya yanlış beyanda bulunulmuşsa, pişmanlık ve ıslah müessesesinden faydalanmak için (Candan, 2010: 452);

- Hiç verilmeyen beyannamenin, haber verme dilekçesinin kayda geçtiği tarihten itibaren 15 gün içinde verilmesi gereklidir.
- Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının haber verme dilekçesinin kayda geçtiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde düzeltilip tamamlanması gerekmektedir.

3.1.3. Vergi ve Zammını Ödeme Zorunluluğu

Kanunlara aykırı fiilleri nedeniyle daha önce açıklanan usullere göre bu aykırılığını bildiren mükellef ödeme süresi geçmiş olan vergiyi ve ödemenin geciktiği her ay ve kesri için Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51. maddesi

¹⁰ Mükellef kavramı içerisinde vergi sorumluları da dikkate alınmalıdır.

¹¹ Dan.4. D., 21.10.1991, E:1988/5269, K:1991/3268.

uyarınca hesaplanacak olan gecikme zammı oranında bir zammı haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde ödemek zorundadır (Candan, 2010: 453).

4. Pişmanlık ve İslah Müessesesi ve Vergi Cezalarının Yaptırım Gücüne Etkisi

Pişmanlık ve ıslah vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumları noktasında önemli ve etkili bir uygulamadır. Bu uygulamanın etkinliği özellikle vergi kabahatlerine yönelik verilen para cezalarında daha yüksek olmaktadır. Mükellefler bu kabahatlerine ilişkin pişmanlıktan faydalanarak söz konusu kabahate has cezalardan kurtulmaktadır. Yine mükelleflerin kaçakçılık suçlarını ve cezalarını belirleyen VUK'un 359. maddesinde yer alan fiilleri gerçekleştirmeleri durumunda pişmanlıktan faydalanabildiği görülmektedir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin cezaları tamamen ortadan kaldıran bir unsur olması bu noktada tartışmaya açıktır. Zira vergi cezalarının etkinliği cezalara uyulması ile sağlanabilir. Vergiye gönüllü uyumla çakışabileceği düşünülse de aslında vergisini zamanında ödeyen dürüst mükellefler nezdinde pişmanlık müessesesi esnek bir uygulama olarak dikkat çekmektedir. Pişmanlık ve ıslah müessesesinin sadece vergi kabahatlerine uygulanmadığı da yukarıda belirtilmiştir. Eğer süresinde ve usulüne uygun olarak bu müesseseden faydalanılırsa kaçakçılık suçları ile ilgili olarak cezalar silinmektedir.

Bu çerçevede bakıldığında kaçakçılık suçlarına ilişkin verilen hapis cezalarının uygulanmayacağı, sadece gecikme zammı oranında bir zammın parasal ceza olarak uygulanacağı kanunda belirtilmiştir. Bu durum vergiye gönüllü uyumu sağlamak adına kaçakçılık gibi ağır bir suçun cezasız kalmasına sebebiyet verebilmektedir. Kaldı ki vergi cezalarının caydırıcılık gücünün sıklıkla tartışıldığı Türkiye'de pişmanlık ve ıslah gibi müesseselerin esneklik payının azaltılması gerekmektedir.

Örneğin vergi kabahatlerine ilişkin pişmanlık ve ıslah müesseselerinde hiç ceza verilmemesi yerine vergi ziyayı kabahatiyle ilgili bir pişmanlık söz konusu olduğunda kabahate konu olan miktarın üçte birinin, usulsüzlük kabahatlerinde ise dörtte birinin ödenmesi zorunlu tutulabilir. Bu fiil kaçakçılık suçunun ardından kullanılmak istenildiğinde ise mükellefler, VUK'un 359. maddesindeki hükümler yarıya indirilmek suretiyle pişmanlık ve ıslah müesseseden faydalandırılabilirler.

Ayrıca belirtilmesi gereken bir nokta şudur ki; VUK'un 371. maddesinde bir mükellefin kaç defa pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanabileceği belirtilmemiştir. Bu da suistimale açık bir durumdur. Bununda ilgili kanunda açıkça

PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİNİN VERGİ CEZALARININ YAPTIRIM GÜCÜ ÜZERİNE ETKİSİ

belirtilmesi faydalı olacaktır. Zira vergilemenin temel ilkelerinden birisi olan belirlilik ilkesi böylelikle vücut bulacaktır.

Bu değerlendirmeler ışığında, vergi cezalarının yaptırım gücü korunmuş olacaktır. Ayrıca dürüst ve dürüst olmayan mükellefin ayrımı çok daha rahat yapılabilecektir.

SONUÇ

Vergi hukukunda suç ve kabahatlere ilişkin, vergi kabahatleri ve suçları şeklinde ikili ayrım bulunmaktadır. Bu ayrım doğrultusunda yine kabahatlere ilişkin cezalar ve suçlara ilişkin cezalar ayrı ayrı açıklanmıştır. Kabahatlere ilişkin cezaların yaptırım gücü idari para cezası şeklindedir. Suçlarda ise verilen cezaların hem adli para niteliği hem de hürriyeti bağlayıcı özelliği bulunmaktadır.

Mükelleflere yönelik olarak özellikle vergi verimliliğinin artırılması için bir takım uygulamalar Türk vergi yapısı içerisinde mevcuttur. Bunlardan birisi pişmanlık ve ıslah müessesidir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi vergi verimliliği yanında mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını sağlayan önemli bir uygulamadır. Ancak söz konusu bu uygulama vergi cezalarının yaptırım gücünü azaltmaktadır. Çünkü bu müesseseden faydalanan mükellefler hem vergi kabahatleri hem de vergi suçlarına ilişkin cezalardan kurtulmaktadır. Bu cezalar hem idari hem de hürriyeti bağlayıcı cezalardır. Ayrıca VUK'un 371. maddesinde bu müesseseden bir mükellefin veya iştirakçinin ne kadar sayıda faydalanacağına ilişkin bir düzenlemede yer almamaktadır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi ile ilgili olarak, hiç ceza verilmemesi yerine vergi ziyaı kabahatiyle ilgili bir pişmanlık söz konusu olduğunda kabahate konu olan miktarın üçte birinin, usulsüzlük kabahatlerinde ise dörtte birinin ödenmesi zorunlu tutulabilir. Bu fiil kaçakçılık suçunun ardından kullanılmak istenildiğinde ise mükellefler, VUK'un 359. maddesindeki hükümler yarıya indirilmek suretiyle pişmanlık ve ıslah müesseseden faydalandırılabilirler. Böylelikle adaletli bir vergi sistemi ve dürüst bir mükellef yapısı oluşacaktır.

KAYNAKÇA

- Aslan, M. (2008). "Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir.
- Bilici, N. (2014). Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ankara: Savaş Yayınevi.
- Candan, T. (2010). Vergi Suçları ve Cezaları, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Erman, S. (1988). Vergi Suçları, İstanbul.

- Gelir Vergisi Kanunu, 6/1/1961 Tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazete.
- Kabahatler Kanunu, 31/3/2005 Tarih ve 25772 Sayılı Resmi Gazete.
- Kazaker, G. (2015). "Vergi Ceza Hukukunda Kanunilik İlkesine İlişkin Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine Düşünceler" Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 16, 4785-4814.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağın, N. (1999). Vergi Hukuku, 11. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner, E. (2015). Vergi Hukuku, 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek A. (2016). Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 7. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Türk Ceza Kanunu, 12/10/2004 Tarih ve 25611 Sayılı Resmi Gazete.
- Ünsal, H. (2009). Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi, 2. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Vergi Usul Kanunu, 10/1/1961 Tarih ve 10703 - 10705 Sayılı Resmi Gazete.
- www.gib.gov.tr
- Yavaşlar Başaran, F. (2008). "Vergi Suç ve Kabahatleri Hukukunda Son Durum", İstanbul Barosu Dergisi, 82 (6), 2839-2859.
- Yüce, M. (2016). Mali Yargılama Hukuku, 2. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi.