e-ISSN: 3062-2123
Journal of Academic Social Studies - JOSSH / Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi - SOBED
Vol./Cilt: 2 / Issue/Sayı: 3 - Ocak/January 2026

DOI: 10.29329/ufusobed.2026.1410.5

Araştırma Makalesi /Research Article

Geliş /Arrival
8.11.2025

Kabul/Accepted
30.12.2025

Gözde Erkin

Dr. Öğr. Üyesi
Final International Universitesi
Hukuk Fakültesi/
International Final University
Faculty of Law,
Department of Philosophy and Sociology of Law
gozde.erkin@final.edu.tr
ORCID ID
0000-0002-5407-6356

Vergi Suçu Olmasına Rağmen Ceza Kesilemeyen Haller ve Bu Hallerin Hukuk Sosyolojisi Açısından Değerlendirilmesi

Öz

Makale, "Vergi Hukukunda, vergi suçu olmasına rağmen ceza kesilemeyecek haller" konusundan oluşmaktadır. Makalede, dikkatli bir çalışma ve araştırmayla vergilendirme yetkisi tüm yönleriyle incelenmeye çalışılmıştır. Makale; iki bölüm ve sonuç kısmından oluşmaktadır. İlk bölümde; vergi suçları, vergi suçu kavramı ve hukuksal niteliği ve vergi suçlarının çeşitleri açıklanmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde; vergi cezalarının ödenmesi, kalkması ve ceza kesilemeycek hallerden olan yanılma, pişmanlık ve ıslah, pişmanlık ve ıslahın mahiyeti ve önemi, pişmanlık ve ıslah kurumunun uygulandığı ve uygulanmadığı suçlar, ölüm, mücbir sebepler, ve zaman aşımı konuları ve verginin bu yönüyle alakalı olduğu hukuk sosyolojisi ile ilgili alanlar incelenmiştir. Sonuç kısmında ise, vergi suçu olmasına rağmen ceza kesilemeyen haller ve sosyolojik durum ile ilgili genel bir değerlendirme yapılmıştır.

Anahtar Sözcükler: *ceza hukuku, vergi suçları, vergilendirme yetkisi, ödeme, hukuk sosyolojisi*

Cases For Which A Tax Crime Cannot Be Imposed Even Though it Is a Tax Crime, and Their Evaluation from the Perspective of Legal Sociology

Abstract

The article covers“Cases in Tax Law Where Penalties Are Not Imposed Despite Being Tax Crimes”. This article, through careful study and research, attempts to examine all aspects of taxation authority. The article consists of two sections and a conclusion. The first section explains tax crimes, the concept and legal nature of tax crimes, and the types of tax crimes. The second section examines the payment and removal of tax penalties, as well as the nature and importance of error,repentance, and correction, which are situations in which a penalty cannot be imposed; crimes to which repentance and correction apply and do not apply; death, force majeure, and the statute of limitations; and areas related to the sociology of law related to this aspect of taxation.The conclusion provides a general assessment of the sociological context and situations in which a penalty cannot be imposed despite being a tax offense.

Anahtar sözcükler: *Yükseköğretim, sosyal sorumluluk, kurumsal iletişim, nitel araştırma, pandemi*

Giriş

Vergi, modern devletlerin kamu hizmetlerini finanse etmesinin en temel aracıdır. Vergi mükelleflerinin vergiye uyumunu sağlamak amacıyla çeşitli denetim mekanizmaları ve cezai yaptırımlar uygulanır. Ancak, vergi cezalarının yalnızca mali bir yaptırım olmanın ötesinde, toplumun genelinde ve bireyler üzerinde derin sosyolojik etkileri bulunmaktadır. Bu makale, vergi cezalarının bireylerin vergi ahlakı, devlete güven, sosyal adalet algısı ve vergi uyumu davranışları üzerindeki etkilerini sosyolojik bir bakış açısıyla incelemeyi amaçlamaktadır. Yüksek vergi cezalarının her zaman vergi uyumunu artırmayabileceği ve hatta ters tepebileceği yönündeki bulgular, bu konunun salt mali bir mesele olmadığını, aynı zamanda derin bir sosyal psikoloji ve kültürel dinamikler meselesi olduğunu ortaya koymaktadır.

Vergi suçlarının işlenmesine rağmen belirli koşulların varlığı halinde ceza kesilmemesi, vergi sisteminin cezalandırma mekanizmasında esneklik sağlayan bir dizi yasal düzenlemeyle mümkündür. Bu durumlar, mükellefin iradesi, gösterdiği iyi niyet, kanuni süreçler veya kontrolü dışındaki olağanüstü olaylarla ilişkilidir. Temelde, Vergi Usul Kanunu (VUK), mükelleflerin hatalarını düzeltmesine imkan tanıyan veya cezanın uygulanmasını engelleyen çeşitli mekanizmalar sunar.

Bu mekanizmaların en bilineni “pişmanlık ve ıslah” olarak adlandırılır. Mükellefin vergi ziyaına neden olan bir eylemini, henüz idarenin incelemesine başlanmadan önce kendiliğinden vergi dairesine bildirmesi bu kapsamdadır. Eğer mükellef, kanunun belirlediği şartlar dahilinde, yani dilekçe ile durumu haber verip, vergi aslı ile pişmanlık zammını 15 gün içinde öderse, vergi ziyaı cezası kesilmez. Bu, devletin vergi kaybını gidermesini sağlarken, mükellefi de cezadan koruyan bir yöntemdir. Ancak, pişmanlık şartlarının ihlali durumunda, normal cezalar uygulanır ve pişmanlık zammı yerine gecikme faizi tahakkuk ettirilir.

Vergi cezalarının düşmesine yol açan bir diğer durum ise “ölüm”dür. Cezaların şahsiliği ilkesi gereği, mükellefın ölümüyle birlikte vergi ziyaı veya usulsüzlük cezaları sona erer. Vergi borcu mirasçılara geçse bile, ceza yükümlülüğü mirasçılara intikal etmez. Böylece mirasçılar, yalnızca miras payları oranında vergi borcundan sorumlu olurlar.

“Mücbir sebep” de ceza kesilmesini engelleyen önemli bir faktördür. Mücbir sebep, mükellefın iradesi dışında oluşan ve vergi yükümlülüklerini yerine getirmesini engelleyen olayları ifade eder. Ağır hastalık, kaza, doğal afetler gibi durumlar mücbir sebep olarak kabul edilebilir. Eğer mücbir sebep hali yetkili makamlarca onaylanırsa, bu süre zarfında vergi cezası kesilmez ve zamanaşımı durur.

Cezanın kesilmesini engelleyen bir diğer durum ise “zamanaşımı”dır. Vergi cezalarının kesilebilmesi için belirli süreler mevcuttur. Vergi ziyaı cezasında, vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından itibaren beş yıllık zamanaşımı süresi bulunur. Usulsüzlük cezalarında ise bu süre iki yıldır. Bu sürelerin dolması halinde, idarenin ceza kesme yetkisi ortadan kalkar.

Son olarak, mükellefın iyi niyetli “yanılgıları” ve “izaha davet” mekanizması da cezaların kesilmesini engelleyebilir. Mükellefın, vergi kanunlarını doğru yorumlayamaması veya hatalı bilgilendirilmesi sonucu bir vergi suçu işlemesi, eğer iyi niyetli olduğu anlaşılırsa ceza kesilmeyebilir. "İzaha davet" ise, vergi incelemesi öncesinde mükellefe, vergi ziyaına ilişkin durumunu açıklama fırsatı veren bir yoldur. Eğer mükellefın izahları yeterli görülürse, cezai işlemden kaçınabilir.

Bu durumların tümü, vergi sisteminin sert kurallarının ötesinde, hukuki ve insani faktörleri de dikkate alan daha adil bir uygulama sağlamayı amaçlamak-

tadır. Ancak, her bir durumda ilgili kanuni şartların titizlikle yerine getirilmesi ve belgelendirilmesi zorunludur.

I. Vergi Suçları

1. Vergi Suçu Kavramı ve Hukuksal Niteliği

Vergi suçu; temel olarak devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik niteliği olan suçlardır. Vergi suçlarında amaç, mükellef ve/veya sorumlularının vergi yasalarının emrettiklerini zamanında ve tam olarak yerine getirilmesidir[1]. Vergi mükellefi ve/veya sorumlularının ve ilişkide bulunan diğer üçüncü kişilerin[2] vergi usul kanunlarında tanımı yapılan davranış biçimiyle vergi kanunlarının hükümlerini bilerek veya bilmeyerek ihlal etmeleri ise başka bir tanımla vergi suçudur. Vergi suçlarına sebebiyet verenlere vergi cezası uygulanır. VUK'nın 331. Madddesinde vergi cezası; vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere verilen cezadır.

[1] Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan; **Vergi Hukuku,** Genişletilmiş 10. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, s. 209.

[2] Vergi kabahati işleyenlerin vergi mükellefi veya sorumluları yanında ilişkili üçüncü kişilerde karşımıza çıkar. Vergi mükellefi ve vergi sorumlusu olmamakla ve bunlarla doğrudan ilişkisi bulunmamakla birlikte bilgi vermek durumunda olanlar (VUK Mad. 86, 148, 149, 150, 257/2) ile nakil vasıtasını durdurmayan araç sahipleri de (VUK mad. 353/109) kabahat işleyenler arasında değerlendirilmesi gerekir. Turgut Candan, "Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması'', **Vergi Sorunları Dergisi,** Özel Sayı, Şubat 2008, Yıl – 233, s. 56; Doğan Şenyüz; **Vergi Ceza Hukuku,** Ekim Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, 2008, s. 12; Mali nitelikli vergi ve cezalar tüm yükümlü ve sorumlulara uygulanır. Yükümlünün kamu hizmeti gören bir kurum olması dahi vergi cezasının uygulanmasına engel teşkil etmez. Danıştay 9 . Dairesinin 21.4.1981 gün ve E. 1980/2038, k. 1981/2151, Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s. 451.

2. Vergi Suçları Çeşitleri

A. İdari Nitelikli Suç ve Cezalar

İdari nitelikli suçlar vergi kanunlarına aykırı hareket olduğunu göstermesi nedeniyle vergi kabahatini gerektirmektedir. Vergi Usul Kanununun vergi suçu olarak düzenlediği birkısım fiillerin yaptırımı sadece parasal ve vergi dairesi tarafından gerçekleştirilir[3]. Yaptırımları idare tarafından saptanan ve uygulanan bu fiiller, vergi usul kanunlarında yer almak suretiyle suçlar ve uygulanacak cezalar belirlenmiştir. Mali nitelikli bu vergi cezalarının temel amacını Danıştay İçtihadi Birleştirme Kurulu verdiği kararla; "Vergi kanunlarına karşı işlenen eylemler nedeniyle devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat veya zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve söz konusu kanuna aykırı eylemi yani vergi suçunu önlemek olarak belirlemiştir[4]".

B. Ceza Hukuku Anlamında Vergi Suçları ve Cezaları

Ekonomik suçlara ekonomik ceza verilmesi temelde bir yaklaşım olmakla birlikte vergi suçları kapsamında olan ve kamu düzenini sarsan nitelikteki, suçları hürriyeti bağlayıcı cezalarla cezalandırılması öngörülmüştür. Vergi suç ve cezalarına ilişkin genel kuralların TCK'da değil de özel kanun olan vergi kanunlarında düzenlenmesi onun suç olmasını engellemektedir. TCK'nın 5. Maddesi "Bu kanunun genel hükümleri özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır." hükmü ile vergi suçlarında TCK hükümlerinin uygulanacağı belirlenmiştir[5].

[3] Hasan Hüseyin Bayraklı, **Genel Vergi Hukuku,** Derya Kitabevi, Afyon, 2007, s. 185.
[4] Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı; 12.6.1980 tarih ve E.1977/1, K.1980/2, Yusuf Karakoç, **a.g.e.,** s. 451.
[5] Bumin Doğrusöz, "Yeni Ceza Kanunu ve Vergi Suçları", **Dünya Gazetesi,** 31.03.2005, s. 20.

a. Kaçakçılık Suç ve Cezaları

Vergi Usul Kanununun dördüncü kitap, ikinci kısım üçüncü bölümünün başlığı 5728 sayılı yasanın 276. Maddesi ile, Suçlar ve Cezalar olarak değiştirilmiş, bu başlığın altında yer alan fiillerin hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması hüküm altına alınmıştır. Kaçakçılık suçunun oluşabilmesi için VUK'nın 359. Maddesinde tadadi olarak sayılan fiillere sebebiyet verilmesinin suçun oluşumu için (suçun diğer unsurlarının da oluştuğu varsayımı ile) yeterli olduğu kaçakçılık suçlarının oluşailmesi için vergi ziyaının varlığı şart değildir[6]. Bu suçlar nedeniyle ayrıca vergi ziyaına sebebiyet vermiş ise 3 kat parasal ceza uygulanır. VUK'nın 359. Maddesinde sayılan suçun hareket unsurunu oluşturan nitelikli fiiller; 1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak; gerçekte olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi olmayan adlara hesap açmak; defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahını azaltacak şekilde başka defter, belge veya kayıt ortamlarına kaydetmek (ikinci defter tutmak), Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek[7]; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak[8], 2) Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek; defter sayfaları yok edilerek yerine başka yaprak koymak veya hiç yaprak koymamak; belgelerin asıl ve suretlerini tamamen veya kısmen sahte[9] olarak düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması.3) Belgelerin Maliye Bakanlığınca anlaşmalı olmadığı halde basılması, sahte olarak belge basmak veya bu belgeleri kullanmak.

[6] Yargıtay 11. CD'nin 30.01.2006 tarih ve E.2005/2456, K.2006/362 Sayılı kararında, "213 Sayılı Vergi Usul Kanunun 01.01.1999 tarihinde yürülüğe giren 4369 Sayılı yasa ile değişik 359/b-1 maddesine göre, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak düzenlenmesi suçun oluşumu için yeterli olup, bu belgelerin kullanılması ve vergi ziyaı doğması suçun unsuru olmaktan çıkmıştır. Mehmet Yasin, "Vergi Ziyaı Kaçakçılık Suçunun Unsuru Mudur?", **Yaklaşım Dergisi,** Ocak 2010, Yıl 18, S. 2010, s. 56, 57.

[7] Gizleme; Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kişilere defter ve belgelerin ibraz edilmemesidir.

[8] Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge; gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet ve miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.

[9] Sahte belge; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.

b. Hürriyeti Bağlayıcı Diğer Suç ve Cezalar

Temel ceza kanununa uyum çerçevesinde 5728 Sayılı kanunla VUK'da yapılan değişikliklerle diğer vergi suçlarına verilecek cezalara da açıklık getirilmiştir. VUK'nın 362. Maddesinde, vergi mahremiyetini ihlal suçunu işleyenlere TCK'nın 239. Maddesi hükümlerine göre[10] ceza verileceği hükme bağlanarak bu madde hükmüne göre "bir yıldan üç yıla kadar hapis" ve "beş bin güne kadar adli para" cezası verilmesi hüküm altına alınmıştır. Bu suçun tekrarı hali için öngörülen yaptırım kaldırılarak genel hükümlerin uygulanma olanağı ortaya çıkarılmıştır.

II. Vergi Cezalarinin Ödenmesi, Vergi Cezalarinin Ortadan Kalkmasi, Ceza Kesilemeyecek Haller Ve Bunlarin Hukuk Sosyolojisi Açisindan Değerlendirilmesi

1. Vergi Cezalarının Ödenmesi

Vergi borcu gibi vergi cezaları da ödendiğinde sona erecektir. Bu durum, Vergi Usul Kanunumuzun 368. Maddesinde yerini bulur;

Vergi cezalarının ödenme zamanı:

Madde 368- Vergi Cezaları:

1.Cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten;

[10] TCK'nın 239. Maddesi hükmüne göre; "Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi ve belgelerin açıklanması suçu için öngörülen ceza verilir. Bu cezanın verileceği 5728 Sayılı suça verilecek cezanın söz konusu madde çerçevesinde verileceği karara bağlandı. Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, **"Vergi Hukuku",** Güncelleştirilmiş ve Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 222.

2.Cezaya karşı dava açılışsa, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir.

2. Vergi Cezalarının Ortadan Kalkması ve Vergi Cezası Kesilemeyecek Haller

A. Yanılma

Yanılma, kusurluluğu kaldıran hallerdendir. Kusurluluğun bulunmaması halinde suçun unsurları eksik olacağından cezalandırma şartı da yoktur. Vergi Usul Kanunu'na göre yanılma nedeni olarak kabul edilen aşağıdaki hallerde ceza kesilmez (VUK, madde 369):

i- Yetkili makamların mükellefın kendisine yazı ile yanlış açıklama yapmış olmaları;
ii- Bir kanun hükmünün uygulanma tarzı hususunda, yetkili makamların görüş değiştirmiş olması veya bu hükme ilişkin bi içtihadın değişmiş olması.

Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz ilkesi, vergi suç ve cezalarında genel ceza hukukunda olduğu gibi sert bir uygulama alanı bulmamaktadır. Bunun başlıca nedeni vergi mevzuatının çoğu kez bu isle uğraşanların bile tam kavrayamayacakları ölçüde karmaşık nitelikte bulunmasıdır. Bu anlayışın bir sonucu olarak Vergi Usul Kanununun 369. Maddesi, yetkili mercilerin yükümlüye yazı ile yanlış açıklama yapmış olmalarını, bir hükmün uygulanma biçimi konusunda yetkili mercilerin görüş ve düşüncelerini değiştirmiş olmalarını ya da bir hükme ilişkin içtihadın değişmiş olmasını yanılma olarak kabul etmiş ve bu gibi durumlarda vergi cezası kesilemeyeceğini hükme bağlamıştır. Vergi Usul Kanununun 413. Maddesinde de benzer bir hüküm yer almaktadır. Buna göre, yetkili makamlardan yazı ile alacakları izahat çerçevesinde hareket eden yükümlülerin bu hareketleri cezayı gerektirse dahi kendilerine ceza kesilmez.

B. Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Mahiyeti ve Önemi

Vergi tarhının dayandığı esaslardan birisi olan beyan sisteminde en önemli husus mükelleflerin beyanlarının kanun hükümlerine göre doğru olup olmadığının incelenmesidir. Vergi idaresinin yaptığı vergi denetimleri ve sistemde yer almış olan vergi güvenlik önlemleri ile etkin bir vergi kontrolü sağlanmaya çalışılır. Yapılan bu denetimler sonucu beyan dışı bırakılmış olan matrah veya matrah farkının bulunması halinde, mükellef veya vergi sorumlusundan cezalı vergi alınmaktadır. Vergi cezalarını ise, kaçakçılık, kaçaklığıa teşebbüs, ağır kusu, kusur ve usulsüzlük cezaları diye gruplandırmak mümkündür. Eğer mükellef hiç beyanname vermemişse, o vergilendirme dönemine ilişkin vergi matrahı Takdir komisyonu tarafından tespit edilmekte ve bu matrah üzerinden vergi cezalı olarak hesaplanmaktadır[11].

Ülkemizde Pişmanlık ve Islah Müessesesi Vergi Uusl Kanunu'nun 371. Mddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre, pişmanlık ve ıslah beyan esası üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilere uygulanmaktadır. Ancak, beyan usulüne tabi olmasına rağmen, bazı vergiler pişmanlık ve ıslah kapsamı dışında tutulmuşlardır. Örneğin, beyana dayanan vergilerden olan Emlak Vergisi'nde durum böyle olup, pişmanlık ve ıslah durumu uygulanmamaktadır[12]. Ayrıca, beyan usulüne tabi olmayan vergilerle vergi usul kanunu kapsamına girmeyen gümrük ve tekel idarelerince alınan vergilerin de bu madde hükmünden yararlanamayacağı; diğer bir ifadeyle VUK'ya tabi olmayan vergilerle Vergi Usul Kanunu Kapsamına girmeyen gümrük ve tekel idarelerince alınan vergilerden dolayı pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılamayacağı çok açıktır[13].

[11] Şükrü Kızılot, "Vergi Uyuşmazlıklarının Pişmanlık ve Islah Yoluyla Çözmlenmesi'', **Mali Sorunlar Çözüm Dergisi,** Yıl:2, Sayı:6, Haziran 1986, s. 7.
[12] Vergi Usul Kanununun 371. Maddesinde 30.06.1980 tarihinde 2365 Sayılı yasanın 90. Maddesiyle ilave edilen fıkra.
[13] M. Kamil Mutluer, **Vergi Ceza Hukuku,** E.İ.T.İ.A. Yayınları, No: 214, Eskişehir, 1979, s. 204.

Beyana dayanan vergilerde, vergi ziyaı cezasını gerektiren kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere aşağıda yazılı şartlarla vergi ziyaı cezası kesilmez (VUK, Madde 371):

i- Mükellefin durumu haber verdiği tarihten önce, bir muhbir tarafından bir resmi makama dilekçe ile veya tutanakla belgelenmek koşulu ile sözlü ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır);

ii- Haber verme dilekçesinin ilgili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden önce (kaçakçılık suçu oluşturan fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması;

iii- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin, mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi;

iv- Eksik veya yanlış yapılan beyanın, haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi;

v- Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da (Madde 51'de) belirtilen oranda bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi.

Bu şartların yerine getirilmesi halinde, kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında, kaçakçılık (VUK, Madde 359) ve kaçakçılığa iştirak (VUK, Madde 360) hükümleri uygulanmaz. Pişmanlık ve ıslah hükümleri, bina ve arazi vergilerinde uygulanmamaktadır (VUK, Madde 371/ Son fıkra).

C. Ölüm

a. Ölüm Olayının Hukuksal Niteliği

Biyolojik açıdan ölüm olayı, canlı bir insanın yaşama özgü niteliklerini kesin olarak yitirmesi sonucunda maddi bir şekilde yok olmasıdır. Hukuk dilinde ise ölüm, kişiliğe son veren bir olay olarak belirtilmiştir. Ölümle birlikte ölenin kişilik hakları sona erdiği halde, buna karşılık ölüm kişinin mal varlığı haklarını ortadan kaldırmamaktadır. Söz konusu bu haklar ölümle birlikte ölenin mirasçılarına geçmektedir[14].

Türk Medeni Kanununda ölüm halinin tanımı yapılmamış olup, aynı kanunun 27. Maddesinde ölüm, şahsiyetin sona ermesi olarak ele alınmıştır. Şahsiyetin ölümle birlikte maddi bir şekilde yok olması yanında, bir de hukuken son bulması vardır ki, buna hukuk dilinde gaiplik denilmektedir[15]. Gaiplik kararı belli koşullar sağlandıktan sonra hakim kararıyla alınır ve ölüm olayının doğurduğu aynı hukuki neticeleri doğurmaktadır.

MK'nın 640. Maddesine göre, miras murisin ölüm ile onun malvarlığını oluşturan hak ve borçlar bir kül hakkında miraşçılara intikal eder. Murisin miraşçılarına bir malvarlığı intikali olabileceği gibi özel kesime olan borçlar ile kamu kesimine olan vergi borçlarının da intikali söz konusu olabilir[16].

MK'ya göre miraşçılar, mirastan doğan sorumluluktan kurtulabilmek için mirası reddetmeleri gerekmektedir. Medeni Kanuna göre kanuni ve mansup mirasçılar mirası reddedebilirler. Mirası reddedecek kişi mutlaka medeni hakları kullanma ehliyetine (fiil ehliyeti) sahip olmalıdır. Medeni hakları kullanma

[14] Rona Serozan, İlkay Baki, **Miras Hukuku,** Genişletilmiş 2. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 83.
[15] Mustafa Ali Sarılı, **a.g.e.,** s. 123.
[16] Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku,** 8. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2004, s. 58.

ehliyetine sahip olmayanlar adına red hakkı veli, vasi veya kayyım gibi kanuni temsilciler tarafından kullanılır. Mirasçılar, ölümü öğrendikleri tarihten 3 ay içinde sulh mahkemelerine sözlü veya yazılı beyanda bulunmak suretiyle red başvurusunda bulunabilirler[17]. Red talebinin mahkeme tarafından kabul edildiği takdirde mirasçı, bu reddettiğine dair belgeyi almak zorundadır. Çünkü mirasın reddedildiğinin bildirilmesi gerekmektedir. Mirası kabul ettiklerini bildirmemekle birlikte söz konusu 3 aylık süre içerisinde red başvurusunda bulunmayanlar mirası kabul etmiş sayılırlar[18].

b. Mirasçıların Vergi Cezalarından Dolayı Sorumluluğu

VUK'nın 372. Maddesinde, "Ölüm halinde vergi cezası düşer" hükmü yer almıştır. Bu hükme göre, mirası reddetmemiş mirasçıların, murisin vergi cezalarından dolayı herhangi bir sorumluluğu yoktur. Bu hüküm ceza hukukunda "Cezaların Şahsiliği" ilkesinin bir gereğidir. Bundan dolayı, ölüm tarihine kadar kesilmemiş olan cezalarla, kesilmiş ancak henüz kesinleşmemiş olan cezaların ölümle düşmesi bu ilkenin doğal bir sonucu olduğu gibi, ölüm tarihine kadar kesinleşmiş fakat henüz tahsil edilmemiş cezaların da düşmesi gerekir. Çünkü VUK, bu konuda mükellefin cezanın kesinleşmesinden önce ölmesi ile kesinleştikten sonra ölmesi arasında bir ayırım yapmamıştır[19].

Dolayısıyla, murisin fiilinden dolayı kesilen vergi cezalarının kesinleşmiş veya kesinleşmemiş olması, bu cezaların ölümle düşmesine etkisi yoktur. Ancak burada düşecek olan cezalar, sadece murisin kendi fiilinden kaynaklanmış olan suçlarla olanlardır. Öte yandan, mirasçıların muris adına yapması gereken ödevleri yerine getirmemeleri halinde, mirasçılar adına kesilecek olan cezalardan hisseleri oranında sorumludurlar. "Ölümle birlikte düşmesi bakımından, vergi

[17] Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.,** s. 75.
[18] Bilge Öztan, **Medeni Hukukun Temelleri**, 35. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 578.
[19] Mustafa Ali Sarılı; **a.g.e.,** s. 125.

cezalarının mali nitelikli ya da ceza hukuku anlamında ceza olması, para cezası ya da hürriyeti bağlayıcı ceza olmasının bir önemi yoktur". Öte yandan, küçük veya kısıtlılarda vergi cezasının muhatabının kanuni temsilciler olması nedeniyle küçük veya kısıtlıların ölmesi halinde kanuni temsilci adına kesilmiş cezalar düşmez ve bu cezalardan kanuni temsilciler sorumludurlar. Ölüm halinde vergi kanunlarına aykırı fiiller dolayısıyla kesilmesi gereken cezalar kesilmez ve şayet daha önce ceza kesilmiş ve henüz ödenmemişse bu cezalar da terkin edilir. Öte yandan bu madde kapsamına alınmayan ölenin gecikme faizi ve gecikme zammı borçları ise mirasçılara intikal eder çünkü 372. Madde sadece vergi cezaları düşer ifadesine yer vermiştir[20]. Uygulanan bu gecikme zammının ölümle ortadan kalkmaması gerektiği ve borcun tahsil edildiği zamana kadar mirasçılara yönelik uygulanmaya devam eder görüşü mevcuttur.

D. Mücbir Sebepler

Yanılma gibi kusurluluğu kaldıran hallerden bir başkası da mücbir sebeplerdir. Mücbir sebeplerden herhangi birinin varlığı malum ise veya belgenir ve ispat olunursa vergi cezası kesilmemektedir (VUK, Madde 373)

D. Ceza Kesmede Zamanaşımı

Aşağıda belirtilen süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez (VUK, Madde 374):

i- Vergi ziyaı cezasında, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak; fatura ve benzeri belge verilip alınmaması ve diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması (VUK, Madde 353) ile bilgi vermekten çekinme ile ilgili fiiller (VUK, Mükerrer Madde 355) dolayısıyla

[20] İrfan Barlass, **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu,** Vedat Kitapçılık, Yaylacık Matbaacılık, İstanbul, 2006, s. 150.

kesilecek özel usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl;

ii- Usulsüzlüklerde, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıldır.

Ancak, vergi ziyaı cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde, kesilecek ceza, vergi ziyaı cezası için belirlenen zamanaşımı süresi içinde kesilir (VUK, Madde 374/2)

Zamanaşımı süreleri içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmesi zamanaşımını keser (VUK, Madde 374/3)

Zamanaşımı

Vergi cezalarını sonra erdiren nedenlerden biri de zamanaşımıdır. Gecikmiş cezanın, kendisinden beklenen işlevi gerçekleştiremeyeceği düşüncesi ile vergi cezaları bakımından da tahakkuk ve tahsil zamanaşımı kabul edilmiştir.

Tahakkuk Zamanaşımı: Vergi Usul Kanununun 374. Maddesine göre vergi ziyaı suçunda, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen birinci gününden başlayarak beş yıl; genel usulsüzlükte usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen yılın birinci gününden başlayarak iki yıl geçtikten sonra vergi cezası kesilmez. Bir kısım özel usulsüzlük cezalarından (VUK Madde 353, 355) ise iki yıl yerine beş yıl zamanaşımı süresi Kabul edilmiştir. Zamanaşımı süreleri içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmesi zamanaşımı süresini keser.

Tahsil Zamanaşımı: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 102. Maddesine (f.1) göre vergi cezaları da vergi asılları gibi vadelerinin rastladığı tarihi izleyen takvim yılından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar.

3. Hukuk Sosyolojisi Açısından Değerlendirme

A. Vergi Ahlakı ve Sosyal Normlar Üzerindeki Etkisi

Vergi cezaları, toplumun vergiye ilişkin sosyal normlarını şekillendirme gücüne sahiptir. Vergi cezalarının adil ve tutarlı bir şekilde uygulandığı bir ortamda, vergi ödeme davranışı bir toplumsal norm haline gelebilir. Ancak, vergi aflarının sıkça çıkarılması[21], cezaların farklı sosyal gruplara farklı şekillerde uygulanması veya vergi idaresinde yolsuzluk algısının yüksek olması, vergi ahlakını ciddi şekilde zedeleyebilir[22]. Eğer bireyler, vergi sisteminin adil olmadığını veya cezaların keyfi bir şekilde uygulandığını düşünürse, vergi kaçırmak meşru bir eylem olarak algılanabilir[23]. Bu durum, uzun vadede vergi ahlakının düşmesine ve gönüllü vergi uyumunun azalmasına yol açar.

B. Vergi Cezalarının Sosyolojik Açıdan İnsanlar Üzerindeki Etkisi

Vergi cezalarının sosyal adalet algısı üzerindeki etkisi, vergi sistemine olan güvenin temelini oluşturur. Eğer vergi cezaları, toplumun farklı kesimlerine (örneğin, küçük işletmeler ile büyük holdinglere) eşit bir şekilde uygulanmıyorsa, bu durum sosyal adaletsizlik hissini pekiştirir[24]. Özellikle vergi aflarının, vergisini düzenli ödeyen mükellefleri kötü konumuna düşürdüğü ve vergi kaçıranları ödüllendirdiği yönündeki algılar, toplumsal kutuplaşmayı derinleştirebilir. Bu algı, vergi ödemeyi bir vatandaşlık görevi olmaktan çıkarıp, yakalanma riskinin bir parçası olarak görme eğilimini güçlendirir. Adalet duygusunun zedelenmesi, sadece vergi uyumunu düşürmekle kalmaz, aynı zamanda devlete olan genel güveni de sarsar.

[21] V. Kargı, C. Yüksel, "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları,** 2009, s. 149, 166.
[22] M. Tosuner, İ. C. Demir, "Vergi Ahlâkının Sosyal ve Kültürel Faktörleri", **Vergi Dünyası,** 2014, s. 68, 75.
[23] M. Hatipoğlu, **Türkiye'de Vergi Suç ve Cezalarının Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması,** (Basılmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2004, s. 153.
[24] B. Aksoy, "Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri", **Maliye Dergisi,** 2011, s. 271, 285.

Klasik iktisat teorileri, vergi cezalarının caydırıcılık ilkesi üzerinden vergi uyumunu artıracağını varsayar. Bu yaklaşıma göre, rasyonel bir birey, yakalanma olasılığı ve ceza miktarı gibi faktörleri göz önünde bulundurarak vergi kaçırmanın maliyet-fayda analizini yapar. Ancak, sosyolojik ve psikolojik araştırmalar, bu rasyonel birey modelinin gerçekliği tam olarak açıklayamadığını göstermektedir. Aşırı derecede ağır vergi cezaları, mükelleflerin devlete olan güvenini sarsabilir ve vergi sistemini meşru görmeyen farklı bir ekonominin büyümesine neden olabilir. Bu durumda, cezanın caydırıcılık etkisi azalırken, vergi kaçakçılığına yönelik toplumsal tolerans artabilir[25]. Aksine, vergilerin kamu hizmetlerine nasıl dönüştüğüne dair algının yüksek olduğu toplumlarda, cezalardan ziyade sosyal normlar ve vergi ahlakı daha etkili bir rol oynar[26].

Sonuç

Vergi cezaları, bireyler üzerinde önemli psikolojik etkilere sahiptir. Cezalandırılan bir mükellef, utanç, suçluluk ve damgalanma hissi yaşayabilir. Özellikle, bilerek vergi kaçırmak ile farkında olmadan yapılan hatalar arasındaki ayrımın iyi yapılamadığı durumlarda, cezalar mükellefleri vergi sistemine karşı düşmanca bir tavır takınmaya itebilir. Mükelleflerin vergi suçlarını nasıl algıladıkları ve cezaların ne kadar caydırıcı olduğu yönündeki araştırmalar, cezaların şiddetinden ziyade, adil ve şeffaf bir vergi denetimi mekanizmasının daha etkili olabileceğini göstermektedir. Bu bağlamda, cezanın psikolojik etkisi, bireyin vergi sistemine olan inancına ve toplumsal konumuna göre farklılık gösterir.

[25] T. Erdem, “Kabahatler Kanunu Vergi Ceza Sistemini Etkiler mi?”, **Dünya Gazetesi,** 1 Kasım 2007.
[26] H. A. Özgen, T. Korkmaz “Türkiye'de Gönüllü Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler”, **Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,** 5(2), 2021, s. 29, 45.

Vergi cezaları, sadece mali bir yaptırım değil, aynı zamanda toplumun sosyal dokusunu şekillendiren güçlü bir sosyolojik araçtır. Cezaların caydırıcılığını sağlamak için yalnızca ceza miktarını artırmak yeterli değildir; aynı zamanda vergi adaletini sağlamak, şeffaf bir denetim mekanizması kurmak ve vergi ahlakını yükseltmek gereklidir. Aşırı cezalar, yolsuzluğu artırabilir ve vergi uyumunu düşürebilirken, adil ve tutarlı bir ceza sistemi, toplumsal normları güçlendirerek gönüllü uyumu artırabilir. Vergi bilincini küçük yaşlardan itibaren eğitimle aşılamak, vergi idaresine olan güveni artırmak ve vergi politikalarını toplumun sosyo-ekonomik yapısına uygun hale getirmek, vergi cezalarının insanlar üzerindeki olumsuz etkilerini azaltırken, vergi gelirlerinin artmasına katkı sağlayacaktır. Vergi politikaları, sadece ekonomik hedeflere odaklanmak yerine, toplumun değerlerini ve beklentilerini de göz önünde bulunduran bütüncül bir yaklaşımla ele alınmalıdır.

Kaynaklar

Aksoy, B.: (2011). Vergi psikolojisi ve vergiye karşı mükellef tepkileri. Maliye Dergisi,
s. 271, 285.

Barlass, İ. (2006). Anonim ve limited ortaklıklarda kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğu, Vedat Kitapçılık, Yaylacık Matbaacılık, İstanbul,

Bayraklı, H. H. (2007). *Genel vergi hukuku*. Derya Kitabevi, Afyon.

Bilici, N. (2004). *Vergi hukuku*. 8. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara.

Candan, T. (2008) Danıştay kararlarında vergi suçu algılaması'. *Vergi Sorunları Dergisi, Özel Sayı*, Şubat – 233, s. 56.

Doğrusöz B. (2005) Yeni ceza kanunu ve vergi suçları. Dünya Gazetesi, 31.03.2005, s. 20.

Erdem, T☹2007). Kabahatler kanunu vergi ceza sistemini etkiler mi? Dünya Gazetesi, 1 Kasım.

Hatipoğlu, M. (2004) *Türkiye'de vergi suç ve cezalarının algılanması üzerine bir alan*

araştırması, (Basılmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2004.

Mutluer, M. Kamil. (1979). *Vergi Ceza hukuku,* E.İ.T.İ.A. Yayınları, No: 214, Eskişehir, 1979.

Karakoç, Y. (2007) *Genel vergi hukuku*. Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara.

Kargı, V.,Y, C.: (2009) Türkiye'de vergi aflarının vergi adaleti ve mükellefler üzerindeki etkileri. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları. s. 149, 166.

Kızılot, Ş. (1986) Vergi uyuşmazlıklarının pişmanlık ve ıslah yoluyla çözümlenmesi. *Mali Sorunlar Çözüm Dergis*i, Yıl:2, Sayı:6, Haziran 1986, s. 7.

Kızılot, Ş, Şenyüz, D,Taş, Metin, Dönmez,R. (2008). *Vergi hukuku*. , Güncelleştirilmiş ve Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara..

Öncel, M., Kumrulu, Ahmet, Çağan, N. (2007). *Vergi hukuku*, Genişletilmiş 10. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.

Özgen, H. A., Korkmaz, T. (2021). Türkiye'de gönüllü vergi uyumunu etkileyen faktörler. *Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* 5(2), 2021, s. 29, 45.

Öztan, B.: (2011). *Medeni hukukun temelleri.* 35. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

Serozan, R., Baki, İlkay 2008). *Miras hukuku*. Genişletilmiş 2. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Şenyüz, D. (2008) *Vergi ceza hukuku*, Ekim Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, 2008.

Tosuner, M., Demir, İ. C. (2014). Vergi ahlâkının sosyal ve kültürel faktörleri. *Vergi Dünyas*ı, s. 68, 75.

Yasin, M. ☹2010). Vergi ziyaı kaçakçılık suçunun unsuru mudur?, *Yaklaşım Dergis*i, Ocak Yıl 18, S. 2010, s. 56, 57.

FİNANS: Bu çalışmanın yürütülmesinde herhangi bir finansal destek alınmamıştır.

ÇIKAR ÇATIŞMASI BEYANI: Yazar, bu çalışmayı etkileyebilecek finansal çıkarlar veya kişisel ilişkiler olmadığını beyan eder.

YAZAR KATKILARI: Yazar, makalenin tümünü katkılarıyla oluşturmuştur.

ETİK ONAY BEYANI: Bu çalışmada Yerel Etik Kurul Onayına gerek duyulmamıştır. Yazar, bu üründe derginin Yapay Zekâ politikasına uymayı taahhüt etmiştir.

VERİ KULLANILABİLİRLİK BEYANI: Bu çalışmada kullanılan verilere yazardan talep üzerine erişilebilir.

FINANCE: No financial support was received for the conduct of this study.

CONFLICT OF INTEREST STATEMENT: The author declare that there are no financial interests or personal relationships that may influence this study.

AUTHOR CONTRIBUTIONS: The author has contributed to the manuscript in its entirety.

ETHICAL APPROVAL STATEMENT: Local Ethics Committee Approval was not required for this study. The author has committed to complying with the journal's Artificial Intelligence policy in this product.

DATA AVAILABILITY STATEMENT: The data used in this study are available upon request from the author.

Bu eser Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

(This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License)