

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA MÜESSESESİNİN VERGİ CEZALARININ CAYDIRICILIĞI ÜZERİNE ETKİSİ HAKKINDA BİR DEĞERLENDİRME

Geliş Tarihi: 23.12.2020

Dr. Öğr. Üyesi Taha Emre ÇİFTÇİ¹

Kabul Tarihi: 26.12.2020

Makale Türü: Derleme

Özet

Türk vergi hukukunda uzlaşma, vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan ihtilafları çözmeye yönelik barışçıl yöntemlerden biridir. Uzlaşmanın vergi cezalarını etkileyen bir yapısı vardır. Uzlaşma ile vergi cezalarının kısmen veya tamamen ortadan kaldırılması mümkündür. Bu bakımdan uzlaşmanın vergi cezalarının caydırıcılığı üzerindeki etkisi önem arz etmektedir. Vergi cezalarının caydırıcılık özelliğini azaltıcı uzlaşma gibi uygulamalar vergi tahsilinde etkinliğin azalmasına neden olabilmektedir. Bu kapsamda Türk vergi hukukunda yer alan uzlaşma müessesesinin vergi cezalarının caydırıcılık üzerine etkisi çalışmanın odak noktasını oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Cezaları, Uzlaşma, Vergi Kabahatleri.

JEL Kodları: K34, H20, H26.

AN ASSESSMENT ON THE EFFECT OF THE SETTLEMENT INSTITUTION IN TURKISH TAX LAW ON DETERRENCE OF TAX PENALTIES

Abstract

Reconciliation in Turkish tax law is one of the peaceful methods for resolving disputes that arise between taxpayers and tax administration. The settlement has a structure that affects tax penalties. It is possible to partially or completely eliminate tax penalties with reconciliation. In this respect, the effect of settlement on the deterrence of tax penalties is important. Practices such as compromise that reduce the deterrent feature of tax penalties may reduce the effectiveness of tax collection. In this context, the focal point of the study is the effect of the settlement institution in Turkish tax law on deterrence of tax penalties.

Key Words: Tax penalties, Reconciliation, Tax misdemeanors.

JEL Codes: K34, H20, H26.

¹Necmettin Erbakan Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, teciftci@erbakan.edu.tr, ORCID: 0000-0002-6548-9017.

1.GİRİŞ

Hukuk devletlerinde cezaya ilişkin kuralların genel amacı, toplumsal düzeni sağlamaktır. Toplumsal düzeni sağlamak için cezaların caydırıcılık özelliği ön plana çıkarılmıştır. Bu kapsamda cezaların suçu önlemeye ve suçluyu iyileştirmeye yönelik etkisi caydırıcılık ile sağlanmaya çalışılmıştır.

Devlet vergi tahsilinin etkin bir şekilde sağlanabilmesi için kurallar koyar ve bu kurallar cezai yaptırım ile korunmaya çalışılır. Vergi hukukunda ceza sistemi, mükelleflerin kanunlara uymasını sağlamaya yöneliktir. Vergi cezaları, mükellefler ve vergi sorumlularının vergi ödevlerini eksiksiz ve zamanında yerine getirmeleri açısından önem teşkil etmektedir. Bu kapsamda ortaya çıkarılan cezaların caydırıcılığı, vergi suçlarının vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmeye yöneliktir.

Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) vergisel suçlar kapsamında vergi kabahatleri ve vergi suçlarına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Bu vergisel suçlara yönelik cezalar, ihlalin ağırlığına göre değişmektedir. Vergi ödevlilerinin hafif nitelikteki ihlalleri vergi kabahatlerini oluşturmaktadır. Vergi kabahatlerine ilişkin cezalar idari para cezasıdır. Vergi ödevlilerinin ağır nitelikteki ihlalleri ise vergi suçlarına neden olmaktadır. Vergi suçları neticesinde öngörülen cezaların yaptırımını, hürriyeti bağlayıcı cezalar ve/veya adli para cezasıdır.

Verginin bir tarafa mali yük diğer tarafa mali getiri özelliği uyumsuzlıklara neden olmaktadır. Uyuşmazlık konularından biri de kanunun verdiği yetki kapsamında vergi idaresinin vergi ödevlilerine yönelik "ceza kesme" işlemleridir. Vergi ödevlilerinin kendilerine verilen ceza karşısında dava yoluna başvurma hakkı olmakla birlikte, uyumsuzluğun, yasa koyucunun verdiği imkânlar ölçütünde barışçıl yöntemlerle idari aşamada da çözüme kavuşturulabilmesi mümkündür.

Vergi uyumsuzluklarının yargılama aşaması öncesi çözümünde yer alan düzenlemelerinden biri uzlaşma müessesesidir. Uzlaşma müessesesi, vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki ilişkinin olumlu anlamda gelişmesini sağlamaya yönelik bir uygulamadır. Bu uygulama, vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyumsuzluğu, kısa sürede tarafların karşılıklı anlaşarak ortadan kaldırmaları amacıyla düzenlenmiştir. Uzlaşma, hem vergi incelemesi aşamasında tarh edilmeden hem de vergi incelemesi sonucunda vergi idaresi tarafından tarh edilecek/edilen vergilere ve bunların cezalarına yönelik mükelleflerin kullanabileceği bir yoldur.

Bu çalışmada, uzlaşmanın cezaların caydırıcılık üzerindeki etkisi ele alınmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda ilk olarak Türk vergi cezasının yapısı üzerinde durulmuştur. Ayrıca, uzlaşmanın vergi cezalarını kısmen veya tamamen ortadan kaldırması özelliğinden dolayı vergi cezalarında uzlaşmanın kapsamına değinilmiştir. Son olarak, vergi cezalarının caydırıcılık unsurları uzlaşma bağlamında yorumlanmaya çalışılmıştır.

2.TÜRK VERGİ CEZASININ YAPISI

Vergi ilişkisinin bir tarafında vergi alacaklısı olan Devlet, diğer tarafında vergi borçlusu olan mükellefler arasında çıkar çatışması bulunur. Bu kapsamda mükellefler, vergi olarak alınmak istenen iktisadi kaynağın bir karşılık olarak görülmediği düşüncesiyle vergi ödemekten kaçınabilir. Devlet ise vergi alacağını güvence altına almaya yönelik egemenlik gücü kapsamında kurallar koyar. Ayrıca, yasa koyucu bu kurallara uymayanları cezalandırıcı düzenlemeler oluşturur. Dolayısıyla vergi kanunlarını ihlal eden kişiler vergi suçu işlemiş olurlar (Aksoy, 2010, s. 71).

Vergi suçu, vergi mükellefleri ve sorumluları ile bunlarla hukuki bağı olan diğer kişilerin kanunun suç saydığı davranışı gerçekleştirerek vergi kanunlarını ihlal etmeleridir (Candan, 2019, s. 66). Yasa koyucu vergi suçunu oluşturan ihlalleri kanunlarla düzenlemektedir. Bu kanunlara aykırı hareket eden kişiler, vergi kabahatlisi ve/veya vergi suçlusu olarak ifade edilmektedir. Hukuka aykırı ihlallerin neticesinde yaptırım öngörülen ceza vergi cezalarıdır.

Vergi hukukunun alt dalı olan vergi ceza hukukunun konusu, vergi ilişkisinin doğması ile getirilen yükümlülüklerin hangi fiiller ile ihlal edildiği, ihlalin meydana gelmesi ile hangi cezaların uygulanacağı ve ceza ilişkisinin nasıl sonuçlandırılacağına ilişkin kurallardır (Şenyüz, 2012, s. 23). Vergi suçları ve cezaları, VUK'un dördüncü kitabı "Ceza Hükümleri" kısmında düzenlenmiştir. Ayrıca, VUK m. 331 "*Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.*" şeklinde bir hüküm bulunmaktadır. Bu hükme göre, vergi mükellefi, sorumlusu ve diğer kişilere vergi kanunlarına aykırı hareket etmeleri halinde kanunun öngördüğü vergi kabahatleri ve vergi suçlarına yönelik cezalar verilmektedir.

Vergi suç ve kabahatleri VUK içinde yaptırımın türü bakımından iki ayrı grupta düzenlenmiştir. Her iki düzenlemede de ortak amaç hukuki yararın sağlanmasıdır. Ancak, vergi kabahatlerinde idari düzenin korunarak vergi kaybının ortaya çıkmaması amaçlanmışken, vergi suçlarında ise kamu düzeninin korunarak devlet otoritesinin zaafa uğramasının engellenmesi esas almıştır. Vergi suçu kapsamında kaçakçılık, vergi mahremiyeti ihlal ve mükellefin özel işini yapma suçları cezai yaptırım gerektiren suçlar olarak düzenlenmiştir. Vergi kabahatlerine yönelik vergi ziyai, usulsüzlük kabahatleri için yaptırım öngören kabahatler düzenlenmiştir. Bunlara ek olarak vergi kabahat ve suçlarını birbirinden ayıran diğer farklılıklar aşağıdaki şekilde açıklanabilir.

• Suçun/Kabahatin cezalandırılacağı yer

Vergi suçlarının tespitini gerçekleştiren ve cezasını veren ceza mahkemesidir. Vergi suçları ceza hukuku anlamında suç oluşturdukları için vergi suçunun cezalandırılmasında mahkeme kararı gerekir. Suçun oluştuğunu tespit eden idare², dosyayı hazırlayarak Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyurusunda bulunulması gerekir. Oluşan vergi suçu karşılığında Cumhuriyet Savcısı tarafından açılan dava sonucunda ceza mahkemesi tarafından ceza verilir (Üstün, 2001, s. 317-318).

Vergi kabahatlerine yönelik suçların tespiti vergi idaresi tarafından idari usullerle gerçekleştirilmektedir. Vergi kabahatlerinin idare tarafından tespit edildikten sonra vergi ödevlisinin cezası, yargı kararına gerek kalmaksızın vergi idaresi tarafından verilmektedir (Üstün, 2001, s. 293). Bu kapsamda, vergi kabahatlisine uygulanacak yaptırım kanunda öngörülmüş olan idari para cezasıdır. Bu cezanın yargı kararına gerek olmaksızın vergi idaresi tarafından uygulanmasının anayasal dayanağı, Anayasa'nın 38/8 maddesinde yer almaktadır. Anayasa m. 38/8 "*İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz.*" bu hüküm gereğince vergi idaresinin vergi kabahati ihlali neticesinde yaptırımı hürriyeti bağlayıcı ceza olamayacaktır.

² VUK 367/1 "*Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.*"

- **Cezai müeyyidelerin ağırlığı**

Vergi suçlarının niteliği, cezaların oluşumunda etkin bir rol oynamaktadır. Kamu düzenini ve idari düzeni bozucu nitelikte ortaya çıkan vergi suç/kabahatlerin cezaları farklı düzenlemeleri içinde barındırmaktadır (Mutluer, 2008, s. 226). Vergi suçlusu ve vergi kabahatlisinin ihlallerin ağırlığına göre yaptırımın da ağırlaştığı kanuni hükümlerde görülmektedir. Bu kapsamda vergi suç ve kabahatlerine yönelik ihlallerin yaptırımlarında; suçların/kabahatlerin niteliği, verilen zararın idari ve kamu düzenini bozma şekli belirleyici olmaktadır.

Kamusal düzeni bozan vergi suçlarına verilecek cezalar kamusal ceza niteliğindedir (Mutluer, 2008, s. 226). Vergi ceza hukuku kapsamında en ağır suçlar hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren kamusal düzeni bozan vergi suçlarıdır. Bu suçlar ceza mahkemelerinde yargılanmaktadır.

İdari yaptırım, kanunların verdiği yetki ile yargı kararına gerek olmaksızın idari usullere göre uygulanan yaptırım olarak ifade edilmektedir. Vergi hukukunda da kabahatlere dayalı kuralların ihlali idari yaptırımı gerektirmektedir. Bu kapsamda, suçu önleme ve suçtan vazgeçirme özelliği bulunan idari vergi cezaları idari yaptırım niteliğindedir (Erdem, 2005, s. 80). İdari düzeni bozan ya da tehdit eden ihlallerin yaptırımı diğer vergi suçlarına nazaran hafif ihlal niteliğindedir. Bu kapsamda idari düzeni bozan eylemlerin yaptırımı idari para cezasıdır.

- **Cezanın türü**

Yasa koyucu, vergi ödevlerinin süresinde ve eksiksiz bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak amacıyla idari para cezalarına ek olarak kamu düzenini korumak için hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörmüştür. Yani vergi ceza hukukunda idari düzen ve kamu düzenini korumayı esas alan iki türlü yaptırımın varlığı söz konusudur.

Vergi ödevlilerinin vergi kabahati sayılan fiilleri neticesinde vergi idaresi tarafından idari para cezası verilmektedir. Vergi kabahatlerinin ihlali neticesinde yaptırım, mahkeme kararına bağlı kalmaksızın idari usuller çerçevesinde vergi kabahatlisine uygulanır. Vergi idaresinin hangi kanun hükmüne aykırı davranılmışsa, bu aykırılığa uygun idari para cezasını kesilmesi gerekir (Karakoç, 2019, s. 173). Ayrıca, bu tür idari para cezalarının dava konusu yapılabilmesi vergi cezalarının idari ceza olma niteliğini etkilemez (Mutluer, 2008, s. 229).

VUK'nda, belirtilen ağır nitelikteki ihlaller, ceza hukuku anlamında suç oluşturmaktadır. Ağır nitelikteki ihlallerde bulunan kişiler vergi suçu işlemiş olurlar. Vergi suçu işleyenlere yasa koyucu, hapis cezası ve/veya adli para cezası öngörmüştür (Karakoç, 2019, s. 292).

Vergi suçuna ilişkin hapis cezasına mahkemenin tasarrufta bulunması mümkün değildir. Ancak, vergi kabahatlerinde vergi idaresi kanunun verdiği yetkiye dayanarak idari para cezalarını kısmen veya tamamen ortadan kaldırabilmesi mümkündür (Yavaşlar, 2008a, s. 132).

- **Cezaların denetimi**

Vergi kanunlarına ağır nitelikte ihlal oluşturan fiillerin işlendiğine ve müeyyide uygulanmasına ceza mahkemeleri karar vermektedir (Karakoç, 2019, s. 292). Vergi suçları kapsamında ceza mahkemesi tarafından verilen ceza, üst temyiz merciinin denetimine tabidir.

Vergi idaresi tarafından vergi kabahatlisine verilen cezanın denetimi vergi mahkemesi tarafından sağlanmaktadır (Yılmazoğlu, 2016, s. 326). Vergi kabahatlerinin ihlali karşılığında

cezai işlem uygulanabilmesi için, vergi cezasını gerektiren olayların bir tespite dayanması gerekir. VUK m. 364'e göre bu tespit, yoklama, vergi incelemesi veya vergi daireleri tarafından gerçekleştirilir. Aynı madde, cezayı gerektiren olayların tespiti yoklama ya da vergi incelemesine dayanıyorsa bunun raporla belirtilmesi gerektiğini hüküm altına almıştır. Bu kapsamda vergi kabahatlisine verilecek olan ceza her ne kadar meşru bir müdahale olsa da bu cezaya yönelik dava yolunun açık bırakılarak yargı güvencesinin sağlanması hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir.

3.VERGİ CEZALARINDA UZLAŞMA

Vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında meydana gelen vergi uyuşmazlığı birçok nedene bağlı olarak ortaya çıkabilmektedir. Genel olarak uyuşmazlığın vergi taraflarının kanunlara uygun hareket etmemesinden kaynaklı olduğu söylenebilmektedir. Verginin tarafları arasında çıkan uyuşmazlıklar; yargılama öncesi oluşturulan barışçıl yöntemlerle giderilebilmekle birlikte yargılama aşaması sürecinde ya da yargılama sonucunda da çözümlenebilmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının yargılama aşaması öncesi çözümünde yer alan düzenlemelerden biri de uzlaşma müessesesidir. Uzlaşma müessesesi, vergi mükellefleri ile vergi idaresini arasındaki ilişkinin olumlu anlamda gelişmesini sağlamaya yönelik bir uygulamadır. Bu uygulama, vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlığı, tarafların karşılıklı anlaşarak ve kısa sürede ortadan kaldırmak amacıyla düzenlenmiştir. Uzlaşma, hem vergi incelemesi aşamasında tarh edilmeden hem de vergi incelemesi sonucunda vergi idaresi tarafından tarh edilen vergilere, bunlara bağlı vergi cezalarına yönelik mükellefin kullanabileceği bir yoldur. Vergi cezaları bakımından hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı vergi ziyai³ cezası ile sınırlandırılmıştır (VUK Ek m. 1, VUK Ek m. 11).

Vergi ziyai cezası, mükellef veya vergi sorumlusunun vergi ödevlerini zamanında veya tam olarak yerine getirmemesi nedeniyle eksik ya da geç tahakkuk etmesi neticesinde ceza muhatabına verilir. Buna göre vergi ziyai cezası, eksik ya da geç tahakkuka bağlandığı için vergi ödevlisinin icrai ve/veya ihmali hareketinin vergi kaybına yol açması nedeniyle ortaya çıkmaktadır. VUK m. 344 vergi ziyaya sebebiyet verilmesi halinde vergi kabahatlisi için kayba uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesileceğini belirtmektedir. Ayrıca aynı kanun hükmü bu cezanın artırıldığı ve azaltıldığı durumlara da yer vermiştir. Bu kapsamda, VUK m. 359 yazılı olan kaçakçılık suçlarının işlenmesi halinde vergi ziyai cezası artırılarak üç kat uygulanacaktır. Ayrıca, kanuni süresinde verilmemiş vergi beyannamelerinin vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden verilmesi halinde vergi ziyai cezası yüzde elli oranında uygulanacaktır.

VUK Ek 1. maddesinde, uzlaşmanın konusunu vergi idaresi tarafından tarh edilen re'sen, ikmalen veya idarece tarhiyat ve bunlara ilişkin vergi ziyai cezası olarak belirlenmiştir. Ayrıca, ağır ihlal niteliğinde olan kaçakçılık suçları için kesilen vergi ziyai cezası uzlaşma kapsamına girmez. VUK Ek 1. maddesi kapsamında uzlaşmanın konusuna ek olarak uzlaşmanın gerekçeleri de ortaya çıkarılmıştır. Buna göre uzlaşmaya başvuru yapabilmek için vergi ziyaya sebebiyet verilmesinin gerekçeleri vergi cezası bağlamında aşağıdaki gibi açıklanmaya çalışılmıştır.

³ VUK m. 341: "Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir."

- **Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesi**

"Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek" gerekçesi, uzlaşmaya başvuru yollarından biridir. Bu gerekçe, kanun hükümlerinin vergi kabahatlıleri tarafından yeterince anlaşılmadığı gerekçesiyle uzlaşma müessesesine başvuru yapabilmesinin şartını oluşturmaktadır. Vergi mükellef veya sorumluları, maddi ve şekli ödevleri yasa koyucunun kendisine verdiği yükümlülük sınırları dahilinde yerine getirmeleri gerekmektedir. Ancak bu ödevlerin kanun hükümlerinin yeterince anlaşılmaması gerekçesi ile tam ya da süresinde yerine getirememesi nedeniyle eksik veya zamanında tahakkuk etmesi vergi ziyayına sebep olmaktadır. İşte bu "kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek" gerekçesi ile ortaya çıkan vergi ziyayı cezası uzlaşma için başvuru nedeni sayılmıştır.

- **Mükellefin yanılma hali**

Mükelleflerin tereddüte düştükleri konularda vergi kanunlarının uygulanması veya yorumlanması hususlarında ihtiyaç duymaları halinde yetkili makamlar tarafından yazı ile izahat verilir. Ancak bu yazılı izahatin yanlış verilmiş olması nedeniyle mükellefin yanılması halinde vergi kaybı ortaya çıkarması vergi ziyayı cezasını gerektirmez. Aynı şekilde bir hükmün uygulanma şekline ilişkin içtihat değişikliği nedeniyle vergi kaybının ortaya çıkması vergi ziyayı cezasını gerektirmez (VUK 369). Dolayısıyla yanılma halinde ortaya çıkan vergi kaybı için vergi ziyayı cezası verilmeyeceğinden uzlaşma kapsamına dâhil edilmez.

- **Vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması**

VUK 116. maddesinde vergi hatasının tanımı yapılmıştır. Bu madde hükmüne göre, vergi hataları, vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede hataların ortaya çıkması ile haksız yere fazla vergi istenmesi veya alınması ya da eksik vergi istemesi veya alınmasıdır.

Vergi hatasının varlığı halinde uzlaşma ile tarafların tartışılmasına ortam yaratarak karşılıklı iddia, savunma ve açıklamaların yapılması söz konusudur. Ayrıca, uzlaşma sonucunda vergi hatasının, zaman ve emek kaybına neden olmadan ortaya çıkması sağlanabilmektedir (Candan 2006, s. 291).

VUK 375. maddeye göre, vergi cezalarında yapılan hatalar da vergi hataları için belirlenen usul ve şartlara göre düzeltilecektir. Bu kapsamda VUK 116. maddede yer alan vergi hatası tanımından yola çıkılarak, vergi cezasına yönelik hesaplarda veya cezalandırmada hataların ortaya çıkması ile haksız yere fazla veya eksik vergi cezası istenmesi veya alınması şeklinde ifade edilebilir (Karakoç, 2017, s. 572).

Vergi hatası olarak belirtilen hesap hataları ve vergilendirme hataları dışında maddi hatalar için de VUK. 116 maddesinde belirtilen gerekçelerle bu hatalar için uzlaşmaya başvurulabilir (Candan, 2006, s. 292).

- **Yargı kararları ile idarenin arasında görüş farklılığının bulunması.**

Vergi incelemesi yapmaya veya ceza kesmeye yetkili olanlar tarafından kesilen cezanın sebebi olarak kabul edilen durum için yargı kararlarında benzer durumlar için farklı kararın olması uzlaşma gerekçelerinden biridir. Ayrıca, görüş farklılığı nedeniyle esas alınacak kararın uzlaşmada gerekçe olarak kabul edilmesi için kesin hüküm niteliğinde olması gerekir (Candan, 2006, s. 293-294). Ancak, idarenin kesilen cezada vermiş olduğu karar için önceden benzer duruma yönelik yargı organı farklı karar vererek iptal etmiştir. Dolayısıyla, iptal edilen işlem için uyuşmazlık nedeniyle uzlaşmaya konu olması mümkün görünmemektedir (Arslaner, 2016, s. 288)

VUK Ek 11. maddesi uyarınca, Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine bağlı olarak tarh edilecek vergilere ve bunların kesilecek cezalarına ilişkin tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verilebilmektedir. Bu hususta yasa koyucunun tarh edilecek vergilere ve bunların kesilecek cezalarına yönelik, tarhiyat öncesi uzlaşmanın yapılabilmesi için Bakanlığa yetki verdiği görülmektedir. Buna göre, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği m. 2 vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek vergileri ile bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarını tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına almıştır. Dolayısıyla tarhiyat öncesi uzlaşmada, öncelikle vergi incelemesi sürecinde tarh edilecek verginin varlığı gerekir. Daha sonra mükellef, tarh edilecek vergi ile bu vergiden dolayı kesilecek vergi ziyai cezası için uzlaşma yoluna başvurabilecektir. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın amacı, mükellef ile vergi idaresi arasında henüz doğmamış ancak doğmasına kesin gözüyle bakılan anlaşmazlıkların tarh işleminden önce tarafların kendi aralarında uzlaşarak çözüme kavuşturulmasıdır (Candan, 2006, s. 377). Son olarak vergi suçu kapsamına giren kaçakçılık suçları nedeniyle kesilecek vergi ziyai cezası için uzlaşma talep edilemez.

4. UZLAŞMANIN VERGİ CEZALARINDA CAYDIRICILIK ÜZERİNE ETKİSİ

Vergi ziyai kabahatinde hazine yararı açısından menfaatin korunması söz konusudur. Dolayısıyla vergi ziyai kabahati, korunan menfaatin zarara uğratılması karşılığında zarar suçu niteliği taşıdığı ifade edilebilmektedir (Öncel vd., 2010, s. 209). Bir suçu cezalandırmanın nedenlerinden biri de potansiyel suçlular için cezalandırmanın caydırıcılık görevini yerine getirmesidir (Hamzaoğlu vd., 2019, s. 199). Vergi cezalarında asıl amaç, Devletin vergi tahsilatının eksiksiz ve süresinde yapılmasını engelleyen, vergi ile ilgili işlemlerin denetimini zorlaştıran, hatta imkânsız kılan kanuna aykırılıkların gerçekleşmesi hususunda vergi ödevlileri üzerinde caydırıcı etkinin ortaya çıkarılmasıdır (Candan, 2019, s. 45). Bu kapsamda vergi cezalarının caydırıcılık özelliği, mükelleflerin suç işledikten sonra yakalanma kaygısını artırarak suç/kabahat miktarının azaltılmasında önem arz etmektedir.

Türk vergi sisteminde genel olarak mükellefin kendi beyanı esas olduğundan vergi kayıp ve kaçaklarını önleyebilmek için vergi ceza sisteminin etkin olması gerekir. Mükellefin kendi beyanında vergi kaybı riski söz konusu olduğundan vergi denetim araçlarıyla vergi alacağına ilişkin güvence sağlanmaya çalışılmaktadır. Her ne kadar vergi denetim mekanizmasının iyi bir şekilde işlemesi verginin idari düzenini ve kamu düzenini sağlamak için açısından önem arz etse de cezaların caydırıcılığına ilişkin unsurların eksiksiz işlemesi vergi suçu/kabahatin oluşmadan önlenmesini sağlayabilmektedir. Vergi cezalarının ağırlığı, hızı ve kesinliği gibi caydırıcılık unsurları, vergisel suç/kabahatler ortaya çıkmadan önce etkisini gösterebilmektedir. Caydırıcı yaklaşım, yakalanma ve cezalandırılma korkusu içinde potansiyel failin suç işlemekten vazgeçmesi düşüncesidir. Benzer şekilde vergi suçlusu/kabahatlisi üzerindeki korku algısının tüm toplumu etkilemesi caydırıcılığın genelliğinden kaynaklanmaktadır (Polat, 2014, s. 74). Bu bakımdan vergi cezalarının, mükellefin vergisel suça/kabahate yönelik davranış olanağını ortadan kaldırmaya yönelik bir etkisinden söz edilebilmektedir. Dolayısıyla vergi kabahati cezalarında caydırıcılığın amacı, vergi ödevlisini sonraki eylemlerinde hukuka uygun olarak davranışını sağlamaktır.

Cezaların caydırıcılığına ilişkin Beccaria'nın 1764 yılında yayınlanan "Suçlar ve Cezalar Hakkında" çalışması temel kaynak niteliği taşımaktadır. Bu çalışmada yer alan cezanın caydırıcılığına ilişkin üç temel unsur günümüzde de geçerliliğini korumaktadır (Kızmaz, 2005, s. 217). Buna göre, caydırıcılığın potansiyel suçlular üzerindeki etkisi cezaların ağırlığı, kesinliği ve hızı olmak üzere üç unsura bağlıdır. Bir cezanın caydırıcı olabilmesi için bu üç unsur bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir (Polat, 2014, s. 75). Genel anlamda caydırıcılık suç işleyen kişilerin rasyonel oldukları varsayımına dayanmaktadır.

Dolayısıyla, rasyonel kararlar almayan/alamayan kişiler üzerinde caydırıcılık unsurlarının bir arada olması cezaların her zaman etkin olacağı anlamına gelmediğinin de belirtilmesi gerekmektedir (Polat, 2014, s. 74-75).

Çalışmanın konusu itibariyle vergi ziyai cezasının her ne kadar idari yaptırım olması, vergi ödevlileri açısından bu cezanın caydırıcılık niteliğinin olmadığı anlamına gelmemektir. Bu açıdan Beccaria'nın ortaya çıkardığı bu üç temel unsura aynı yönde bakılarak uzlaşma müessesesi bağlamında vergi ziyai cezasının caydırıcılığı üzerindeki etkisi bu kısımda ele alınacaktır.

4.1. Cezanın Ağırlığı

Cezaların ağırlığı, suç ile verilen cezanın denk düşmesidir. Suça özenme ile ceza karşısında oluşacak tepki arasında meydana gelecek çatışmanın varlığı bu hususta gereklidir (Beccaria, 2016, s.103). Cezalara ilişkin soyut kurallar yasa koyucu tarafından belirlenmektedir. Yasa koyucu bu yetkisini, hukuk devleti ilkesine, ceza hukukunun genel ilkelerine ve mutlak adalet anlayış ve ölçülerine göre kullanarak, hangi fiillerin suç sayılacağını ve bu suça hangi tür ve ölçüdeki ceza yaptırımının öngörüleceğini belirler (Candan, 2019, s. 43). Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında yasa koyucunun takdir yetkisini suç ile ceza arasındaki dengenin korunarak kullanılması gerektiğini belirtmiştir (E. 2005/120 K. 2009/40 T. 5.3.2009). Buna göre, kişi işlemiş olduğu kusura göre cezalandırılmalı ve ona verilecek ceza da kusurla orantılı olmalıdır (Candan, 2019, s. 44). Bu kapsamda Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında, "*hukuk devletinde, ceza hukuku alanında olduğu gibi idari para cezalarına ilişkin düzenlemelerde de kuralların, önleme ve iyileştirme amaçlarına uygun olarak ölçülü, adil ve orantılı olması gerekir.*" ifadesi yer almaktadır (AYM, E. 2001/119 K. 2004/37 T. 23.3.2004). Bu kararda kabahatlilere yönelik idari para cezalarının önleyici ve iyileştirme amacına uygun olarak düzenlenmesi gerekliliği ifade edilmiştir. Ayrıca, kabahat ihlaline orantılı olarak cezanın belirlenmesi gerekliliği üzerinde durulmuştur. Bu karşılaştırma neticesinde, kabahat ihlali vergi ödevlisi için hala yararlı ise cezanın caydırıcı etkisinin olmadığı söylenebilir (Candan, 2019, s. 45). Bu bakımdan vergi suç ve kabahatlerine yönelik cezaların; idari ve kamusal düzeni sağlayacak, vergi kaçakçılığını, kaybını ve kayıp tehlikesini önleyecek ve vergi ödevlilerini cezayı bir tehdit olarak algılamalarına yol açacak ağırlıkta olması gerekir.

Türk vergi mevzuatında yer alan uzlaşmanın vergi cezalarının caydırıcılık özelliğini etkileyen yapıda olduğu yasa hükümlerinden anlaşılmaktadır. Uzlaşma kapsamında gerek tarhiyat öncesi gerekse de tarhiyat sonrası vergi ziyai cezalarına yönelik yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda uzlaşma neticesinde vergi idaresi kesilmiş ya da kesilecek olan vergi ziyai cezalarının tamamını ya da bir kısmını kaldırması uzlaşmanın cezaların caydırıcılık özelliğini etkileyebilen bir yapıda olduğunun göstergesidir.

VUK Ek madde 1 hükmünde uzlaşma gerekçelerinden "*vergi kanunlarına yeterince nüfuz edememek*" ifadesi yer almaktadır. Bu gerekçede, kanuna yeterince hâkim olamayan vergi ödevlilerinin vergi kaybı ortaya çıkardığında uzlaşmaya başvurabileceği çıkarımı yapılabilmektedir. Ancak, kazanç geliri elde eden mükelleflerin birçoğu beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatmaktadırlar. Dolayısıyla, meslek mensubu tarafından denetlenip ondan yardım alan mükellefin vergi kanunlarına yeterince nüfuz edememe gerekçesi çoğu durumda gerçeğe aykırıdır (Yavaşlar, 2008b, s. 323). Bu gerekçeyi öne sürerek vergi cezalarından kısmen ya da tamamen kurtulan vergi kabahatlisi, ihlal ettiği kabahatin yaptırım gücünden etkilenmeyecektir. Dolayısıyla uzlaşmanın, ihlal edilen kabahat ile öngörülen ceza arasındaki dengeyi bozan bir yapısının olduğu görülmektedir.

Türkiye'de vergi cezalarının caydırıcı olmamasının nedeni, cezalarının yetersiz olmasından ziyade etkin bir şekilde uygulanmamasıdır. Vergi cezalarının caydırıcı olabilmesi için, vergi kaybı nedeniyle öngörülen cezanın, verginin zamanında ödenmesi suretiyle katlanılacak fırsat maliyetinin üzerinde olması gerekir. Ancak, uzlaşma, cezada indirim ve vergi affı gibi uygulamalar ile vergi cezaları kısmen ya da tamamen kaldırılmaktadır. Dolayısıyla bu uygulamalar, vergi cezalarının caydırıcılık özelliğinin zedelenmesine neden olabilmektedir (Kalkınma Planı, 2014, s. 31-32).

Uzlaşmanın geçmiş uygulama sonuçlarına bakıldığında, cezalardan büyük oranda vazgeçildiği görülmektedir (Kalkınma Planı, 2014, s. 36). Vergi ziyai cezalarında uzlaşma ile cezaların hafifletilmesi ya da ortadan kaldırılması, vergi ödevlileri açısından kabahat ile cezanın ağırlığı arasındaki orantıyı bozmaktadır. Bu şekilde cezanın caydırıcılığına etki eden uygulamalar, vergi ödevlilerine yönelik vergi kaybının oluşmasında teşvik edici rol oynayabilir.

4.2. Cezanın Kesinliği

Cezanın kesinliği, suç işleyen kişiye verilecek cezanın açık bir şekilde belli olması ve bu kişinin cezayı mutlaka çekeceği fikrine sahip olmasını ifade etmektedir (Hamzaoğlu vd., 2019: 199). Kanunlarda bulunan suç ve cezaların belirli olması ve kesin olarak uygulanması gerekmektedir. Vergi suç ve cezalarında kanunilik ilkesinin temelini Anayasa'dan almaktadır. Anayasa m. 38'de suçun ve cezanın kanuniliğini açık bir şekilde düzenlenmiştir. Buna göre, suçun kanuniliği için "*kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz*" ifadesi yer almakla birlikte, cezanın kanuniliği için "*kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.*" hükmü bulunmaktadır. Ayrıca, kabahatlere ilişkin yaptırımlar için Kabahatler Kanunu 4/2 (KK) kanunilik ilkesinin gereği belirtilmiştir. KK 4/2, "*Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir.*" hükmü vergi kabahatlerine ilişkin cezaların kanunla belirleneceğini ifade etmektedir.

Vergi cezalarında kanunilik ilkesine göre, vergi ziyai kabahati için öngörülen cezanın vergi kabahatlisine uygulanması gerekmektedir. Dolayısıyla, kanunilik ilkesi gereğince idarenin tek taraflı iradesiyle veya vergi kabahatlisi ile anlaşarak ceza belirlemesi söz konusu değildir. Ayrıca vergi cezalarının kanuniliği ilkesi, uygulayıcılara keyfiliği önleyecek sınırlama getirmekle birlikte ceza muhatabının hukuki güvenliğini sağlamaktadır (Erdem, 2005, s. 98).

VUK m. 344'de vergi ziyainın tanımı yapılmış ve VUK 344'te ceza tutarları belirlenmiş olmasına rağmen, uzlaşma ile vergi ziyai cezasının vergi kaybı ile ilişkisi kopartılmıştır. Dolayısıyla, uzlaşma kapsamında kayba uğratılan vergiden bağımsız olarak tarafların karşılıklı anlaşması yoluyla yeni bir ceza oluşturulmaktadır (Erdem, 2005, s. 98). Vergi kabahatlisinin vergi ziyai cezası kanunilik ilkesi kapsamında yasada ne kadar cezaya uğrayacağı belirli iken, uzlaşma uygulaması ile ceza miktarının değişmesi cezanın kesinliğini ortadan kaldırmaktadır.

Uzlaşma komisyonun vergi cezalarına yönelik alacağı kararların sınırı kanunla çizilmemiştir. Dolayısıyla, uzlaşma neticesinde cezanın ne kadarından vazgeçeceğinin belli olmaması cezanın kesinliği ile çelişmektedir. Ayrıca, komisyonun aynı mahiyetteki vergisel olaylara farklı kararlar verebilmesi yasal olarak mümkün hale getirilmiştir (Organ, 2006, s. 171). Bu durum vergide kanunilik ilkesine de uygun değildir. Vergi incelemesini sırasında ya da vergi incelemesi neticesinde vergi borcu ve cezasına yönelik tutarların uzlaşma komisyonu tarafından aynı mahiyetteki olaylara farklı uygulama sonuçları, vergi de eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edecektir (Öz ve Bozdoğan, 2019, s. 338).

Uzlaşmanın neticesi, komisyon üyelerinin ve vergi kabahatlisinin görüşmelerde ortaya çıkan subjektif etkenlere bağlı olarak değişebilmektedir. İdarenin görüşmeler esnasında vergi cezalarının belirlenmesinde keyfi kararlar alabilmesi de mümkündür (Öz ve Bozdoğan, 2019, s. 337). Uzlaşmanın vergi cezasının tespitinde ortaya çıkan subjektif yapısı vergi cezasının belirliliği ve kesinliği ile uyuşmamaktadır. Vergi kabahati kapsamında kesilen vergi ziyaı cezasının mükellefler açısından kesin bir şekilde uygulanacağını bilmesi, diğer mükellefler arasında aynı yönde cezai yaptırımla karşılaşma korkusuna yol açarak, kabahatin ihlalini önlemede caydırıcı bir etken olacaktır.

4.3. Cezanın Hızı

Vergi cezalarının ortaya çıkarılmasında denetim faaliyetlerinin büyük önemi vardır. Uzlaşma uygulamasının vergi cezalarını kısmen veya tamamen kaldırması denetim faaliyetlerini olumsuz bir şekilde etkileyebilmektedir. Ayrıca, uzlaşma kapsamında yer alan ve denetim faaliyetleri neticesinde ortaya çıkarılan vergi cezalarının caydırıcılık üzerine etkisi de söz konusudur. Çalışmanın bu kısmında, denetim faaliyetleri neticesinde ortaya çıkarılan vergi cezalarının caydırıcılığı üzerinde durulacak ve uzlaşmaya yönelik bir değerlendirme yapılacaktır.

Cezanın hızı unsuru, suç ve ceza arasındaki süre ne kadar kısa olursa suç işleyen kişi üzerindeki etkisi o kadar fazla olacağını belirtmektedir (Hamzaoğlu vd., 2019: 199). Suçun tespit yöntemleri bu kısımda önem arz etmektedir. Suça yönelik eylemlerin çabuk bir şekilde tespit edilmesi ve cezanın da hızlı bir şekilde uygulanması cezanın caydırıcılık etkisini ortaya çıkarmaktadır.

Ceza kesmeyi gerektirecek kabahatin ortaya çıkarılması için ön işlemler gerekmektedir. Ceza kesme bakımından ön işlemler asıl işlemin sebebinin oluşturmaktadır. Dolayısıyla, ön işlemler ceza kesmeden önce tamamlanması gereken işlemlerdir (Şenyüz, 2012, s. 62). Vergi cezalarında da ön işlemlerin varlığı söz konusudur. Vergi denetim faaliyetleri kapsamında yapılan eylem ve işlemler ön işlemleri oluşturmaktadır (Öncel vd., 2010, s. 99). Vergi idareleri, vergi cezasını gerektiren olayları ve hukuka aykırı fiilleri vergi denetimleri yoluyla tespit eder (Şenyüz, 2012, s. 62). VUK 364. maddesine göre vergi cezalarını gerektiren olayların tespiti, vergi dairesi ya da vergi inceleme veya yoklama yapmaya yetkili kişiler tarafından gerçekleştirilecektir. Dolayısıyla vergi kabahati, beyanname defter ve belgelere bağlı olarak rutin denetimler esnasında ya da genel olarak inceleme, yoklama, aracılığıyla ortaya çıkarılacaktır (Yavaşlar, 2008a, s. 157).

Türkiye'de vergi denetim faaliyetlerinin gerek mükellef sayısı bakımından gerekse de matrah itibarıyla oldukça düşük düzeyde kaldığı görülmektedir (Kalkınma Planı, 2014, s. 31). 2014 yılından 2018 yılına kadar toplam mükellef sayıları içinde incelenen mükellef sayıları kapsamında inceleme oranı %2,24'ten %1,63'e düşmüştür (Faaliyet Raporu, 2018)⁴. Vergi cezalarına büyük oranda kaynaklık eden vergi incelemelerinin oldukça düşük düzeyde kalması ortaya çıkarılması gereken kabahat ile ceza arasındaki mesafeyi uzatmaktadır. Neticede vergi inceleme faaliyetlerinin düşüklüğü vergi kaybının tespitini zorlaştırmakla birlikte vergi ödevlisi açısından cezanın caydırıcı özelliği zedelenmektedir.

Vergi incelemesi yasa koyucu tarafından belirli bir süre ile sınırlandırılmıştır. VUK 140/6'ncı maddesine göre vergi incelemesi, mükelleflere yönelik incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren tam incelemelerde en fazla bir yıl, kısmi incelemelerde ise en fazla altı ay olarak kısıtlanmıştır. Bu kanuni sürelerde vergi incelemesinin bitirilememesi halinde altı ay

⁴ Faal Gelir Vergisi mükellef sayıları ile faal Kurumlar Vergisi mükellef sayıları toplamından oluşmaktadır.

aşmayacak şekilde ek süre verilebileceği VUK 140/6 maddesinde belirtilmiştir. Ancak, vergi inceleme elemanlarının üzerlerinde yürütmekte oldukları iş yüklerinin fazla olması ve uzun süre alan turne çalışmaları gibi nedenlerle bu sürelere uymakta zorluk çekebilmektedirler (Kalkınma Planı, 2014, s. 34). Dolayısıyla vergi inceleme sürelerinin uzayabilmesi nedeniyle cezayı gerektirecek olayın tespitinde gecikmeler de ortaya çıkabilmektedir.

VUK 138. maddesine göre vergi incelemesinin tarh zamanaşımı süresi içinde yapılması gerekir. Tarh zamanaşımı süresi VUK m. 114'de yer almaktadır. Bu maddenin ilk fıkrasına göre, vergiyi doğuran olayı takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve tebliğin yapılmasını öngörmüştür. Aksi halde vergi idaresinin vergi alacağı ve buna bağlı cezaları ortadan kalkacaktır. Bu bakımdan, uygulamada takdire sevin zamanaşımını durdurma özelliğinden dolayı zamanaşımı süresince işletilmeyen vergi denetimi zamanaşımı süresinin bitmesine yakın gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır (Pınar, 2016, s. 40). Dolayısıyla, cezanın ortaya çıkması gereken zaman ile tarh zamanaşımı süresinin sonlarında ortaya çıkarılan cezanın arasındaki süre farkı, vergi kabahatlisi için cezanın caydırıcı özelliğini olumsuz bir şekilde etkilemektedir.

Vergi ziyayı kabahatinde cezanın verilmesi, vergi idaresinin denetim faaliyetleri neticesinde ön işlem yoluyla idarenin vergi kaybını ortaya çıkarmasına bağlıdır. Burada denetim faaliyetlerinin etkinliği ile vergi kaybını zaman geçirmeden tespit etmesi kabahat ile ceza arasındaki süreyi kısaltabilmektedir. Ayrıca, vergi kabahatinin ortaya çıkması ile birlikte vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluna gitmeden uzlaşmayla idari aşamada çözülmesi vergi kabahati ile cezanın kısmen tahsili arasındaki mesafe azaltarak cezanın hızı bakımından daha etkin bir sonuç doğurabilmektedir.

5.SONUÇ

Vergilerin Devletler için en önemli finans kaynağı olma özelliği, ona yüklenen görevlerin de artmasına neden olmuştur. Vergilerin mali, iktisadi ve sosyal görevlerini yerine getirebilmesi, vergi gelirlerinin düzenli ve sürekli bir şekilde elde edilmesine bağlıdır. Bu düzenin sağlanması için yasa koyucu vergi mükellef ve sorumlularına çeşitli ödevler yüklemiştir. Bu ödevlerin amacı mükellef ve sorumluların vergi tahsilatını bir düzen içinde ve sağlıklı bir şekilde yerine getirmesini sağlamaktır. Bu kapsamda vergi cezaları, vergi ödevlerinin tam ve zamanında yerine getirilmesi açısından önemli bir konuma sahiptir.

Vergi hukukunda suçun ortaya çıkmadan önlenmesinde ve kontrol altına alınmasında ceza müeyyideleri önemli rol oynar. Cezai müeyyidelerin bu kapsamda ortaya çıkaracağı sonuçlar cezaların caydırıcılık özelliğinden kaynaklanmaktadır.

Uzlaşma ile kısmen veya tamamen vergi cezalarından vazgeçilmesi, mükelleflerin ceza sistemine karşı güven kayıplarının oluşmasına neden olabilmektedir. Devletin finans kaynağı açısından vazgeçilmez öneme sahip vergiler için ceza sistemi oldukça önem teşkil etmektedir. Ceza sistemine güveni kalmayan mükellefler için vergiye uyum zorlaşacaktır. Ayrıca vergi ceza sisteminde etkisi olan uzlaşma gibi müesseselerin varlığı, yasa koyucunun vergi cezalarının düzenlenmesindeki amacıyla da örtüşmemektedir. Bu açıdan yasa koyucunun uzlaşma gibi müesseselere yönelik düzenlemelerde cezaların caydırıcılık özelliğini de dikkate alması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Aksoy., Ş., (2010). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Filiz Kitapevi, 6. Bası, İstanbul.
- Arslaner, T., (2016). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 2016 S. 17, ss. 273-300.
- Beccaria., C., (2016). *Suçlar ve Cezalar Hakkında*. SELÇUK S. Çev. İmge Kitabevi, Ankara.
- Candan, T., (2006). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*. Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ankara.
- Candan., T., (2019). *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*. Yetkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara.
- Erdem., T., (2005). Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün mü? *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 204, Eylül 2005, ss. 77-101.
- Hamzaoğlu., N., TÜRK., B., ve SANAL., Y., (2019). Ceza Soruşturması ve Yaptırımların Caydırıcılık Etkisinin Değerlendirilmesi. *Adli Tıp Bülteni*, 24(3), ss. 198-208.
- Karakoç, Y., (2017). *Genel Vergi Hukuku*. Yetkin Yayınları, Ankara.
- Karakoç, Y., (2019). *Vergi Ceza Hukuku*. Yetkin Yayınları, 2 Baskı, Ankara.
- Kızmaz, Z., (2005). Ceza veya Kriminal Yaptırımın Suç Oranları Üzerindeki Caydırıcı Etkisi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 7., S. 2., ss. 210-231.
- Mutluer, M., K., (2008). *Vergi Genel Hukuku*. İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2. Baskı, İstanbul.
- Organ, İ., (2006). Eleştirel Bir Yaklaşım-Yasal Af: Uzlaşma. *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 213, Haziran, ss. 162-173.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2010). *Vergi Hukuku*. Turhan Kitabevi, 18.Baskı, Ankara.
- Öz, E., ve Bozdoğan, K., (2019). Ülke Örneklerinden Karşılaştırmalarla Türk Uzlaşma Müessesesine Öneriler. *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2019; 177:330-353.
- Pınar, B., (2016). Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler. *International Journal of Public Finance*, C. 1, S. 1, ss. 23-60.
- Polat., A., (2014). *Suç Önleme*. Legal Yayıncılık.
- Şenyüz., D., (2012). *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Yayınevi. 6. Baskı, Bursa.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (2018). *Faaliyet Raporu*. Erişim Adresi: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>.
- T.C. Kalkınma Bakanlığı, (2014). *Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018 Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu*. Erişim Adresi: https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/10/10_Vergi.pdf.
- Üstün, S., Ü., (2001). Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 9, Sayı 3-4, Yıl 2001, ss. 293-323.
- Yavaşlar, B., F., (2008a). İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları. Danıştay ve İdari Yargı Günü, 138. Yıl Sempozyumu, 11-12 Mayıs 2006, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No:76, Danıştay Matbaası, ss:131-178.

- Yavaşlar, B., F., (2008b). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma. Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C. XXV, S. 2, ss. 309-337.
- Yılmazoğlu, E., Y., (2016). Vergi Yargısı Uygulamasında Kabahatler Kanunu'na Alternatif Bir Bakış ve Vergi Ziyatı Doğuran Fiillere İştirake İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararına Dair Bir İrdeleme. *TBB Dergisi*, 2016 (124), ss. 323-356.