



T.C.

BİLECİK ŞEYH EDEBALI ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE TEZSİZ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI (İ.Ö.)

**VERGİ KABAHAHATLARINA İLİŞKİN SON YILLARDA YAPILAN  
DÜZENLEMELERİN CAYDIRICILIK ETKİSİNİN İNCELENMESİ**

DÖNEM PROJESİ

UĞUR BAKER

PROJE DANIŞMANI

DOÇ. DR. ŞEBNEM EKERYILMAZ

BİLECİK, 2025

T.C.  
BİLECİK ŞEYH EDEBALI ÜNİVERSİTESİ  
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİYE TEZSİZ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI (İ.Ö.)

**VERGİ KABAHAHLERİNE İLİŞKİN SON YILLARDA YAPILAN  
DÜZENLEMELERİN CAYDIRICILIK ETKİSİNİN İNCELENMESİ**

DÖNEM PROJESİ

UĞUR BAKER

PROJE DANIŞMANI

DOÇ. DR. ŞEBNEM EKERYILMAZ

BİLECİK, 2025

## **BEYAN**

“Vergi Kabahatlerine İlişkin Son Yıllarda Yapılan Düzenlemelerin Caydırıcılık Etkisinin İncelenmesi” başlıklı dönem projesinin hazırlık ve yazım aşamasında bilimsel araştırma ve etik kurallarına uyduğumu, Yükseköğretim Kurumları Bilimsel Araştırma ve Yayın Faaliyetlerinde Üretken Yapay Zekâ Kullanımına Dair Etik Rehberine uygun olarak dönem projemi hazırladığımı, başkalarının eserlerinden yararlandığım bölümlerde bilimsel etik kurallarına uygun olarak atıfta bulunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, çalışmamın herhangi bir kısmının başka bir tez/dönem projesi olarak sunulmadığını, aksinin tespit edilmesi durumunda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

**UĞUR BAKER**

**Tarih**

**.../.../2025**

**İmza**

## ÖN SÖZ

Dönem projemi tamamlama sürecinde bilgi ve deneyimleriyle bana yol gösteren, her zaman desteğini hissettiren değerli danışmanım Doç. Dr. Şebnem EKERYILMAZ'a içten teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım.

Ayrıca bu süreçte her an yanımda olan ve desteğini esirgemeyen sevgili eşim Yeşim Baker'e gönülden teşekkür ederim.

**Uğur Baker**

**2025**

## ÖZET

### VERGİ KABAHAHLERİNE İLİŞKİN SON YILLARDA YAPILAN DÜZENLEMELERİN CAYDIRICILIK ETKİSİNİN İNCELENMESİ

Vergi hukuku, değişikliğin en yoğun hissedildiği bilim dallarından birisidir. Soyut olarak düzenlenen kurallar somut olaylara temas etmediğinde veya soyut kurallar mükellefler tarafından vergiden kaçınma amacıyla kullanıldığında, vergi hukuku alanında gerek kanunlarla gerek tebliğlerle gerekse de özelgeler ile vergiyi güvence altına almak için çok sık değişiklikler yapılmaktadır. Vergi hukuku kurallarının yaptırımlarla desteklenmesi neticesinde oluşmuş olan vergi ceza hukuku alanı da doğal olarak değişikliklere uğramaktadır. Çalışmamızın amacını vergi kabahatlerine ilişkin son yıllarda yapılan düzenlemelerin özellikle 2024 yılında yürürlüğe giren 7524 Sayılı Kanun'un ayrıntılı incelenmesi oluşturmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** 7524 Sayılı Kanun, Vergi Hukuku, Vergi Kabahatleri

## **ABSTRACT**

### **AN EVALUATION OF THE DETERRENT IMPACT OF RECENT REGULATORY DEVELOPMENTS IN THE FIELD OF TAX MISDEMEANORS**

Tax law is one of the fields of science in which changes are most intensely felt. When abstractly regulated rules do not correspond to concrete events or when taxpayers use these abstract rules to avoid taxation, frequent changes are made in tax law—through laws, communiqués, and private rulings—in order to safeguard tax revenues. As a result of the enforcement of tax law rules through sanctions, the field of tax penal law has also naturally been subject to changes. The aim of this study is to conduct a detailed analysis of the recent regulations concerning tax misdemeanors, particularly focusing on Law No. 7524, which entered into force in 2024, and to present relevant recommendations based on this analysis.

**Keywords:** Law No. 7524, Tax Law, Tax Misdemeanors

## İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖN SÖZ.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
TABLolar LİSTESİ.....	vi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	vii
1. GİRİŞ.....	1
2. VERGİ KABAHAHLERİNİN İNCELENMESİ.....	3
2.1. Vergi Kabahatleri ve Vergi Suçları Arasındaki Farkların İncelenmesi.....	4
2.2. Vergi Ziyat Kabahati ve Vergi Ziyat Cezasının İncelenmesi.....	5
2.3. Usulsüzlük Kabahati ve Usulsüzlük Kabahatine Verilen Cezaların İncelenmesi.....	6
2.4. Özel Usulsüzlük Kabahati ve Özel Usulsüzlük Kabahatine Verilen Cezaların İncelenmesi.....	7
3. 7524 SAYILI KANUN İLE VERGİ KABAHAHLERİNDE YAPILAN DÜZENLEMELERİN İNCELENMESİ.....	9
3.1. 7524 Sayılı Kanunun Genel İncelemesi.....	9
3.1.1. 7524 Sayılı Kanunun 9. Maddesi İle VUK'nun 344. Maddesine Eklenen Fıkra.....	10
3.1.2. 7524 Sayılı Kanunun 10. Maddesi İle VUK Md. 352'deki Usulsüzlük Cezaları Cetvelinin Güncellenmesi.....	10
3.1.3. 7524 Sayılı Kanun'un 11. Maddesi İle VUK Md. 353'te Özel Usulsüzlük Cezalarının Artırılması Ve Yeni Cetvel Eklenmesi.....	11
3.2. 571 Sıra Nolu VUK Genel Tebliğinin İncelenmesi.....	12
3.2.1. Kayıt Dışı Faaliyetlere Yönelik Vergi Ziyat Cezasının Artırılmış Uygulanması.....	12

3.2.2. Özel Usulsüzlük Cezalarının Artırımı Uygulanması.....	13
3.3. Vergi Ziyat ve Usulsüzlük Cezalarının Artırımı Uygulanması.....	14
3.3.1. Vergi Ziyat Cezalarında Artırımı Uygulama.....	14
3.3.2. Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında Artırımı Uygulama.....	14
4. VERGİ CEZALARINDA YENİ DÜZENLEMELERİN CAYDIRICILIK ETKİSİNİN TEORİK DEĞERLENDİRİLMESİ.....	17
5. SONUÇ.....	19
KAYNAKÇA .....	21

## TABLULAR LİSTESİ

	Sayfa
<b>Tablo 3.1.</b> Ceza Artırımına Örnek Tablo.....	<b>10</b>
<b>Tablo 3.2.</b> 1 Sayılı Usulsüzlük Cezaları Cetveli – Karşılaştırmalı Tablo.....	<b>11</b>
<b>Tablo 3.3.</b> Vergi Ziyayı ve Usulsüzlük Cezalarının Artırmalı Uygulanmasına İlişkin Karşılaştırmalı Tablo.....	<b>15</b>

## KISALTMALAR LİSTESİ

**VUK** : Vergi Usul Kanunu

## 1. GİRİŞ

Vergi, devletin toplumun ortak ihtiyaçlarını karşılamak üzere yürüttüğü kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla, bireylerden ve kurumlardan karşılıksız ve yasal zorunluluk çerçevesinde topladığı mali yükümlülüktür.

Klasik maliyecilere göre vergi, devletin yaptığı kamu harcamalarının karşılığında bireylerden zorunlu olarak alınan parasal bir yükümlülüktür. Modern maliyeciler ise vergiyi sadece kamu giderlerini finanse eden bir araç olarak görmez. Onlara göre vergi, aynı zamanda devletin ekonomik ve sosyal alanlara müdahale etmesini sağlayan bir araçtır. Bu nedenle modern anlayış, vergiyi hem mali amaçlarla hem de toplumsal ve ekonomik düzenlemeler yapmak için kullanılan çok yönlü bir araç olarak değerlendirir. (Uyanık, 2019: 356).

Vergi sistemlerinin işleyişini sekteye uğratan en önemli sorunlardan biri, vergi kaybı ve vergi kaçakçılığı gibi olumsuzlukların önüne geçilememesidir. Bu durum vergiye aykırı davranışların yani vergi kabahatlerinin ve bunlara uygulanacak yaptırımların ne derece önemli olduğunu ortaya koymaktadır.

Devlet, vergilerin zamanında ve eksiksiz şekilde toplanabilmesi için bazı kurallar koyar ve bu kuralların uygulanmasını cezai yaptırımlarla destekler. Vergi hukukunda ceza sistemi, mükelleflerin yasalara uymasını sağlamak amacıyla uygulanır. Vergi cezaları hem mükelleflerin hem de vergi sorumlularının vergiyle ilgili yükümlülüklerini zamanında ve doğru şekilde yerine getirmeleri açısından büyük önem taşır. Bu çerçevede cezaların caydırıcı olması vergi kaybı ve kaçakçılığının önlenmesine katkı sağlamaktadır. (Çiftçi, 2020: 95).

Suçlara karşı uygulanacak yaptırımlar belirlenirken dikkatli ve dengeli bir yaklaşım benimsenmelidir. Günümüzün çağdaş anlayışı, cezaların yalnızca caydırıcı olmasını değil; aynı zamanda suçu işleyen kişinin topluma kazandırılmasını, vergi borçlarının tahsilini sağlamayı ve failin toplumsal uyumunu da amaçlamaktadır. (Şişman ve Sarsıkoğlu, 2011: 1612) Vergi Usul Kanunu kapsamında kabahatler; vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük olarak sınıflandırılmıştır. Bu fiiller, yalnızca kamu maliyesinde gelir kaybına yol açmakla kalmaz aynı zamanda kayıt dışı ekonomiyi besleyerek vergi yükünün adil dağılmasını da engeller. Bu nedenle söz konusu kabahatlerin önlenmesi ve mükelleflerin yasalara uygun hareket etmeye teşvik edilmesi adına, ceza ve yaptırım mekanizmalarında zaman zaman yasal düzenlemelere gidilmesi kaçınılmaz hale gelmektedir.

Vergi hukuku alanında genel düzenleyici işlem yapma yetkisi kanunlar aracılığıyla Maliye Bakanlığına verilmiştir. Bakanlık, bu yetki çerçevesinde yönetmelik, genel tebliğ, genelge ve sirküler gibi düzenlemeler yapmaktadır. (Üstün, 2011: 33). Maliye Bakanlığının, kendisine kanunlarla tanınan düzenleme yetkisini genel tebliğler aracılığıyla kullanması ve bu tebliğlerin Resmî Gazete’de yayımlanması, mükelleflerin hukuki güvenliğinin temini açısından önemli bir işlev görmektedir. (Üstün, 2011: 52).

Bu kapsamda 2024 yılında yürürlüğe giren 7524 sayılı Kanun, vergi kabahatlerine ilişkin ceza sisteminde önemli değişiklikler getirmiştir. Özellikle vergi ziyayı cezasında ağırlaştırmaya gidilmiş, bazı usulsüzlük türlerine ilişkin ceza oranları yeniden belirlenmiş ve belirli durumlarda uygulanacak cezaların şekli netleştirilmiştir. Yapılan bu değişikliklerle amaçlanan mükelleflerin vergiye uyumunu artırmak ve caydırıcılık yoluyla vergi kabahatlerinin önüne geçmektir.

Bu çalışmada, vergi kabahatlerine ilişkin son yıllarda yapılan yasal düzenlemelerin özellikle caydırıcılık yönünden ne gibi etkiler oluşturduğu incelenecektir. Bu kapsamda 7524 sayılı Kanun’un getirdiği yenilikler ve bu düzenlemelerin caydırıcılık üzerindeki etkisi değerlendirilecektir.

## 2. VERGİ KABAHATLERİNİN İNCELENMESİ

Hukuk kurallarının, dolayısıyla vergi kurallarının da etkili olabilmesi için belirli yaptırımlarla desteklenmesi zorunludur. Aksi halde bu kurallar yalnızca birer öğüt niteliğinde kalır ve bağlayıcılık kazanamaz. Bir kuralın gerçek anlamda hukuk kuralı sayılabilmesi ve toplum üzerinde caydırıcı bir etki yaratabilmesi, ancak yaptırımlarla mümkün hale gelir. Yaptırımlar, bireyleri kurallara uymaya zorlayan çeşitli uygulamalardır. Vergi hukukunda bu yaptırımların başında para cezaları gelmekle birlikte, bazı durumlarda hürriyeti kısıtlayıcı cezalar ya da belirli haklardan mahrum bırakma gibi daha ağır yaptırımlar da söz konusu olabilir. (Şanver, 2017: 92). Bu yaptırımların etkinliği, vergiye gönüllü uyumu artırmada ve ihlalleri azaltmada önemli bir rol oynar. Bu nedenle yaptırımların hem orantılı hem de uygulanabilir olması, hukuk devleti ilkesinin korunması açısından büyük önem taşır.

Vergi kabahatleri, mükelleflerin vergiye ilişkin yükümlülüklerini kasıtlı veya ihmal yoluyla yerine getirmemesi durumunda ortaya çıkan fakat ceza kesilmesi için sadece ihmalin yeterli olduğu eylemlerdir. Bu fiiller, genellikle vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük şeklinde sınıflandırılmaktadır. Örneğin, vergi ziyayı, mükellefin vergi borcunun eksik ya da hiç ödenmemesi durumunu ifade ederken; usulsüzlük, vergi işlemlerinin ilgili yasal düzenlemelere aykırı şekilde gerçekleştirilmesi anlamına gelir. Bu tür fiiller, vergi hukukunda genellikle idari yaptırımlar ile sonuçlanır.

Vergi ceza hukukunda yapılan ayrımlara göre, bazı vergiye aykırı fiiller suç, bazıları ise kabahat olarak değerlendirilmektedir. Bu bakış açısına göre, vergi kaçakçılığı gibi daha ağır nitelikli eylemler suç olarak kabul edilirken; vergi ziyayı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük gibi fiiller ise kabahat olarak sınıflandırılmaktadır. Kavramsal açıdan bakıldığında, kabahat olarak nitelendirilen bu fiillerin karşılığında uygulanan yaptırımlar "idari yaptırım" olarak adlandırılır. Buna karşın, suç olarak kabul edilen fiiller için "ceza" kavramı kullanılır ve bu tür eylemler ceza hukuku kapsamında yargılamaya tabi tutulur. Bu ayrım, vergi hukukunda hem terminoloji hem de uygulanacak hukuki sürecin belirlenmesi açısından önem taşır. (Öztaş, 2019: 7).

Yasal düzenlemelere bakıldığında, doktrinadaki kavramsal ayrımın mevzuata tam anlamıyla yansımadağı görülmektedir. Genel ve özel usulsüzlükler ile vergi ziyayı, nitelikleri gereği kabahat olarak değerlendirilmelerine rağmen, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda bu fiiller "ceza" terimiyle ifade edilmektedir. İlgili düzenlemeler, "usulsüzlük dereceleri ve cezaları" (VUK md. 353), "özel usulsüzlük cezaları" (VUK md. 353) ve

"vergi ziyayı cezası" (VUK md. 344) başlıkları altında yer almakta ve bu durum, fiillerin hukuki niteliği ile kullanılan terminoloji arasında bir uyumsuzluk oluşturduğunu ortaya koymaktadır. (Kaplan, 2020: 977).

Vergi kabahatlerinin önemi, vergi sisteminin güvenilirliğini ve etkinliğini doğrudan etkilemesinden kaynaklanır. Bu tür ihlallerin artışı, kayıt dışı ekonomiyi besler, vergi adaletini bozar ve kamu gelirlerinde kayıplara yol açar. Bu sebeple, vergi kabahatlerine karşı caydırıcı yaptırımların uygulanması, mükelleflerin yasalara uygun hareket etmelerini sağlamak için büyük bir gereklilik taşır.

Kabahatler Kanunu'nda yer alan kanunilik ilkesine göre, hangi eylemlerin kabahat sayılacağı açıkça kanunla belirlenmelidir. Ancak bazı durumlarda, kanunun çizdiği genel çerçevede içinde, bu kurallar idarenin çıkardığı düzenlemelerle de şekillendirilebilir. Ayrıca, kabahatler için uygulanacak yaptırımların türü, süresi ve miktarı da yalnızca kanunla belirlenebilir. Bu durum, kişilerin ancak kanunla belirlenmiş eylemlerden dolayı sorumlu tutulabileceğini ve ceza ya da yaptırımlarla karşılaşabileceğini ifade etmektedir. (Taşdelen, 2010: 780).

Neticede, vergi kabahatlerinin yalnızca mali bir sorun olarak değil, aynı zamanda sosyal ve hukuki bir mesele olarak ele alınması gerektiği açıktır. Bu alandaki düzenlemeler ve politikalar, vergiye gönüllü uyumun teşvik edilmesi ve kamu maliyesinin güçlendirilmesi açısından önemli bir rol oynamaktadır.

## **2.1. Vergi kabahatleri ve Vergi Suçları Arasındaki Farkların İncelenmesi**

Vergi Usul Kanunu'nda hem vergi suçlarına hem de vergi kabahatlerine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Kanunda suçlar için öngörülen yaptırımlar hapis ve adli para cezaları iken, kabahatler açısından ise idari para cezaları ve çeşitli idari yaptırımlar uygulanmakta; bu sayede suç ile kabahat arasındaki fark açık biçimde ortaya konulmaktadır. (Ömercioğlu vd., 2018: 54) Suç ile kabahat arasındaki bu net ayrım, cezai sorumluluğun sınırlarını belirleyerek keyfi uygulamaların önüne geçilmesini sağlar. Aynı zamanda, vergi düzenlemelerinin daha öngörülebilir ve adil bir zemine oturmasına yardımcı olur.

Ceza hukukunun gelişimiyle birlikte, toplum düzenini koruma amacıyla yaptırıma bağlanan davranışlar iki temel gruba ayrılmıştır: suçlar ve kabahatler. Suç, kamu düzenini sağlamak adına korunması gereken önemli hukuki değerlerin ihlal edilmesi durumunda ortaya çıkar ve bu tür eylemlere karşı ceza yaptırımı uygulanır. Buna karşın kabahat, daha çok idari kamu düzenini korumayı hedefleyen hukuk kurallarının ihlali sonucu oluşur ve bu durumda

idari nitelikte yaptırımlar devreye girer (Kabahatler Kanunu madde. 2). Genel olarak değerlendirildiğinde, suçların ihlal ettiği değerlerin toplum açısından daha hayati ve önemli olduğu kabul edilirken; kabahatler daha hafif nitelikli, ama yine de kamu düzenini ilgilendiren davranışlardır. (Taşdelen, 2010:771).

Vergi kabahatleri, genellikle mükelleflerin vergiyle ilgili yükümlülüklerini bilerek ya da bilmeyerek ihmal etmeleri sonucu ortaya çıkan ve idari yaptırımlarla karşılık bulan fiillerdir. Örneğin, beyanname verme süresinin geçirilmesi, belge düzenlememe veya usule uygun defter tutmama gibi eylemler bu kapsamdadır. Bu tür fiiller, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olup vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük gibi başlıklar altında değerlendirilir. Kabahatlere uygulanan yaptırımlar, idari para cezası niteliğindedir ve mahkeme süreci gerektirmeksizin idare tarafından uygulanır.

Buna karşılık, vergi suçları daha ağır ve kasıt unsuru taşıyan eylemleri ifade eder. Vergi kaçakçılığı, sahte belge düzenleme veya kullanma gibi fiiller bu kapsamda değerlendirilir. Vergi suçları hem kamu zararına yol açması hem de hileli yollarla gerçekleştirilmesi nedeniyle ceza hukuku kapsamında yargılanır ve adli cezalarla karşılık bulur. Bu tür eylemler için hapis cezası gibi yaptırımlar öngörülmekte olup, yargı mercileri devreye girer.

Ceza gerektiren durumların tespiti, vergi daireleri ya da yetkili vergi memurları tarafından yapılmalıdır. Vergiyle ilgili ortaya çıkan kabahat ve suçlar, vergi ceza hukukunun konusu içinde değerlendirilir. Bu alanda, vergi kabahatlerinde korunan hukuki yarar genellikle hazine gelirlerinin güvence altına alınması iken; vergi suçlarında ise kamu düzeninin korunması ön plandadır. Vergi hukukunda suç ile kabahat arasındaki farkın açık şekilde belirlenmesi, hem mali disiplinin sağlanması hem de vergi adaletinin temin edilmesi açısından büyük önem taşır. Bu ayrımın doğru anlaşılması ve etkin bir şekilde uygulanması, vergiye gönüllü uyumu artırarak toplumsal refaha olumlu katkılar sunacaktır. (Yıldız ve Gümüş, 2024: 94)

Vergi suçları ve kabahatleri arasında yapılan bu ayrım, hukuk sisteminin temel ilkeleri doğrultusunda mükellef davranışlarına uygun ve orantılı bir müdahale sağlamayı amaçlar. Böylece hem vergi sisteminin bütünlüğü korunur hem de mükelleflerin yükümlülüklerini ciddiyetle yerine getirmeleri teşvik edilir.

## **2.2. Vergi Ziyayı Kabahati ve Vergi Ziyayı Cezasının İncelenmesi**

Vergi ziyayı, mükellefin vergiye ilişkin ödevlerini zamanında veya doğru bir şekilde yerine getirmemesi sonucunda, devletin vergi kaybına uğramasıdır. Vergi Usul Kanunu'nun

341. maddesine göre vergi ziyayı, “verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi” olarak tanımlanır. Bu durumda mükellefe, ziyaa uğrayan verginin yanı sıra, bir kat vergi ziyayı cezası kesilir. Ancak fiilin sahte belge kullanımını gibi daha ağır nitelikte olması durumunda, bu ceza üç katına kadar çıkarılabilmektedir.

Bireyler bazen, kendilerine düşen vergi sorumluluklarını tam olarak yerine getirmeyebilir. Bu durum kasıtlı olabileceği gibi, bilgi eksikliği ya da dikkatsizlikten de kaynaklanabilir. Sonuç olarak, vergi yükümlülüğünün ihlal edilmesi söz konusu olur. Böyle durumlarda, kişilerin bu davranışlarına karşılık bazı yaptırımlar ya da cezaların devreye girmesi gündeme gelir. Vergi ceza hukuku da tam olarak bu tür ihlallere hangi cezaların uygulanacağını düzenleyen bir alandır. Vergi ziyayı da bu kapsamda değerlendirilir ve devletin vergi alacağıının eksik ya da hiç tahsil edilememesi durumunda ortaya çıkan önemli bir ihlal türü olarak öne çıkar. (Torunoğlu, 2010: 487).

Vergi ziyayı, çoğu zaman beyannamelerde yapılan hatalardan, vergiye esas matrahın eksik gösterilmesinden veya hiç beyan edilmemesinden kaynaklanır. Örneğin; bir işletmenin satışlarının bir kısmını kayıt dışı bırakması veya giderlerini abartarak kârını düşük göstermesi, vergi ziyasına neden olur. Böyle bir durumda, hem kayba uğrayan vergi tahsil edilir hem de vergi ziyayı cezası kesilir.

Vergi Usul Kanunu’nda vergi ziyayı cezasının düzenleniş biçimi incelendiğinde, bu cezanın vergi kaybının doğması şartına bağlandığı görülmektedir. Bu çerçevede, 341. maddede belirtilen fiillerin gerçekleşmesiyle birlikte somut bir sonuç doğmakta; bu sonuç da vergi ziyayı, yani devletin alacağından mahrum kalması anlamına gelmektedir. Hukuki nitelik açısından vergi ziyayı suçu, bir “zarar suçu” olarak değerlendirilmektedir. Bu nedenle, ortada gerçek bir vergi kaybı oluşmadıkça, bu suçun ve dolayısıyla cezanın varlığından söz edilemez. (Torunoğlu, 2010: 489).

Ayrıca, sahte fatura düzenleme veya kullanma gibi durumlar da vergi ziyayı meydana getirebilir ve bu gibi durumlar vergi ziyayı cezası üç kat ve kaçakçılık suçuna ilişkin ceza yargılama neticesinde uygulanır.

### **2.3. Usulsüzlük Kabahati ve Usulsüzlük Kabahatine Verilen Cezaların İncelenmesi**

Usulsüzlük kabahatleri doğrudan bir vergi kaybına yol açmasa da, mükelleflerin vergiyle ilgili kurallara ve belirlenen işlemlere uymaması zamanla kamu gelirlerinde azalmaya sebep olabilir. Bu tür aykırılıklar, vergi sisteminin sağlıklı işlemlerini engelleyerek

güvenilirliğini zedeler. Bu nedenle, vergi mevzuatına uyulmaması yalnızca mali kayıplara değil, aynı zamanda toplumsal düzenin ve vergi sisteminin bütünlüğünün zarar görmesine de yol açabilir. (Budak vd., 2015: 101).

Usulsüzlük, mükellefin vergi kanunlarının şekle ilişkin hükümlerine aykırı davranması durumudur. Örneğin, defterlerin usulüne uygun tutulmaması, belgelerin zamanında ibraz edilmemesi veya vergi beyannamelerinin süresinde verilmemesi gibi eylemler usulsüzlük sayılır. VUK'un 352. maddesinde usulsüzlükler birinci ve ikinci derece olmak üzere ikiye ayrılmış ve her biri için ayrı ceza miktarları belirlenmiştir.

Türk vergi hukukunda usulsüzlük, mükelleflerin ya da vergi sorumlularının, vergilendirme süreciyle ilgili olarak uymaları gereken kural ve şekil şartlarına aykırı davranmaları sonucunda ortaya çıkan bir durumdur. Bu tür ihlaller, vergiye ilişkin işlemlerin belirlenen yasal usullere uygun şekilde yürütülmemesiyle meydana gelir. (Çomaklı ve Ak, 2013: 179).

Usulsüzlükler, daha çok şekle ilişkin yükümlülüklerin ihlali niteliğindedir. Mükelleflerin vergi beyannamelerini süresinde vermemesi, vergi levhası bulundurmaması veya işe başlama bildirimini zamanında yapmaması gibi durumlar usulsüzlük olarak değerlendirilir.

Örneğin; bir mükellefin kira geliri elde etmesine rağmen bunu beyan etmemesi durumunda, vergi ziyası cezası söz konusu olurken, aynı zamanda beyanname verilmemesi usulsüzlük cezasını da doğurabilir. Bu tür fiillerin tekrar etmesi durumunda ceza tutarları artabilir.

#### **2.4. Özel Usulsüzlük Kabahati ve Özel Usulsüzlük Cezasına Verilen Cezaların İncelenmesi**

Özel usulsüzlükler, kanunda hüküm altına alınmış olan bazı vergiler ve olaylar için düzenlenmişlerdir. Özel usulsüzlükler temel olarak, belge ve kayıt düzeni ile muhasebe standartlarına ve tek düzen hesap planına uyulmaması fiillerinden oluşmaktadır (Oktar, 2022: 462).

Özel usulsüzlük cezaları, genellikle belge düzeniyle ilgili konularda karşımıza çıkar. Örneğin; bir iş yerinin müşterisine satış yaptıktan sonra fatura veya fiş düzenlememesi özel usulsüzlük teşkil eder. Aynı şekilde, alınan bir faturanın hiç muhasebeleştirilmemesi de özel usulsüzlük kapsamındadır.

Son yıllarda elektronik belge düzenine geçişin hızlanmasıyla birlikte, e-Fatura ve e-Arşiv sistemlerine uyum zorunluluğuna aykırılıklar da özel usulsüzlük cezaları kapsamında değerlendirilmektedir. Örneğin; e-Fatura mükellefi olan bir şirketin, kâğıt ortamında fatura kesmesi durumunda her bir belge için özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

### **3. 7524 SAYILI KANUN İLE VERGİ KABAHAHLERİNDE YAPILAN DÜZENLEMELERİN İNCELENMESİ**

Devletin kamu hizmetlerini sürdürebilmesi için mali kaynaklara, özellikle de vazgeçilmez nitelikteki vergi gelirlerine ihtiyaç duyması, vergilerin tam ve zamanında toplanmasını kritik hale getirmektedir. Günümüzde modern maliye anlayışı çerçevesinde devlet, yalnızca gelir elde etmekle kalmayıp, aynı zamanda vergi politikaları aracılığıyla ekonomik yapıya yön vermekte; sosyal, siyasal ve kültürel hedefleri de bu yolla desteklemektedir. (Ömercioğlu vd., 2018: 52) Bu nedenle devlet, ekonomik ve sosyal değişimlere uyum sağlamak amacıyla zaman zaman vergi kanunlarında güncellemeler yapmaktadır. Özellikle artan enflasyon oranlarına göre vergi tutarlarının yeniden belirlenmesi ve çağın gereksinimlerine uygun düzenlemeler getirilmesi, vergi sisteminin etkinliğini korumasına yardımcı olur. Bu tür düzenlemeler, hem kamu hizmetlerinin finansmanında sürekliliği sağlar hem de adil bir vergi yükü dağılımına katkıda bulunur.

Son yıllarda Türkiye'de vergi mevzuatında önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler, vergi güvenliğinin sağlanması, mükelleflerin vergi kanunlarına uyumlarının artırılması, kayıt dışılıkla mücadele edilmesi ve vergi adaletinin güçlendirilmesi gibi amaçlarla gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda, 7524 sayılı Kanun, 571 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu (VUK) Genel Tebliği ve vergi ziyai ile usulsüzlük cezalarının artırımı uygulanmasına ilişkin hükümler öne çıkmaktadır.

#### **3.1. 7524 Sayılı Kanun'un Genel İncelemesi**

7524 sayılı Kanun, usulsüzlük cezalarına yönelik kapsamlı değişiklikler içermektedir. Bu düzenlemeyle birlikte, özel usulsüzlük cezalarının tutarları ve uygulanma koşulları daha açık ve belirgin hale getirilmiş, farklı mükellef grupları için ayrı ceza seviyeleri öngörülmüştür. Özellikle belge düzeni, elektronik ortamda beyanda bulunma, ödeme kaydedici cihazların kullanımı ve vergi güvenliğine ilişkin yükümlülükler konusunda yapılan değişiklikler, mükelleflerin sorumluluklarını daha dikkatli bir şekilde yerine getirmelerini sağlamayı amaçlamaktadır. (Özaydın ve Üstün, 2024: 985).

Bu değişiklikler sayesinde, vergiye uyum düzeyinin artırılması ve kayıt dışı ekonomiyle daha etkin bir şekilde mücadele edilmesi hedeflenmektedir. Ayrıca, ceza uygulamalarında adaletin sağlanması ve caydırıcılığın artırılması amacıyla mükellef davranışlarına uygun orantılılık prensibi gözetilmiştir. Bu bağlamda, vergi idaresinin denetim kapasitesinin

güçlendirilmesi ve dijital dönüşüm sürecinin desteklenmesi de düzenlemelerin dolaylı etkileri arasında yer almaktadır. (Özaydın ve Üstün, 2024: 985).

### **3.1.1. 7524 Sayılı Kanun'un 9. Maddesi ile VUK'nun 344. Maddesine Eklenen Fıkra**

Bu düzenlemeyle, vergi dairesinin bilgisi dışında ticari, zirai veya mesleki faaliyette bulunarak vergi ziyana sebebiyet verenlere yönelik cezalar artırılmıştır. Normalde uygulanan vergi ziyai cezası, bu durumda %50 oranında artırılarak kesilecektir. Ayrıca, aynı vergi türü ve dönemi için daha sonra yapılacak tarhiyatlara uygulanacak cezalar da bu artırım kapsamında değerlendirilecektir. (Vergi ..., 2024) Örneğin, mükellefiyet tesis ettirmeden faaliyet gösterip vergi kaybına neden olan bir kişiye kesilecek 100.000 TL'lik ceza, artık 150.000 TL olarak uygulanacaktır.

**Tablo 3.1.Ceza Artırımına Örnek Tablo**

<b>Durum</b>	<b>Uygulanan Ceza Oranı</b>	<b>Ceza Tutarı (Örnek)</b>
Normal vergi ziyai	%100	100.000 TL
Mükellefiyet tesis ettirmeden faaliyet (yeni düzenleme)	%150	150.000 TL

**Kaynak:** Yazar tarafından oluşturulmuştur.

### **3.1.2. 7524 Sayılı Kanun'un 10. Maddesi ile VUK Md. 352'deki Usulsüzlük Cezaları Cetvelinin Güncellenmesi**

Bu maddeyle, usulsüzlük cezaları cetveli yeniden düzenlenmiş, ceza tutarları artırılmış ve cetvele numara verilerek "1 Sayılı Usulsüzlük Cezaları Cetveli" olarak adlandırılmıştır.

Aşağıda, yeni ve eski ceza tutarları karşılaştırmalı olarak sunulmuştur.

**Tablo 3.2.** 1 Sayılı Usulsüzlük Cezaları Cetveli – Karşılaştırmalı Tablo

<b>Mükellef Grubu</b>	<b>Birinci derece usulsüzlükler için (TL)</b>	<b>İkinci derece usulsüzlükler için (TL)</b>
1. Sermaye şirketleri	20.000	10.000
2. Birinci sınıf tüccar / serbest meslek erbabı	10.000	5.000
3. İkinci sınıf tüccarlar	5.000	3.500
4. Beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	3.500	2.250
5. Basit usule tabi mükellefler	2.250	1.500
6. Gelir vergisinden muaf esnaf	1.500	1.000

**Kaynak:** T.C. Resmî Gazete (32620, 2 Ağustos 2024).

Bu değişiklikle usulsüzlük cezalarında ciddi bir artış sağlanarak özellikle sermaye şirketleri gibi büyük mükellef gruplarının yükümlülüklerine uyması teşvik edilmiştir.

### **3.1.3. 7524 Sayılı Kanun’un 11. Maddesi ile VUK Md. 353’te Özel Usulsüzlük Cezalarının Artırılması ve Yeni Cetvel Eklenmesi**

7524 sayılı Kanun’un 11. maddesiyle, Vergi Usul Kanunu’nun 353. maddesinde yer alan özel usulsüzlük cezalarına dair kapsamlı değişikliklere gidilmiştir. Bu düzenleme ile belge düzenine aykırı davranışlara uygulanacak ceza tutarlarında hem alt hem de üst sınırlar önemli ölçüde artırılmıştır. Önceki uygulamada 1.000 TL olan ilk tespit cezası 10.000 TL’ye yükseltilmiş, sonraki tespitlerde ise cezanın Kanuna eklenen 2 sayılı cetvelde belirtilen tutarların altında olamayacağı hükme bağlanmıştır. Ayrıca, aynı vergi türünde ve dönemde tekrarlanan aykırılıklarda uygulanabilecek azami ceza sınırı da 500.000 TL’den 10 milyon TL’ye çıkarılmıştır. (Vergi ..., 2024)

Düzenlemeyle birlikte, aynı türden birden fazla belgenin düzenlenmediği tespit edilse bile her bir belge için ayrı ceza kesileceği; ancak bu durumun tespit sayısı bakımından tek bir işlem olarak değerlendirileceği belirtilmiştir. Bunun yanında, belgeyi alma yükümlülüğü bulunan kişinin, belge düzenlenmediğini idare henüz öğrenmeden ve yasal süresini takip eden beş iş günü içerisinde bildirmesi durumunda, bu kişilere ceza uygulanmayacağı öngörülmüştür. Ancak, bu bildirimle rağmen belgeyi düzenlemekle sorumlu olan kişilere üç kat ceza uygulanacaktır. Eğer belge yerine geçerli olmayan bir belge düzenlenmişse, düzenleyici kişiye

uygulanacak ceza iki katına çıkarılacak; bu durum alıcı tarafından süresi içinde bildirilirse ceza altı katına yükselecektir. (Vergi ..., 2024)

Maddeye eklenen yeni bir düzenleme ile, fatura, fiş veya benzeri belgeleri alma yükümlülüğü olan ve bu yükümlülüğü yerine getirmeyen kişilere her belge için 5.000 TL ceza kesileceği hükme bağlanmıştır. Ancak, bu cezanın toplamı bir takvim yılı içinde 50.000 TL'yi geçemeyecektir. Aynı şekilde, bu kişiler belge düzenlenmediğini beş iş günü içinde bildirirse ceza uygulanmayacaktır. Ek olarak, maddenin bazı bentlerinde yer alan parasal sınırlar da güncellenmiş; örneğin 250 milyon lira olan sınır 65.000 TL'ye, 75 milyon lira olan sınır ise 15.000 TL'ye düşürülmüştür. Bu değişikliklerle, vergiye uyumun artırılması, belge düzenine ilişkin disiplinin sağlanması ve mükelleflerin gönüllü bildirim yoluyla idareyle daha etkin iş birliği yapmalarının teşvik edilmesi amaçlanmaktadır. (Vergi ..., 2024)

### **3.2. 571 Sıra Nolu VUK Genel Tebliğinin İncelenmesi**

2 Ağustos 2024 tarihinde yürürlüğe giren 7524 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun 352, 353, 355 ve mükerrer 355. maddelerinde çeşitli değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Bu değişiklikler kapsamında, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde bulunan mükelleflere uygulanacak vergi ziyai cezaları %50 oranında artırılmış, usulsüzlük ile özel usulsüzlük cezalarında ise önemli oranda artırımlar yapılmış ve bazı yeni fiiller ceza kapsamına dâhil edilmiştir. 571 Sıra Nolu Tebliğ ile ise ilgili artırımlı tutarların nasıl uygulanacağına ilişkin açıklık getirilmiştir. İlgili tebliğ uygulamaya yön vermek için yayınlanmıştır.

#### **3.2.1. Kayıt Dışı Faaliyetlere Yönelik Vergi Ziyai Cezasının Artırımlı Uygulanması**

7524 sayılı Kanun'un 9. maddesiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesine eklenen dördüncü fıkra ile, mükellefiyet tesis ettirmeksizin kayıt dışı faaliyet gösteren ve bu şekilde vergi ziyaya yol açan mükelleflere kesilen vergi ziyai cezasının %50 oranında artırımlı uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu düzenleme çerçevesinde, kayıt dışı faaliyetlerden elde edilen gelirlerini vergi idaresinin bilgisi dışında tutan mükellefler hakkında, 7524 sayılı Kanun'un yayımlandığı 2 Ağustos 2024 tarihinden itibaren, vergi ziyai cezaları %50 artırımlı olarak uygulanacaktır.

Aşağıda ilgili hususa ilişkin örneğe yer verilmiştir.

2025 hesap dönemi faaliyetlerine ilişkin olarak (C) Ltd. Şti. hakkında yürütülen vergi incelemesi neticesinde, şirketin sahte belge düzenleme fiilinde bulunduğu belirlenmiştir. İnceleme sonucunda 1 Eylül 2026 tarihli raporla, bu eylemin şirket yöneticisi Bay (Ç) tarafından gerçekleştirildiği, ayrıca bu faaliyet neticesinde kendisinin komisyon geliri elde

ettiği tespit edilmiştir. Söz konusu kazanç nedeniyle, vergi idaresinin bilgisi dışında gelir elde eden Bay (Ç) adına geriye dönük olarak mükellefiyet tesis edilmesi ve 2025 yılı için 1.000.000 TL tutarında gelir vergisi tarh edilmesi gerektiği kanaatine varılmıştır.

Bu durumda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen "sahte belge düzenleme" fiilinin gerçekleşmiş olması sebebiyle, normal şartlarda üç kat vergi ziyai cezası uygulanması öngörülmektedir. Ancak kayıt dışı faaliyet kapsamında değerlendirilen bu durum nedeniyle, cezanın yüzde elli oranında artırılmış uygulanması söz konusu olacaktır. Böylece, Bay (Ç) hakkında 4,5 kat oranında vergi ziyai cezası kesilecek ve bu cezanın tutarı 4.500.000 TL'ye (1.000.000 TL x 4,5) ulaşacaktır. Bu örnek, kayıt dışı faaliyetlerin ve sahte belge düzenleme fiilinin ne denli ağır yaptırımlara tabi tutulduğunu açıkça ortaya koymaktadır.

### **3.2.2. Özel Usulsüzlük Cezalarının Artırılmış Uygulanması**

7524 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 353. maddesinde yapılan değişiklikler, özel usulsüzlük cezalarına önemli artırımlar getirmiştir. Bu düzenlemelerle, belge düzenine aykırı fiillerde uygulanan ceza tutarları, hem alt hem de üst sınırlar açısından ciddi şekilde yükseltilmiştir. Artık, ilk tespit cezası 1.000 TL'den 10.000 TL'ye çıkarken, sonraki tespitlerde cezalar 2 sayılı cetvelde belirlenen artan tutarlarda (örneğin 6. ve sonraki tespitlerde 100.000 TL) uygulanacaktır. Bu kademeli artışlar 2 Ağustos 2024'ten itibaren geçerlidir ve her bir belge türü için ayrı ayrı takip edilecektir. Belge düzenleme yükümlülüğünü yerine getirmeyenlere ise, belgeyi alması gereken kişinin durumu 5 iş günü içinde ve idarenin bilgisine girmeden önce bildirmesi halinde 3 kat özel usulsüzlük cezası kesilecek, bildirimde bulunan alıcıya ise ceza uygulanmayacaktır. Eğer VUK kapsamında olmayan bir belge düzenlenirse bu ceza 2 kat olarak uygulanır; alıcı tarafından aynı süre içinde bildirim yapılması durumunda ise bu ceza 6 kata çıkarılacaktır. Ayrıca, fatura, fiş gibi belgeleri almayan nihai tüketicilere de her bir belge için 5.000 TL özel usulsüzlük cezası öngörülmüş olup, yıllık toplam ceza 50.000 TL'yi aşamayacaktır. Bu kişiler de, belgenin düzenlenmediğini 5 iş günü içinde idareye bildirirlerse cezadan muaf tutulacaklardır. Tüm bu değişiklikler, vergi güvenliğini artırmak, belge düzenine uyumu teşvik etmek ve kayıt dışılıkla daha etkin mücadele etmek amacını taşımaktadır. (Vergi ..., 2024)

Vergi mevzuatında yapılan son düzenlemelerle birlikte, belge düzeni konusundaki denetimler sıkılaştırılmış ve kayıt dışılıkla mücadelede yeni bir döneme girilmiştir. Özellikle özel usulsüzlük cezalarının artırılmış şekilde uygulanmaya başlanmasıyla, mükelleflerin belge düzenleme ve alma yükümlülüklerine daha titiz yaklaşımları beklenmektedir. Artan ceza tutarları ve belirli şartlar altında tanınan bildirim imkânları sayesinde, hem vergiye gönüllü

uyum teşvik edilmekte hem de kayıt dışı işlemlerle daha etkin bir mücadele hedeflenmektedir. Bu kapsamda, mükelleflerin belge düzenine ilişkin sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz şekilde yerine getirmesi, ağır mali yaptırımlarla karşı karşıya kalmamaları açısından büyük önem taşımaktadır.

### **3.3. Vergi Ziyayı ve Usulsüzlük Cezalarının Artırımı Uygulanması**

7524 sayılı Kanun ile vergiye uyumun artırılması ve caydırıcılığın güçlendirilmesi amacıyla hem vergi ziyayı hem de usulsüzlük cezalarının bazı durumlarda artırımı olarak uygulanmasına yönelik önemli düzenlemeler yapılmıştır.

#### **3.3.1. Vergi Ziyayı Cezalarında Artırımı Uygulama**

Kanunun 9. maddesiyle yapılan değişiklikle, Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesine eklenen hükümler çerçevesinde bazı ağır ihlallerin tespiti hâlinde vergi ziyayı cezası %50 oranında artırımı uygulanmaktadır. Bu kapsamda artırımı ceza uygulanacak durumlar şunlardır:

- Sahte belge düzenlenmesi veya kullanılması,
- Aynı tür fiilin bir takvim yılı içinde tekrarlanması,
- İzaha davet edilen mükellefin izah sonucuna uymaması.

Buna karşılık, mükellefin vergi ziyasına neden olan hatasını gönüllü olarak idareye bildirmesi hâlinde, cezalar indirim tabii tutulabilmektedir. Bu yapı, hem gönüllü uyumu teşvik etmekte hem de ağır ve kasıtlı ihlallere karşı sistemin daha sert bir duruş sergilemesini sağlamaktadır.

Ayrıca, sahte belge kullanımı gibi fiillerde ceza oranı %150'ye kadar çıkabilmekte, böylece vergi güvenliğini tehdit eden sistematik fiillere karşı güçlü bir önlem alınmaktadır. Ancak bu yaptırımların orantılı şekilde uygulanması ve izaha davet gibi dengeleyici araçların bulunması, sistemin adaletli işlemesine olanak tanımaktadır.

#### **3.3.2. Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında Artırımı Uygulama**

Vergi kaybına doğrudan yol açmasa da, vergi düzenine aykırı davranışlara karşı uygulanan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının da bazı durumlarda artırımı olarak uygulanması mümkün hale gelmiştir. 7524 sayılı Kanun'un 10. ve 11. maddeleriyle birlikte aşağıdaki hallerde cezaların %50 oranında artırılması öngörülmektedir:

- Aynı usulsüzlük fiilinin yıl içinde tekrarlanması,

- Belge düzenine aykırılık (örneğin fiş veya fatura verilmemesi) fiillerinin birden fazla kez tespiti,
- Kayıt dışı POS cihazı kullanımı veya banka/kredi kartı ile yapılan satışlara belge düzenlenmemesi,
- 571 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği'nde "fiil ağırlığı yüksek" olarak tanımlanan özel usulsüzlükler.

Bu düzenlemelerle birlikte, geçmişte görece hafif sayılabilecek bazı ihlaller, tekrarlandığı veya organize bir nitelik kazandığı takdirde ciddi yaptırımlarla karşılaşmaktadır. Böylece belge düzenine ilişkin disiplin sağlanmakta, kayıt dışı işlemlerle daha etkin mücadele edilebilmektedir.

**Tablo 3.3.** Vergi Ziyayı ve Usulsüzlük Cezalarının Artırımlı Uygulanmasına İlişkin Karşılaştırmalı Tablo

<b>Fiil / Durum</b>	<b>Eski Ceza (7524 öncesi)</b>	<b>Yeni Ceza (7524 sonrası)</b>
<b>Sahte belge düzenleme veya kullanma</b>	Vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan verginin 3 katı	%50 artırımlı vergi ziyayı cezası uygulanır - 4,5 katı
<b>Aynı tür vergi ziyayı fiilinin aynı yıl içinde tekrarı</b>	Her fiil için %100 oranında vergi ziyayı cezası	Tekrar hâlinde ceza %50 artırımlı - 1,5 katı
<b>İzaha davet sonucuna uyulmaması</b>	İzaha uymama hâlinde normal ceza	Uyum sağlanmazsa %50 artırımlı vergi ziyayı cezası - 1,5 katı
<b>Belge düzenine aykırılık (örneğin fatura, fiş verilmemesi)</b>	Her bir fiil için en az 1.000 TL, en çok 500.000 TL	İlk tespitinde 10.000 TL, sonraki tespitlerde cetvele göre (örn: 20.000 TL, 30.000 TL)
<b>Aynı usulsüzlük fiilinin yıl içinde tekrar edilmesi</b>	Tekrarlansa da ceza sabit kalırdı	%50 artırımlı ceza (örn: önceki 10.000 TL ise tekrarında 15.000 TL)
<b>Kayıt dışı POS cihazı kullanımı veya kartlı satışta belge verilmemesi</b>	Normal özel usulsüzlük cezası uygulanırdı (örn: 1.000 – 50.000 TL)	%50 artırımlı özel usulsüzlük cezası (örn: 10.000 TL - 15.000 TL)

**Tablo 3.3.** (Tablonun Devamı) Vergi Ziyayı ve Usulsüzlük Cezalarının Artırımı Uygulanmasına İlişkin Karşılaştırmalı Tablo

<b>571 Sıra Nolu VUK Tebliği kapsamında “ağır özel usulsüzlük fiilleri”</b>	Özel sınıflandırma veya artırım yok	%50 artırımlı özel usulsüzlük cezası (örn: 20.000 TL - 30.000 TL)
<b>Sahte belge yerine VUK kapsamında olmayan belge düzenlenmesi</b>	Belirli oran veya artırım uygulanmazdı	2 kat özel usulsüzlük cezası (örn: 10.000 TL - 20.000 TL)
<b>Alıcının 5 iş günü içinde belge düzenlenmediğini idareye bildirmesi</b>	Alıcıya ve belge düzenlemeyen mükellefe ceza kesilirdi.	Alıcı 5 iş günü içinde bildirirse ceza kesilmez, düzenleyene ceza 3 kat kesilir. (örn: 10.000 TL - 30.000 TL)
<b>Kanun dışı belgenin düzenlendiğini alıcı 5 gün içinde bildirirse</b>	Bildirime rağmen standart ceza uygulanırdı.	Belgeyi düzenleyene ceza 6 kat (örn: 10.000 TL - 60.000 TL)
<b>Belge almayan 232/1 kapsamı dışında kalan kişiler</b>	Her belge için 1.000 TL, yıllık üst sınır 50.000 TL	Her belge için 5.000 TL, yıllık üst sınır 50.000 TL

**Kaynak:** Yazar tarafından ilgili kanun maddeleri ve tebliğlerden yararlanarak oluşturulmuştur.

#### 4. VERGİ CEZALARINDA YENİ DÜZENLEMELERİN CAYDIRICILIK ETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi uyumunun sağlanabilmesi açısından vergi cezalarının, yani yaptırımların varlığı kaçınılmazdır. Bununla birlikte cezaların miktarı, türü, nasıl uygulandığı, affa konu olup olmadığı, ertelenip ertelenmediği ve genel niteliği gibi unsurlar da vergiye uyum sürecinde belirleyici rol oynamaktadır. (Şanver, 2017: 104). Bu unsurlar, mükelleflerin vergiye yaklaşımını doğrudan etkileyerek hem gönüllü uyumu hem de caydırıcılığı şekillendirir. Dolayısıyla cezaların adil, dengeli ve tutarlı bir şekilde düzenlenmesi, vergi sistemine olan güveni artırmada kritik bir faktördür.

Vergi hukukunda suçların meydana gelmeden engellenmesi ve denetim altına alınmasında ceza yaptırımları büyük bir öneme sahiptir. Bu yaptırımların etkili olmasının temel sebebi, cezaların sahip olduğu caydırıcı güçtür. (Çiftçi, 2020: 104) Vergi sistemlerinde cezaların amacı, mükelleflerin vergiye uyumunu sağlamak ve kayıt dışı faaliyetleri azaltmaktır. Cezaların etkinliği yalnızca hukuken uygulanabilir olmalarına değil, aynı zamanda mükellef davranışları üzerinde caydırıcı bir etki yaratabilmelerine bağlıdır. Türkiye’de son yıllarda yürürlüğe giren 7524 sayılı Kanun ve bu Kanun’a bağlı olarak yayımlanan düzenlemeler, vergi cezalarının caydırıcılığını artırma hedefi doğrultusunda önemli değişiklikler getirmiştir.

Belge düzenine ilişkin hükümler kapsamında kapsamlı değişiklikler yapılmış, özellikle fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu gibi belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesine dair zorunluluklar genişletilmiştir. Bu belgelerin hiç düzenlenmemesi, gerçeğe aykırı ya da geç düzenlenmesi durumlarında uygulanan özel usulsüzlük cezaları ciddi oranda artırılmıştır. Ayrıca yalnızca ceza tutarları değil, bir takvim yılı içinde kesilebilecek cezanın üst sınırları da yükseltilmiş; böylece cezaların caydırıcılığı güçlendirilmiştir. Bununla birlikte, belgelerin süresinde düzenlenmediğini işlem muhataplarının beş iş günü içinde vergi idaresine bildirmesi hâlinde cezanın artırılması yönünde getirilen hükümde, belge düzeninin sağlanmasına yönelik önemli bir güvenlik mekanizması olarak değerlendirilmektedir. (Özaydın ve Üstün, 2024: 1015). Bu kapsamda hem vergi ziyayı hem de usulsüzlük cezaları bazı durumlarda %50 oranında artırılmış olarak uygulanmaktadır. Ayrıca, yüksek ceza riski, belirginlik ilkesi ve tekrar eden ihlaller için artan yaptırımlar, mükelleflerin “ilk ihlalde uyarı, devamında ciddi yaptırım” yaklaşımını benimsemelerine olanak sağlamaktadır. Böylece, cezaların yalnızca cezalandırıcı değil, aynı zamanda eğitici ve düzenleyici rolü de güçlenmektedir

Vergi cezalarının temel amacı, mükellefin ileride benzer bir suç ya da kabahati tekrar etmesini engellemektir. Bu nedenle cezaların caydırıcı etkisi, kişiyi bir sonraki vergiyle ilgili davranışlarında yasal kurallara uygun hareket etmeye yönlendirmeyi hedefler. (Çiftçi, 2020: 100)

Vergi cezalarının artırılması, tek başına vergiye uyumu sağlamak için yeterli olmayabilir. İnsanların vergiye uyum davranışları sadece ekonomik nedenlerle değil, aynı zamanda psikolojik ve sosyal etkilerle de şekillenebilir. Örneğin, ceza sisteminin adil ve tutarlı uygulanması, insanlarda adalet duygusunu güçlendirerek gönüllü uyumu artırabilir. Devletin topladığı vergileri şeffaf ve etkili bir şekilde kullanması da vatandaşların devlete olan güvenini artırır. Ayrıca toplumda genel olarak vergiye uyum yaygınlaşsa, bireyler de buna daha kolay uyum sağlar. Bu yüzden, sadece cezaları artırmak yeterli olmamakla birlikte aynı zamanda izaha davet, pişmanlık ve uzlaşma gibi uygulamalarla mükelleflere hatalarını düzeltme şansı tanınması önemlidir. Böylece sistem hem daha adil çalışır hem de mükellefler cezaya gerek kalmadan uyum sağlayabilir. Cezalar caydırıcılık amacının yanında, mükelleflere vergi bilinci kazandırmak ve vergi sistemine olan bağlılığı artırmak için de bir araç olmalıdır.

## 5. SONUÇ

Vergi kabahatlerini; vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük oluşturmaktadır. Vergi kabahatleri hukuk düzenini vergi suçları kadar ağır ihlal etmese de önlenmemesi halinde vergi suçlarına temel hazırlamaktadır. Bu gerekçeyle VUK içerisinde vergi kabahatleri ve verilecek cezalar düzenlenmiştir. İlgili cezalar somut olaylar neticesinde caydırıcılık unsuru hafif kaldığında ve mükellefler tarafından vergi kanunları daha fazla ihlal edildiğinde değişikliğe uğrayarak artırımı uygulanması hususunda düzenlemeler yapılmaktadır.

2024 yılında yürürlüğe giren 7524 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesine önem arz eden bir hüküm eklenmiştir. Bu hükümlerle birlikte, vergi mükellefiyetini hiç tesis ettirmeden, kayıt dışı faaliyet yürüten ve bu yolla vergi ziyayına neden olan mükelleflere uygulanacak vergi ziyayı cezası %50 oranında artırılarak uygulanacaktır.

Normal şartlarda, sahte belge düzenleme fiili VUK uyarınca 3 kat vergi ziyayı cezasını gerektirir. Ancak faaliyet kayıt dışı olduğunda, yeni düzenleme uyarınca ilgili ceza %50 artırımı uygulanmaktadır. Bu da cezanın 4,5 katına çıkması sonucunu doğuracaktır.

Bu düzenleme, vergi sistemindeki en ciddi sorunlardan biri olan kayıt dışı ekonomiye karşı önemli bir caydırıcılık mekanizması oluşturmayı amaçlamaktadır. Özellikle mükellefiyet tesis ettirmeden yani tamamen sistemin dışında kalarak gelir elde eden kişilere karşı getirilen bu %50 artırımı ceza uygulaması hem kayıt dışılığı önlemeye hem de vergi bilincini artırmaya yönelik etkili bir düzenlemedir.

Hem sahte belge düzenleme gibi ağır bir vergi suçu işlenmiş olması hem de bu faaliyetin kayıt dışı yapılmış olması, cezayı çok daha ağırlaştırmaktadır. Bu durum vergi kaçakçılığıyla mücadelede cezaların mükelleflere özel ve orantılı şekilde artırılabilceğini göstermekte, ayrıca yasa dışı kazanç elde etmenin maliyetini ciddi ölçüde yükseltmektedir.

Bu tür düzenlemeler, vergisel yükümlülüklerini yerine getiren mükellefler açısından da adalet duygusunu pekiştirecek niteliktedir. Mükelleflerin vergileme sisteminin adaletli olmasına inancı da vergilerini ödemelerini yani vergiye gönüllü uyumu beraberinde getirecektir.

7524 sayılı Kanun ile VUK 353. maddesinde yapılan değişiklikler, belge düzenine uyulmaması durumunda uygulanacak özel usulsüzlük cezalarında önemli oranlarda artışlara gidilmesini öngörmektedir. Yapılan bu düzenlemeler, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi amacıyla belge düzenine ilişkin yükümlülüklerle uyumu teşvik etmeyi ve kayıt dışı ekonomi ile daha etkin mücadele etmeyi hedeflemektedir. Cezaların hem alt hem de üst sınırlarının

artırılması ve mükerrer fiillerde cezaların kademeli şekilde yükselmesi, mükellefler üzerinde caydırıcı bir etki yaratmayı amaçlamaktadır.

Yeni düzenlemeye göre, ilk tespitite uygulanacak özel usulsüzlük cezası 1.000 TL'den 10.000 TL'ye çıkarılmış, tekrar eden ihlallerde ise 2 sayılı cetvelde belirtilen oranlara göre cezalar artarak uygulanacaktır. Özellikle altıncı ve sonraki tespitlerde cezanın 100.000 TL gibi yüksek tutarlara ulaşması, belge düzenine ilişkin yükümlülüklerin ihlali halinde yaptırımların ağırlaştırıldığını göstermektedir. Ayrıca, her belge türü için ayrı ayrı tespit ve cezalandırma yapılacak olması, belge düzeni ihlallerinin kapsamlı biçimde izlenmesini ve denetlenmesini sağlamaktadır.

Bununla birlikte, düzenleme yalnızca cezai yaptırımları artırmakla kalmamakta, belge düzenlemeyen kişileri idareye bildiren alıcılara yönelik ceza ödememelerini sağlayarak vergiye gönüllü uyumu da teşvik etmektedir. Belgeyi almayan alıcının, durumu vergi idaresine 5 iş günü içinde bildirmesi halinde ceza uygulanmaması; belgeyi düzenlemeyen satıcıya ise 3 kat ceza kesilmesi, kayıt dışı işlemleri ifşa eden tarafın korunmasına yönelik bir mekanizma oluşturmuştur. Bu bağlamda, düzenleme yalnızca idari yaptırımı artırmakla sınırlı kalmayıp, aynı zamanda mükellef davranışlarını şekillendirecek nitelikte teşvik edici unsurlar da içermektedir.

Ayrıca, belge almayan nihai tüketicilere de özel usulsüzlük cezası uygulanmasını öngören hükümler, kayıt dışılıkla mücadelede toplumun tüm kesimlerini sorumluluk almasını sağlamaktadır. Her bir belge için 5.000 TL olarak belirlenen ceza, yıllık 50.000 TL ile sınırlandırılarak orantılılık ilkesi korunmuştur. Bununla birlikte, nihai tüketicinin de 5 iş günü içinde durumu bildirmesi hâlinde cezadan muaf tutulması, vergi denetiminin tabana yayılmasını ve toplumsal vergi bilincinin artırılmasını hedefleyen önemli bir adımdır.

Sonuç olarak, söz konusu düzenlemeler yalnızca cezaların artırılması yoluyla değil, aynı zamanda sistem içindeki tüm aktörlerin sorumluluklarını belirginleştirmek suretiyle vergi uyumunu güçlendiren, etkin ve çok boyutlu bir yaklaşımı yansıtmaktadır.

Vergiye ilişkin kurallarda ve vergiye ilişkin yaptırımları oluşturan vergi ceza hukuku alanında yapılan değişimler caydırıcılıkla birlikte vergi adaletini ve vergi uyumunu da destekleyici niteliğe sahiptir.

## KAYNAKÇA

- Budak, T., Benk, S., Püren, S. (2015). Perception of tax evasion as a crime in Turkey. *Journal of Money Laundering Control*, 18(1), 99-111.
- Çiftçi, T. E. (2020). Türk vergi hukukunda uzlaşma müessesesinin vergi cezalarının caydırıcılığı üzerine etkisi hakkında bir değerlendirme. *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(2), 94-106.
- Çomaklı, Ş. E., & Ak, A. (2013). Vergi Ceza hukukunda Suç ve Kabahatler. *Erzurum Barosu Yayınları*. Türkiye
- Kaplan, N. F. (2020). Türk Vergi Hukuku'nda Anayasal İlkeler Çerçevesinde Özel Usulsüzlük Kabahatleri. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(74), 974-996.
- Oktar, A. (2022). Vergi hukuku. *Türkmen Kitabevi*, Türkiye
- Ömercioğlu, A., Dayıoğlu, M. R., & Arslan, C. B. (2018). Vergi suçlarının Türkiye'de adli görünümü. *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(1), 51-70.
- Özaydın, Z. S., & Üstün, Ü. S. (2024). 7524 Sayılı Kanun değişiklikleri sonrası özel usulsüzlük cezaları.
- Öztaş, E. (2019). Türk Vergi Hukukunda Özel Usulsüzlük Cezaları ve Yargı Yolu. *Onikilevha Yayınları*, Türkiye
- Şanver, C. (2017). Türk vergi sisteminde vergi kabahat ve suçlarına uygulanan yaptırımların caydırıcılığı araştırması. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 15(29), 91-106.
- Şişman, G., & Sarsıkoğlu, Ş. (2022). Vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 30(3), 1591-1623.
- Taşdelen, A. (2010). Vergi kabahatlerinin anayasal temelleri üzerine düşünceler. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 767-96.
- Torunoğlu, T. (2010). Vergi Ziyatı Kabahati. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 477-544.
- Uyanık, A. (2019). Vergi bilinci ve vergiye gönüllü uyumun vergi gelirlerine etkilerinin değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 177, 354-386.
- Üstün, Ü. S. (2011). Maliye bakanlığının vergi kabahatlerini belirleme yetkisi. *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(1-2), 25-57.
- Vergi kanunları ile bazı kanunlarda ve 375 sayılı kanun hükmünde kararnamede değişiklik yapılmasına dair kanun, *T.C. Resmî Gazete* (32620, 2 Ağustos 2024).
- Vergi usul kanunu genel tebliği (Sıra No:571), *T.C. Resmî Gazete* (32697, 19 Ekim 2024).
- Yıldız, M., & Gümüş, E. (2024). Vergi hukukunda suç ve kabahat ayrımı: vergi ceza hukuku perspektifinden değerlendirme. *Differentiation of Crime and Minimum in Tax Law: Evaluation from the Perspective of Tax Criminal Law*. In Conference Id (p. 94).