

**T.C.
DİCLE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE - EKONOMİ ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

KAMU GELİRLERİ ve VERGİ CEZALARI

İRFAN TÜRKOĞLU

**T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKİZİ**

DANIŞMAN

Doç. Dr. Selim ERDOĞAN

113086

113086

Kamu Gelirleri ve Vergi Suç ve Cezaları adlı bu tez çalışmamda kamu maliyesinin önemli bir konusunu oluşturan kamu gelirlerini ve özellikle vergilerle ilgili suç ve cezalar konusunu ele almış bulunmaktayım.

Verginin günümüzde her zamankinden daha fazla önem arz eden bir kamu gelir kaynağı ve önemli bir maliye politikası aracı olması nedeniyle çalışmamın birinci bölümünde yer alan kamu gelirleri kısmında vergiye ağırlık verilerek konu anlatılmıştır. Bu bölümde Kamu gelirlerinin tanımı ve tasnifi yapılmış, nitelikleri hakkında bilgi verilerek türleri tek tek anlatılmıştır.

İkinci bölümde ise; Önce vergi suç ve cezaları kavram olarak belirtilerek vergi suç ve cezalarının tanımı ile niteliği anlatılmış, sonra ise, Vergi Suç ve Cezalarındaki genel kurallara değinilmiştir. En son kısımda ise ; Vergi Usul Kanunu'ndaki şekilleri de belirtilmek suretiyle Vergi Suç ve Cezaları tek tek sayılarak Suç ve Cezaların sona ermesi anlatılmıştır.

ABSTRACT

In my thesis which is called Public Revenue and Tax offences and Penalties I have examined the public revenues and especially the crimes and penalties connected with tax.

In the first part of my study about public revenues I explained especially the taxes because of its increasing importance today as being a public revenue income and aswell an important means of finance politics.

In this part the definition of public revenues and their classification is done the knowledge about their qualities is given and also the kinds of the revenues and explained.

In the second part, at first tax offences and penalties are defined and the description and qualities of them are explained and then the general rules of tax crimes and penalties are mentioned.

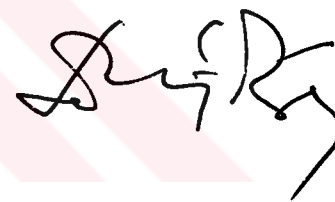
In the last part I have examined the ending of the crimes and penalties by counting the each of the tax crimes and penalties and also by stating the formals in the Tax Producedure Law.

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne

Bu çalışma jürimiz tarafından Maliye ve Ekonomi Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

~~Başkan~~ : Prof. Dr. Zeki SEZER 
Üye :

Üye : Prof. Dr. Aydın NİKSAN 

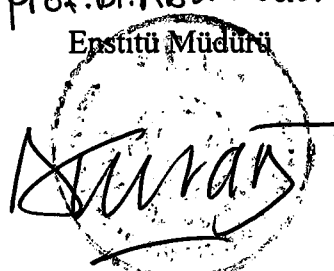
~~Üye~~ : Doç. Dr. Selim ERDOĞAN 
Başkan:

Onay

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

27.6/ 2000

Prof. Dr. Abdulbaki ZURAN
Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ

Devlet tarihsel süreç içerisinde varlığını hep korurken fonksiyonlarında da sürekli olarak artışlar görülmüştür. Klasik devlet anlayışından modern devlet anlayışına geçilmesiyle birlikte zaten varolan kamu geliri ihtiyacı modern devletin yapmak zorunda olduğu kamu hizmetlerinin ve sorumluluklarının artmasıyla birlikte kamu gelirlerine olan ihtiyaçta beraberinde artmıştır.

Devletin kamu gelirlerine duyduğu ihtiyacın artması sosyal devlet ilkesinin bir gereği olarak devletin kamu hizmetlerinin artmasıyla paralellik gösterir. Kamu hizmetlerinin çeşitlenerek artması devleti bunların finansmanı için yeni kaynak bulma arayışlarına sevk etmiştir. Böylece kamu hizmetlerinin artması, kamu finansman kaynaklarının da artmasını beraberinde getirmiş oldu. Devlet, kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesine yönelik olarak gerek duyduğu kaynakları içeriden veya dışardan karşılamaya çalışmakta, bunun için de devlet gerek bizzat üretime yönelik faaliyetlerle, gerekse borçlanma ve doğrudan vatandaşlarına zorunlu veya ihtiyari olarak başvurarak kaynak temin etmeye çalışmaktadır.

Cumhuriyetin ilanından günümüze kadar geçen süre zarfında ülkemizde çıkarılan yirmiyeye yakın vergi aflarını ve Türk Vergi Kanunlarını Oluşturan Vergi Usul Kanunu başta olmak üzere Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Katma Değer Vergisi Kanunlarında gerçekleştirilen reform niteliğindeki değişiklikleri de değerlendirerek vergi konusunda özellikle vergi suç ve cezaları konusunda çalışmak istedim. Ülkemizde de özellikle vergilerin tarh ve tahakkuk usullerini düzenleyen Vergi Usul Kanununda 1980'lerden sonra önemli değişiklikler yapılmıştır. İktidara gelen hükümetler vergileri kamu harcamaları için zahmetsiz ve masrafsız bir kaynak olarak görmeleri vergi konularının artmasına sebep olmuştur.

Bu çalışmamda kamu maliyesinin önemli bir konusunu oluşturan kamu gelirlerini ve özellikle vergilerle ilgili suç ve cezalar konusunu ele almış bulunmaktayım. Çalışmamın birinci bölümünde ; Kamu gelirlerinin tanımı ve tasnifi yapılarak, nitelikleri hakkında bilgi verilip türleri tek tek belirtilmiştir. İkinci bölümde ise; Önce vergi suç ve cezaları kavram olarak belirtilerek vergi suç ve cezalarının tanımı ile niteliği anlatılmış, sonra ise, Vergi Suç ve Cezalarındaki genel kurallara değinilerek , Vergi Usul Kanunu'ndaki şekilleri de belirtilmek suretiyle Vergi Suç ve Cezaları tek sayılarak Suç ve Cezaların sona ermesi anlatılmıştır.

İÇİNDEKİLER

Birinci Bölüm

KAMU GELİRLERİ

I. KAMU GELİRİNİN TANIMI	1
II. KAMU GELİRİ İHTİYACININ DOĞUŞU	2
III. KAMU GELİRLERİNİN NİTELİĞİ	3
A.Piyasa Ekonomisi	4
B. Sosyalist Ekonomisi	6
IV. KAMU GELİRLERİNİN TASNİFİ	6
A.İdari Tasnifler	7
B.İlmi Tasnifler	7
1.Kamu Gelirlerinin Cebrilik Kriterine Göre Tasnifi	7
2.Kamu Gelirlerinin Sağlandıkları Kaynağa Göre Tasnifi	8
3. Kamu Gelirlerini Devamlılık Açısından Tasnifi	9
a. Adi (Olağan) Kamu Gelirleri	9
b. Olağanüstü Kamu Gelirleri	9
V. KAMU GELİRLERİNİN TÜRLERİ	10
A. Vergi Benzeri Gelirler	11
1. Vergiler	11
2. Harçlar	12
3.Resimler	14
4. Şerefiyeler	15
5. Parafiskal Gelirler	16
B. Vergi Dışı Gelirler	17
1. Emlak ve Teşebbüs Gelirleri	18
2. Borçlanmalar	19
a. İhtiyari Borçlanma	20
b. Zorunlu Borçlanma	21
3. Parasal İşlemlerden Doğan Gelirler	21
4. Mali Tekeller	22

5. Para ve Vergi Cezaları	22
6. Kamu Kurumları Fiyatları	23
7. Kamu İktisadi Teşebbüsleri Kârları	23
8. Diğer Gelirler	24

İkinci Bölüm

VERGİ SUÇ VE CEZALARI

I. GENEL AÇIKLAMA	25
II. VERGİ SUÇ VE CEZASI KAVRAMI VE HUKUKSAL NİTELİKLERİ	30
A. Vergi Suç Ve Cezası Kavramı	30
B. Vergi Cezalarının Hukuksal Niteliği	31
1. Vergi Zammı Görüşü	32
2. Tazminat Görüşü	32
3. Ceza Hukuku Anlamında Para Cezası Olduğu Görüşü	32
4. İdari Ceza Görüşü	32
III. VERGİ SUÇ VE CEZALARI	33
A. Genel Olarak Vergi Suç Ve Cezaları	33
IV. VERGİ SUÇ VE CEZALARINA İLİŞKİN GENEL KURALLAR	36
A. İştirak ve Teşvik	36
B. Tekerrür	39
1. Cezanın Kesinleşmesi	40
2. Aynı Türden Fiil ile Başka Suç İşlenmesi	41
3. Tekerrür İçin Süreler	41
4. Cezaya Yapılacak Eklmeler	42
C. Birleşme	42
1. Birleşme Kavramı	42
2. Birleşme Şekilleri	43
a. Tek Fiille Çeşitli Suçlar İşlenmesi	43
b. Ayrı Ayrı Fiillerle Birden Fazla Suç İşlenmesi	44
V. VERGİ SUÇ VE CEZALARININ ÇEŞİTLERİ	44
A. Kaçakçılık Suçu	44
1. Kaçakçılık Suçunda Katılma	46
2. Kaçakçılık Suçunda Cezalar	46
a. Kaçakçılık Suçunda Hapis Cezaları	46
(1). Altı Aydan 3 Yıla Kadar Hapis Cezası Hükmolunması Gereken Suçlar	47
(2). On Sekiz Aydan 3 Yıla Kadar Hapis Cezası Hükmolunması Gereken Suçlar	48
b. Kaçakçılık Suçunda Para Cezaları	49
B. Kaçakçılığa Teşebbüs Suçu	51
1. Maddi Unsur	51

2. Manevi Unsur	52
3. Ceza	52
C. Ağır Kusur Suçu	52
1. Maddi Unsur	53
2. Manevi Unsur	54
3. Ceza	54
D. Kusur Suçu	54
E. Genel Usulsüzlük Suçu	55
1. Genel Usulsüzlük Suçları	56
a. Birinci Derece Usulsüzlük Fiilleri	56
b. İkinci Derece Usulsüzlük Fiilleri	57
2. Genel Usulsüzlük Suçlarının Cezaları	57
F. Özel Usulsüzlük Suçu	59
G. Vergi Gizliliğine Uymama Suçu	64
H. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu	67
I. Yetkili Makam Ve Memurlara Bilgi Vermeme Suçu	68
J. İşyeri Kapatma Cezası Gerektiren Suçlar	68
K. Vergi Ziyası Suçu	70
1. Vergi Ziyası	70
2. Vergi Ziyası Suçu	71
3. Vergi Ziyası Suçu'nun Cezası	72
L. Hileli Vergi Suçları	72
M. Diğer Kanunlarda Yer Alan Suç Ve Cezalar	74
VI. VERGİ CEZALARININ SONA ERMESİ	75
A. Vergi Cezalarının Ödenmesi	75
B. Pişmanlık	76
C. Ölüm	78
D. Mücbir Sebepler	80
E. Zamanaşımı	81
F. Cezaların Terkini	83
G. Tahakkuktan Vazgeçme	83
H. Af	84
I. İndirim	85
J. Yanılma	86
K. Uzlaşma Ve Düzeltme	89

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
AÜ	: Ankara Üniversitesi
AÜHF	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
AÜSBF	: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi
BTHAE	: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü
B	: Baskı
B	: Bend
Bkz	: Bakınız
C	: Cilt
Çev	: Çeviren
D	: Daire
Dan	: Danıştay
DD	: Danıştay Dergisi
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
E	: Esas
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
GSYİH	: Gayrisafi Yurt İçi Hasıla
gm	: Geçici Madde
GK	: Gümrük Kanunu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
K	: Karar
m	: Madde
MBTK	: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
Müh.e	: Müteallik Hükümle Eklenen

mm	: Mükerrer Madde
No	: Numara
s	: Sayı
S	: Sayfa
TESMER	: Temel Eğitim ve Staj Merkezi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
Vb	: ve benzeri
VİVK	: Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YDK	: Yüksek Denetleme Kurulu
yy	: Yüzyıl
Y	: Yıl



Birinci Bölüm

KAMU GELİRLERİ

I. KAMU GELİRİNİN TANIMI

Kamu gelirleri kavramı uzun süre “Amme Varidatı” olarak kullanılmıştır. Dilde sadeleştirme yapıldıktan sonra “Kamu Gelirleri” terimi literatüre tamamen yerleşmiştir. Çeşitli yayınlarda geçen amme varidatı, devlet varidatı, kamu gelirleri, devlet gelirleri, gibi terimlerde yer alan “varidat” deyimini ile “gelir”deyimini aynı anlamlarda kullanılmaktadır.

Türkçe eserlerde, kamu gelirleri ile devlet gelirleri kavramları bazen eşit anlamda kullanılmaktadır. Ancak, kamu gelirleri devlet gelirlerine göre daha geniş ve daha genel bir kavramdır.

Kamu gelirleri kapsam bakımından geniş ya da dar anlamlarda ele alınabilir. Geniş anlamda kamu gelirleri, devlet ya da diğer kamu kuruluşlarını (Mahalli İdareler, Parafiskal Kurumlar, Kamu İktisadi Teşebbüsleri, vb. tüm kamu tüzel kişileri) kamu ihtiyaçlarından doğan giderlerini karşılamak için gerek vergileme yetkilerine dayanarak gerekse özel mülk ve teşebbüsleri dolayısıyla elde ettikleri tüm iktisadi değerlerdir. Dar anlamda kamu gelirleri sadece devlete ait ve zora dayanan nitelikteki gerçek gelirlerden oluşur. Bu bakımdan dar anlamda kamu gelirleri denilince merkezi (genel) idarenin gelirleri yani devlet gelirleri anlaşılmaktadır.¹

Dar anlamda kamu gelirleri, merkezi yönetim tarafından çeşitli gelir kaynaklarından elde ettiği gelirleri ifade etmektedir. Geniş anlamda ise, yerel yönetim kuruluşlarının , parafiskal kurumların ve kamu iktisadi teşebbüslerinin gelirlerinin dikkate alınması gerekir. Bu bakış açısına göre dar anlamda kamu gelirleri; devletin cebir unsuru altında elde ettiği olağan gelir kaynaklarını kapsamaktadır. Geniş anlamda ise; cebri nitelikte olsun veya olmasın tüm gelir kaynakları (mülk ve teşebbüs gelirleri, borçlanmalar dahil) gözönünde bulundurulmaktadır.²

¹ Nihat EDİZDOĞAN, *Kamu Maliyesi 2 Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi*, Bursa: Ekin Kitabevi, 1991, s. 5-6.

² Hugh DALTON, *Principles of Public Finance*, George Routledge and Sons Ltd, London:1923, s. 25.

Devletin ve diğer kamu kuruluşlarının görevlerini yerine getirebilmeleri için gelire ihtiyaçları vardı. Bu ihtiyaç çeşitli kaynaklardan sağlanan kamu gelirleriyle karşılanmaktadır. Kamu ihtiyaçlarını karşılayacak olan kamu hizmetlerinin görülmesi için kamu harcamalarının yapılması gerekmektedir. Kamusal finansmanı karakterize eden en önemli özellik ise cebir unsuru olmaktadır. Mamafih biraz ilerde açıklayacağımız gibi, kamu gelirlerinin bir kısmını özel mülk ve teşebbüs gelirleri oluşturmaktadır. Bunlar devletin özel iktisat işlerinden doğan kamu gelirleridir. Fakat genel olarak devlet, kamu ihtiyaçlarından doğan giderleri karşılamak için vergileme yetkisini kullanmaktadır. Ayrıca devletin borçlanmak ve para basmak suretiyle elde ettiği gelirleri de vardı. İşte devletin veya diğer kamu kuruluşlarının görevlerini yerine getirebilmesi amacıyla, anayasal sınırlar içinde başvurdukları çeşitli kaynaklardan elde ettikleri gelirlerin tümüne kamu gelirleri denilmektedir.³

II. KAMU GELİRLERİ İHTİYACININ DOĞUŞU

İnsanların toplu halinde yaşamaya başlaması ile birlikte toplumsal ihtiyaçlar ortaya çıkmaya başlamıştır. İnsan toplumlarının teşkilatlanması, devleti meydana getirmiştir. İnsanlar toplum halinde teşkilatlanmadan önce ve özellikle devletin doğuşundan önce ihtiyaçlar, kamusal ve özel ihtiyaçlar biçiminde bir ayırıma tabi tutulmuyordu. Sadece insanların bir takım ihtiyaçları vardı. Ancak toplumların evrimi ve gelişmesi ile birlikte ihtiyaçlarda farklılaşmaya başladı. Böylece özel ihtiyaçlarla birlikte kamusal ihtiyaçlar da ortaya çıktı. Tabiatıyla, kamusal ihtiyaçların karşılanması sorunu, kamusal gelir ihtiyacını doğurdu. Devletin varlığı ile birlikte kamusal gelir ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Başlangıçta devletin faaliyetleri, varlığını sürdürmek ve toplumsal düzenin sağlanması ile sınırlı idi. Zamanla devletin işlevleri ve faaliyetleri, toplumsal gelişmeye paralel ve eş olarak artmaya ve karmaşıklaşmaya başladı.

Devletin faaliyetleri yürütebilmesi için, hem üretim faktörlerine sahip olması hem de piyasada üretilen mal ve hizmetleri elde etmesi gerekmektedir. Bu faktörlerin, mal ve hizmetlerin elde edilmesi ise, bedellerinin ödenmesi ile mümkün olacaktır. Bu bedel, piyasa fiyatına eşittir. İşte, devletin bu fiyatları ödeyebilmesi belirli gelir kaynaklarına sahip olmasını gerektirecektir.

³ Şerafettin AKSOY, *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul, 1994 s. 147.

Kısaca devlet, üzerine düşen işlevleri ve faaliyetleri, ancak özel kesimden, kamu kesimine aktarılan kaynaklarla yürütebilir. Devlet, geçmişte, bu kaynak aktarımını doğrudan yapmaktaydı. Başka bir deyişle, kendisi için gerekli faktör ve mallara doğrudan el koymaktaydı. Örneğin, yol yapımında zorunlu bir yaptırım yöntemi olan “angarya” bu duruma örnek oluşturmaktadır. Günümüzde zorunlu askerlik uygulaması, devletin, ihtiyacı olan fiziki faktörlere doğrudan el koymasına bir başka örnektir. İlk çağlarda, firavunlar, piramitlerin yapımında köle ve esirleri bu şekilde çalıştırmışlardır. Günümüzde köy idarelerinin önemli bir gelir kaynağı olan imece, bedeni yükümlülük esasına dayalı olarak, yol,su gibi bayındırlık hizmetlerini gerçekleştirmede kullanılan bir yöntemdir.

Piyasa sistemine dayalı ekonomilerinde, devletin doğrudan el koyma yöntemi ile kamusal gelir sağlaması özel bir durumdur. Bu gibi özel durumlar dışında genel olarak devlet, parasal gelir kaynakları sağlamak yoluna başvurur. Günümüzde devlet faaliyetlerinin yürütülmesinde en geçerli yol, parasal nitelikte olan kamu gelirlerine sahip olmaktır.

Devlet,ancak bu şekilde kendisi için gerekli mal ve hizmetleri piyasadan, piyasa fiyatları üzerinden, bedel ödeyerek sağlar. Bunun için de özel kesimden belli bir takım parasal fonların kamu kesimine aktarılması gerekmektedir. Günümüzde, devletin kamusal ihtiyaçları karşılamak için ihtiyaç duyduğu faktör ve malların elde edilmesi sorunu, kamu harcamalarının finanse edilmesi sorunudur.⁴

III. KAMU GELİRLERİNİN NİTELİĞİ

Kamu kesimi, kamusal nitelikli mal ve hizmetler sunar. Söz konusu mal ve hizmetlerden faydalanmada, mahrum bırakma ilkesi geçerlidir. Bu mal ve hizmetlerin finansmanında gönüllü ödemeye başvurulması halinde “bedavacılık” eğilimi ortaya çıkacaktır. Bu nedenle kamusal malların finansmanında zorunlu finansman yöntemine başvurulur. Zorunlu finansmanda hizmetin maliyeti ile bu hizmetten faydalananlar arasında doğrudan bir ilişki yoktur.

Kamu hizmetlerinden faydalanmanın ön koşulu, maliyete katılma değildir. Halbuki bir özel maldan faydalanmanın ön koşulu, maliyete katılmadır.⁵

⁴ ANADOLU ÜNİVERSİTESİ, *Kamu Maliyesi*, 7. Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 41, 1994, s. 96-97.

⁵ ANADOLU ÜNİVERSİTESİ, *Kamu Maliyesi*, s. 97.

Kamu gelirleri başlıca iki kaynaktan sağlanır. Bunlardan birincisi, devletin vergileme yetkisi dolayısıyla zora dayanarak aldığı vergiler, harçlar, resimler, v.b. ikincisi, özel ekonomi faaliyetlerinden doğan mülk ve teşebbüs (fiyat) gelirleridir. Devletin borçlanma yoluyla elde ettiği gelirler ile dış yardımlar da kamu gelirleri arasında ayrı birer kaynak sayılırlar. 18.yy'da Kameralistlerin önde gelen temsilcilerinden Vor Justi'nin ilk kez devlet gelirleri için yapmış olduğu ayırmada mülk gelirleri ilk, vergiler ise üçüncü sırada yer almaktaydı. Günümüzde vergiler çeşitli kaynaklar için en önemli yeri tutmaktadır. Nitekim halen sanayileşmiş ülkelerin kamu gelirlerinin %75-90'ı vergi ve benzeri zorunlu ödemelerden, geri kalanı borçlanma, yardım ve mülk ve teşebbüs (fiyat) gelirlerinden elde edilmektedir. Kamu gelirlerini karakterize eden en önemli özellik zor (cebir) unsurudur. Zira kamusal mal ve hizmetlerin faydalarının bölünemez ve pazarlanamaz olması nedeniyle maliyetlerinin, özel mal ve hizmetlerde olduğu gibi, gönüllü ödeme yöntemiyle (fiyatla) karşılanması mümkün olmamaktadır. Bu bakımdan, kural olarak fertlere bedava sunulan kamu hizmetlerinin harcamalarının finansmanında temel olarak zorunlu finansman yöntemine başvurulmaktadır. Vergi ve benzeri şekillerde görülen zorunlu finansmanda vergiyi ödeyenin vergiyi tahsil eden devletten özel bir yarar sağlayıp sağlamadığına bakılmaz. Gerçek ve tüzel kişilerin vergi yükümlülükleri sadece bunların vergi ödeme gücüne sahip olup olmadıklarına bakılarak saptanır. Tüm bunlardan da anlaşıldığı gibi, kamu gelirlerini, "devletin mali yükümlülükleri adil bir şekilde dağıtması" şeklinde düşünmek de mümkündür. Başka bir deyişle kamu gelirleri adını alan gelirler, toplumu meydana getiren bireyler arasında, mali yükümlülüklerin dağıtılmasına ilişkin belirli kurallara uygun bir şekilde bölünerek elde edilen iktisadi değer ve araçlardır.⁶

A. Piyasa Ekonomilerinde Kamu Finansmanı

Devletin çeşitli kamu hizmetlerini görebilmesi için hem üretim faktörlerine sahip olması hem de piyasada üretilen bazı mal ve hizmetleri elde etmesi gerekmektedir. Bazı üretim faktörlerinin, mal ve hizmetlerin satın alınması ise, ancak muayyen bir bedel ödenmek suretiyle gerçekleşmektedir. Bu bedel o üretim faktörlerinin mal ve hizmetlerin piyasa fiyatına eşit olmaktadır. O halde kısaca söylememiz gerekirse, devletin kamu hizmetlerini görmesi için kamu gelirlerine ihtiyacı vardır yani özel kesimden kamu kesimine kaynak aktarılması gerekmektedir.

⁶ EDİZDOĞAN, s. 6-7.

Devlet, eskiden kendisi için lüzumlu olan üretim faktörlerini mal ve hizmetleri bir bedel ödmeden doğrudan el koyarak temin ediyordu. Örneğin yol yapımında uygulanan “angarya” usulü, zorunlu yaptırım yöntemine bir örnek teşkil etmektedir. Yine günümüzde bazı hallerde köy idarelerinde uygulanmakta olan ve önemli bir gelir kaynağı oluşturan “İmece” usulü, yol su gibi bayındırlık hizmetlerinin görülmesinde kullanılmaktadır.

Piyasa ekonomisinin hakim olduğu ülkelerde kamusal mal ve hizmetlerin bazı özelliklerinden dolayı kamu kesiminde üretilmesi zorunludur. Bunların yapılabilmesi için zorunlu kamusal finansman söz konusu olmaktadır. Yarı kamusal mal ve hizmetlerin üretiminde ise piyasada kullanılan fiyat yönteminden yararlanmak teorik olarak mümkün olmaktadır. Ancak, böyle bir durumda toplam talep düşük kalmakta; çünkü sadece bedeli ödemeye razı olanlara göre talep oluşmakta halbuki toplumsal faydalardan dolayı bu talebin artırılması gerekmektedir. Örneğin, eğitim ve sağlık hizmetlerinde olduğu gibi, eğer bu sosyal faydalardan mahrum kalınmak istenmiyorsa , o zaman bu tür hizmetlerin finansmanını da zorunlu ödemelerle karşılamak lâzımdır.

Kamu hizmetlerinin bir kısmından ise sadece belirli kimseler faydalanmaktadırlar. Örneğin, tapu, noter ve pasaport hizmetleri genel nitelikli umuma arz edilen hizmetler olmasına rağmen, o hizmetlerden sadece ihtiyaç duyanlar yararlanmaktadırlar. Bu hizmetlerden yararlananların yararlanma ilkesine göre bir bedel ödemesi mümkündür. Ancak, bunların ödeyeceği bedelin hizmetin gerçek maliyetine eşit olması mümkün değildir.

Çünkü, bu hizmetler için yapılan kamu harcamaları, diğer bazı kamu hizmetlerinde maliyeti oluşturmaktadırlar. Bu bakımdan hizmetten yararlananlardan alınan bedel maliyetin çok altında olabileceği gibi, uygulamada genellikle rastlanıldığı şeklide maliyetin çok üstünde de tesbit edilebilmektedir.⁷

Kamu sektöründe üretilen mal ve hizmetlerin finansmanı ise prensip olarak kamusal finansman yöntemi yerine özel finansman usullerine göre gerçekleştirilmektedir. Diğer bir ifadeyle kamu kesiminde üretilen özel mal ve hizmetlerin finansmanı fiyat mekanizması yoluyla karşılanmaktadır. Ancak bu fiyatlar piyasa arz ve talep şartları altında meydana gelen fiyatlardan farklı bulunmaktadır.

⁷ AKSOY,s. 147-148.

Şöyle ki, bu fiyatlar kamu otoritesi tarafından çeşitli siyasi, sosyal, mali, iktisadi koşulların tesiri altında tesbit edilmektedir; bazen maliyetin altında, bazen de maliyetin üstünde tesbit edilme olasılığı olan bir fiyattır.⁸

B. Sosyalist Ekonomilerdeki Finansmanın Maliyeti

Sosyalist ülkelerin maliyesi, piyasa ekonomilerindeki maliyetten farklıdır. Piyasa ekonomilerinde kamu maliyesi yanında özel maliyenin de mevcut olduğunu görüyoruz. Sosyalist ülkelerde üretim araçlarının mülkiyeti kamuya ait olduğu için ekonomi içinde üzerinde durulmaya değer bir özel kesim bulunmamaktadır. Genellikle sosyalist toplumlarda teorik olarak vergiye ihtiyaç duyulmamakta ve vergi yerine fiyat ikame edilmektedir. Çünkü, bu gibi ülkelerde kişilerin bütün gelirleri kamu harcaması, harcamaları ise kamu gelirlerini oluşturmaktadır. Fiyatlar maliyetin üstünde fiyat komiteleri tarafından öyle bir noktada tesbit edilmektedir ki aradaki fark devletin yapacağı kamu harcamalarını karşılamaktadır. Aynı zamanda bazı mallar ve hizmetler için maliyetin altında fiyat tesbit edilmek suretiyle o malların üretimi teşvik edilmektedir.

Hemen belirtelim ki, sosyalist ülkelerde de hem dolaylı hem dolaysız vergiler bulunmaktadır. Ancak, bu ülkelerde kamu gelirlerinin büyük kısmı merkezi otorite tarafından belirlenen fiyatlar yoluyla sağlanmaktadır. Vergilerin kamu gelirleri içinde nisbi payı da çok düşüktür.

IV. KAMU GELİRLERİNİN TASNİFİ

Kamu gelirlerinin tasnifi meselesi öteden beri maliyecileri çok meşgul etmiş bir konudur. Mamafih, tasnif ilmi gerçeklerin daha iyi anlaşılması ve gerçeği uygun sonuçlar çıkarılması için yapılmaktadır. Kamu gelirlerinin tasnifi yapılmak suretiyle incelenmeleri onların daha kolay anlaşılmasını sağlamaktadır. O halde tasnifi bir şekil meselesi olarak düşünmek doğru değildir. Esasen, şekil ve tasniften daha önemli olduğu bir gerçek olmakla beraber, doğru tasnifin ilmi gelişme ve ilerlemenin esas koşulu olduğunu da hiçbir zaman unutmamak gerekir.⁹

⁸ Halil NADAROĞLU, *Kamu Maliyesi Teorisi*, 5. B., İstanbul: Met/er Matbaası, 1983, s. 219

⁹ AKSOY, s. 150-151.

Kamu gelirlerinin maliyeciler tarafından çeşitli özelliklerine göre birçok tasnifleri yapılmıştır. Örneğin, cebri olup olmadıkları sağlandıkları kaynağın niteliği (özel ekonomi ve kamu ekonomisi gelirleri gibi) ve kamu gelirin sürekliliği (olağan ve olağanüstü gelirler gibi) açısından ele alınmak suretiyle tasnif edilmiştir.

Kamu gelirleri konusunda yapılan çeşitli tasnifleri iki ana başlık altında toplamak mümkündür: İdari tasnifler ve ilmi tasnifler.¹⁰

A. İdari Tasnifler

İdari tasnif devlet veya diğer kamu kuruluşlarının bütçelerinde veya resmi istatistiklerinde görülen tasniflere denilmektedir. Esas itibariyle ilmi ölçülere dayanmayan yani idari tasnifler zamanla bazı değişikliklere uğramaktadır. İdari tasnifler, bize kamu gelirlerinin zaman içindeki değişikliklerini göstermektedir. Bu tasnifler kamu gelirlerinin esas mahiyetine göre değil, kamu gelirlerinin kaynaklarına, bunları tahsil eden idarelere veya tarh ve tahakkuk usulleri bazen da tesis veya tahsil şekilleri bakımından yapılmaktadır.¹¹

Ülkemizde genel bütçe kanunlarında yer alan (B) cetvelinde kamu gelirleri, kodlar başlığı altında üç gelir türüne ayrılmakta ve her gelir türü çeşitli gelirlerden oluşmaktadır.¹²

B. İlmî Tasnifler

Bu tür tasnifler maliyecilerin bazı esas ve ölçülerden hareket ederek yaptıkları sınıflandırmalardır. Bunlar daha çok tasnifi yapan ilim adamının kamu gelirin yapısını açıklama şekline dayanmaktadır. Bunların ilmi açıdan önemi olması için kamu gelirlerinin esas unsurlarını ve niteliklerini nazarı itibara almak suretiyle yapılmış olması gerekir. Kamu gelirlerinin çeşitli ilmi tasniflerinin yapıldığını görüyoruz.¹³

1. Kamu Gelirlerinin Cebrilik Kriterine Göre Tasnifi

Kamu gelirleri, cebrilik kriterine göre; cebre dayanan ve cebre dayanmayan kamu gelirleri olmak üzere iki gruba ayrılır.

¹⁰ NADAROĞLU, s. 224-225.

¹¹ DİKMEN Orhan; Maliye Dersleri, İstanbul: Selamet Matbaası, Şemsi Arkadaş, 1964, s. 33-38.

¹² AKSOY, s. 151.

¹³ AKSOY, s. 155.

Cebrilik, kişinin ödeme konusunda davranış serbestisine sahip bulunmaması ve ödemeyi gerektiren işlemlerin varlığı halinde, ödeme yükümlülüğünün doğmasını ifade etmektedir. Söz konusu iki grup kamu gelirleri arasında net bir sınır çizmek her zaman sağlanamaya bilmektedir. Cebrilik kriteri dikkate alınmak suretiyle yapılan ayırımın genelleşmiş bir görünüm taşıdığını belirtmek gerekir.¹⁴

Ancak her zaman bu iki tür kamu gelirleri arasında cebrilik açısından net ve belirgin bir ayırım yapmak söz konusu olmamaktadır. Buna rağmen literatürde ve uygulamada bu kritere göre kamu gelirlerinin tasnif edildiği görülmektedir. Gaston Jeze ve İbrahim Fazıl Pelin gibi bazı ilim adamları vergiler, harçlar, resimler, şerefiyeler, cezalar ve tazminatları cebre dayanan gelir arasında, mülk ve teşebbüs gelirleri ile zorunlu olmayan kamu borçlanmaları gelirlerini ise cebre dayanmayan gelirler arasında saymaktadırlar.

Ancak, hemen ifade etmemiz gerekir ki, vergilerde, söz konusu olan cebrilik ile harçlar şerefiyeler ve resimlerde olan cebrilik arasında az çok bir farklılık ve şartta bağlılık bulunmaktadır. Ayrıca, kamu borçları cebri borçlanma (cebir istikraz) şeklinde de yapılabilmektedir.¹⁵

2. Kamu Gelirlerinin Sağlandıkları Kaynağa Göre Tasnifi

Bu kritere göre kamu gelirleri; özel ekonomi gelirleri ve kamu ekonomisi gelirleri olarak iki grupta ele alınmaktadır. Bunlardan özel ekonomi gelirleri, devletin fertler gibi piyasa kurallarına uyarak elde ettiği gelirleri belirtmektedir. Bu gelirlere, mülk ve teşebbüs gelirleri örnek olarak gösterilebilir. Devlet kamu hukuku tüzel kişisi olarak egemenlik gücü dolayısıyla da gelir sağlayabilmektedir. Kamu ekonomisi gelirleri olarak adlandırılan bu grupta; vergi, resim, harç, para ve vergi cezaları gibi gelirler yer almaktadır. Gelir kaynağı üzerindeki tasarruflar, hukuken birbirlerine çok benzeseler bile otoritenin ve etkinliğin farklı olduğu açıktır.¹⁶

Bu tasnif tarzına göre kamu gelirlerinin devletin özel iktisat gelirleri ile kamu iktisadi gelirleri arasında nasıl dağıldığını görmek mümkün olmaktadır. Diğer bir ifadeyle, bu tasnif şekli, kamu gelirlerinin ne kadarının özel iktisat gelirlerinden ne

¹⁴ Abdurrahman AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, 3. B., Gazi Üniversitesi Yayın No: 135, Ankara, 1989, s. 91-92.

¹⁵ AKSOY, s. 155-156.

¹⁶ AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 92.

kadarının da kamu iktisadi gelirlerinden oluştuğunu göstermektedir. Çünkü, devletin özel hukuk tüzel kişisi ve kamu hukuku tüzel kişisi olarak elde ettiği gelirleri vardır. İşte bunların önemini belirtebilmek ve gösterebilmek için bu tür bir tasnif yapılmaktadır.

a. Devletin özel iktisat gelirleri, özel kişi gibi özel hukuk kurallarına uygun olarak yaptığı iktisadi faaliyetler sonucu elde ettiği gelirleri teşkil etmektedir. Devlet bazı emlağını satmak veya kiraya vermek suretiyle gelir elde edebilmektedir. Ayrıca devlet bazı fabrikalar kurmak, bankalar işletmek, özel iktisat işletmelerine ortak olmak suretiyle gelir elde etmektedir. İşte devletin bu tür gelirlerine mülk ve teşebbüs gelirleri denilmektedir. Bu gelirler devletin piyasa ekonomisine katılmasından ve özel ekonomi sahasında iktisadi faaliyette bulunmasından oluşmaktadır. Diğer bir ifadeyle mülk ve teşebbüs gelirleri devletin özel iktisat gelirlerini teşkil etmektedir.

b. Devletin kamu iktisadi gelirleri, vergileme yetkisine dayanarak özel ekonomiden kanunla aldığı gelirlerdir. Devlet kamu hukuku tüzel kişi olarak egemenlik hakkına dayanarak vergi, resim, harç, şerefiye, para ve vergi cezaları gibi kamu iktisadi gelirlerini almaktadır. Bu tür gelirler devlet veya kendilerine vergilendirme yetkisi devredilmiş olan kamu kuruluşları tarafından elde edilmektedir. Bunlar, kamu hizmetlerinin görülmesi için yapılan harcamaların toplumu oluşturan kişiler arasında dağıtılması bakımından zora dayanarak alınmaktadır.¹⁷

3. Kamu gelirlerinin devamlılık açısından tasnifi

Kamu gelirlerinin zamanın akışı içinde devamlılık göstermesi veya göstermemesine dayanarak, olağan gelirler ve olağanüstü gelirler tasnifi yapılmaktadır. Yani, kamu harcamalarında olduğu gibi, kamu gelirlerinde de süreklilikleri nazarı itibara alınarak, adi (olağan) ve olağanüstü gelirler ayrımı söz konusu olmaktadır.

a. Adi (Olağan) Kamu Gelirleri

Adi (olağan) kamu gelirlerinden devlet veya diğer kamu kuruluşlarının, normal ve alışlagelmiş gelir kaynaklarından az çok devamlı bir şekilde ve belirli zamanlarda elde edilen gelirler anlaşılmaktadır. Bunlarla normal ve alışlagelmiş kamu hizmetleri görülmektedir. Vergi resim, harç ve şerefiyeler ile mülk ve teşebbüs gelirleri vs. bu tür kamu gelirlerini teşkil etmektedir.

b. Olağanüstü Kamu Gelirleri

Olağanüstü kamu gelirleri ise önceden öngörülmesi mümkün olmayan kamu harcamalarının karşılanması için başvurulmuş geçici kaynaklardır. Genellikle fevkalade haller dolayısıyla yani, savaş, tabii afet ve iktisadi buhran dönemlerinde bu tür kaynaklara başvurulmaktadır. Borçlanmak suretiyle elde edilen kamu gelirleri, geçici olarak konulan vergiler, kağıt para basmaktan elde edilen gelirler ile menkul veya gayri menkul malların satışından sağlanan gelirler vs. bu tür kamu gelirlerini oluşturmaktadır.

Olağanüstü kamu gelirlerinin zaman içinde bulunulan koşulların ve izlenen politikaların sonucunda olağan kamu gelirleri haline geldikleri de görülmektedir. Örneğin borçlanma ve para basma sonucu sağlanan gelirler gibi.¹⁸

V. KAMU GELİRLERİNİN TÜRLERİ

Devletin özel kişilerde bulunmayan yetkileri ona yalnız para basabilme gücünü vermekle kalmamakta, bunun dışında kalan gelir türlerini elde etme imkanları bakımından da özel kişilerden çok daha ayrıcalıklı bir duruma sokmakta ve bu hal devlet gelirlerinin çeşitlenmesine yol açmaktadır. Devletin çeşitli gelirlerinden en önemli bölümünü, egemenlik ve yaptırım gücüne dayanarak tek yanlı kararla elde ettiği gelirler oluşturur. Ancak devlet egemenlik hakkını kullanmaksızın kişilerin elde ettiği gelirlere benzer tamamen gönüllü nitelikte gelirlerde elde eder. Nihayet bazı gelir kalemlerinde ise hem bir ölçüde zorlayıcılık, hem de özel kesim gelirlerine özgün nitelikler bulunabilir.¹⁹

Mali yükümlülüğün fertlerin ve kuruluşların mali güçlerine göre dağıtılması gerekliliği kamu gelirlerini de çeşitlendirir. Ancak, kamu gelirlerinin çeşitlerini sıralamak bir ayırım olmayıp, bu gelirlerin yapı ve özelliklerini kavramada kolaylık sağlayan bir yoldur.²⁰

Devlet yukarıda belirtildiği üzere yüklendiği görevleri gerçekleştirmek bakımından yaptığı harcamaları finanse edebilmek için çeşitli gelir kaynaklarından yararlanmaktadır. Söz konusu gelirler, her birisinin sağlandıkları kaynakların yapısı ve nitelikleri göz önünde bulundurulmak suretiyle incelenebileceği gibi, gelir çeşitlerinin

¹⁷ AKSOY, s. 156.

¹⁸ AKSOY, s. 157.

¹⁹ Özhan ULUATAM, *Kamu Maliyesi*, Ankara:Savaş Yayınları, 1991, s. 190.

²⁰ EDİZDOĞAN, s. 10.

birbirlerine benzer nitelikleri esas alınmak suretiyle cebrilik, tekrarlanma sıklığı, asli gelir kaynağı olup olmaması, sağlandıkları kaynakların yapısal durumu dikkate alınmak suretiyle incelenmesi de söz konusu olmaktadır.²¹

Devletler, toplum halinde yaşayan insanların, bu toplum hayatlarından doğan ortak ihtiyaçlarını karşılamak için meydana gelmiş kamu kuruluşlarıdır.

Ortak ihtiyaçların karşılanması, kamu hizmetleri şeklinde hukuki bir anlam alır. Kamu hizmetlerinin görülmesi, iktisadi değer ve araçlara özellikle paraya gerek gösterir.

İşte kamu gelirleri bu iktisadi değer ve araçlardır ve bunlar toplumu oluşturan fertler arasında bölünerek elde edilir. Bu bölünüş, mali yükümlerin (mükellefiyetlerin) dağıtılmasına ilişkin belirli kurallara uygun olarak yapılır.

Devlet, kendisinin ihtiyaç duyduğu iktisadi değerleri, çeşitli kaynaklardan elde eder. Esasen tek kaynak veya tek vergi, devletin bütün ihtiyaçlarının karşılayacak gelirleri vermez. Üstelik fertlerin ödeme güçleri, çeşitli kaynaklara dayanır. Mali yükümler bu çeşitli kaynaklara göre dağıtılacağından kamu gelirlerinin ister istemez birçok çeşitleri ortaya çıkacaktır. Gerçekten zamanımızda, herhangi bir medeni devletin gelir sistemini incelersek, bunun birçok kaynaklardan oluştuğunu görürüz.²²

A. Vergi ve Benzeri Gelirler

Kamu harcamalarının finansmanında en fazla başvuru ve yaygın olan kaynak, vergilerdir. Vergilerin en belirgin özelliği, cebri (zor) ögesini içermesidir. Bireyler, devlet faaliyetlerinin maliyetlerine zorunlu olarak katkıda bulunurlar. Bu gruptaki gelirlerin tamamı zora dayalı gelirlerdir. Bu nedenle bu gelirlerin toplanabilmesi için mutlaka yasal bir dayanağı olması, yasa ile düzenlenmesi gerekir.

Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. (Anayasa m 73)

Vergi ve benzeri gelirlerin “cebir” ögesini içermesi ve yasaya dayanması gereği, bu gelirlerin, devletin egemenlik hakkına dayalı olarak toplanan gelirler olarak sınıflandırılmasına yol açmıştır.

²¹ AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 82.

²² Akif ERGİNAY, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Sevinç Matbaası, 1973, s. 10-11

1. Vergiler

Kamusal finansmanın esası olan vergi kamusal ihtiyaçların karşılanması için özel ekonomilerden, kamu ekonomisine hukuki cebir (zor) altında, karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal bir transferdir.

Verginin bu tanımından bu tanımından şu özelliklerini çıkarabiliriz:

- a. Kamusal ihtiyaçların karşılanması vergi alınmasının temel nedenidir.
- b. Verginin en önemli özelliği cebir (zor) ögesine dayanmasıdır. Ancak bu cebir ögesi gelişmiş güzel cebir olmayıp, devletin egemenlik hakkına dayalı olarak yasayla düzenlenen bir ögedir.
- c. Verginin karşılıksız olması kamusal malların finansman özelliğini yansıtmaktadır. Buna göre, vergi ödeyen mükellefler bunun karşılığında herhangi bir hizmetin yapılmasını veya bir malın verilmesini isteyemezler.
- d. Vergini bir diğer özelliği de kesin olmasıdır. Buna göre bir borç işleminde olduğu gibi, verginin bir süre sonra geri denmesi mümkün değildir.
- e. Verginin en önemli özelliklerinden biri de özel ekonomilerden kamu ekonomisine yapılan parasal bir transfer olmasıdır. Kamusal mal ve hizmet üreten kuruluşlar bu nedenle vergi ödemezler. Bununla birlikte kamusal mal üretmeyen iktisadi birimlerin kamu kuruluşları olmasalar bile vergi verdiği görülmektedir.
- f. Verginin mal bir transfer olması da çağımıza özgü bir özelliktir. Geçmişte mal veya hizmetle ödenen vergiler, günümüzde tamamen para ile ödenmektedir.²³ Devletin kamu otoritesine dayanarak elde ettiği gelirlerin başında gelen vergiler aynı zamanda kamu harcamalarını en önemli finansman kaynağını oluşturur.²⁴ Özellikle karşılıksız Kamu gelirlerinin %75-%90'ını oluşturan vergiler, zorunlu bir ödeme olmaları, ve cebir olma nitelikleri vergiye kamu gelirleri içerisinde ayrı bir yer sağlamakta ve önem vermektedir. Gelir vergisi, Kurumlar vergisi, Emlak vergisi, Veraset ve İntikal vergisi, Motorlu taşıtlardan alınan vergiler, üretim veya tüketim aşamalarında alınan vergiler, bu uygulamaların başlıca örneklerini oluşturmaktadırlar.

²³ ANADOLU ÜNİVERSİTESİ, *Kamu Maliyesi*, s. 97-98.

²⁴ Osman PEHLİVAN, *Kamu Maliyesine Giriş*, Trabzon: Derya Kitabevi, 1989, s. 37.

Bugün vergiler mali fonksiyonları kadar önemli iktisadi fonksiyonlara sahip addedilmektedirler. Vergiler batı dünyasında ekonomik gelişme ve istikrar politikasının önemli bir aleti olarak kullanılmaktadırlar.²⁵

2. Harçlar

Devletin bazı hizmetleri nedeniyle alınan iktisadi değerler olup, vergiden farklı olarak harçta karşılık vardır. Kamusal nitelikteki bir hizmetten bazı kişilerin özel yarar elde etmeleri söz konusu olabilir. Yargı harçları, noter haçları, eğitim harçları ile ölçü aletlerine yönelik harçlar bunlara örnek gösterilebilir. Devletin toplum yarına sunduğu hizmetlerden ayrıca, özel yarar elde edilmesi dolayısıyla alınan bedel olarak tanımlanabilecek olan harçların nitelikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- a. Devletin yaptığı bir hizmet, kişiye sağladığı özel bir fayda nedeniyle alınır.
- b. Vergi gibi cebridir.
- c. Yapılan hizmet ticari ve sınai nitelikte değildir.

Harçlar; makbuzla, pul yapıştırma veya damga vurulması suretiyle tahsil edilebilmektedir.²⁶

Harç belirli bir hizmetin bedeli niteliğindedir ve yapılan hizmet karşılığında alınan para arasında az çok bir uygunluk vardır. Bununla birlikte uygulamada bazı harçlar açısından bu uygunluğun bozulduğu alınan bedelin yapılan hizmetin maliyetini aştığı görülebilmektedir. Bu durumda hizmetin tutarını aşan kısım bir vergi niteliği kazanacaktır.²⁷

Vergiler gibi cebri bir yapıya sahip olan harçlar da kanuna ya da kanunun verdiği yetkiye dayanılarak uygulamaya konulur. Topluma götürülen hizmetlerden bireysel yarar elde edilenlerden harç alınıp alınmayacağı ya da ne kadar alınacağı yasama organının yetkisi dahilindedir.

²⁵ Hüsnü KIZILYALLI, *Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi*, Ankara: AÜSBF Yayını, 1969.s.2.

²⁶ AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 83-85.

²⁷ Nihad S SAYAR, *Kamu Maliyesi Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri C.1*, 5.B., İstanbul, Sermet Matbaası, 1975, s. 85.

Bununla birlikte, haçların belirlenmesi bakımından idareye belirli sınırlar içerisinde kalmak üzere yetki verilebilmektedir.²⁸

Bazı yazalar tarafından özel bir vergi çeşidi olarak belirtilmesine rağmen harçlar, vergiden ayrılan bazı özellikler taşırlar:

a. Vergide, hukuki anlamda bir neden bulunmamasına rağmen harçta belirli bir hizmetin varlığı bir nedendir. Böylece yükümlüler devlete, kendilerine yapılan belirli bir hizmet, sağlanan bir yarar ya da bir ayrıcalık karşılığında para öderler.

b. Harçta, verginin aksine bir karşılık vardır. Yükümlü mali gücüne göre bir ödeme yerine, sağladığı hizmetle ilişkili bir ödemede bulunur.

c. Harçta, yükümlü, faydalandığı hizmetin bazen tamamını bazen da bir kısmını ödemektedir. Teoride ve uygulamada harçlar gittikçe önemini kaybetmekte, hatta vergi şeklini almaktadır.²⁹

Harç'a konu olan kamusal mal ve hizmetlerde "mahrum bırakma" ilkesi kısmen uygulanabilir. Bu mal ve hizmetlerden faydalananlar, harç ödemedikleri takdirde bu mal ve hizmetleri elde edemezler. Örneğin, yargı hizmetlerinden faydalananlar, mutlaka harç ödenir. Keza pasaport harçları ve tapu harçları da bu duruma bir örnek teşkil eder. Harç ödemeyen kimse pasaport alamaz veya yargı hizmetlerinden faydalanamaz.³⁰

3. Resimler

Resimler, bir iş ya da faaliyetin yapılmasına yetkili kuruluşlar tarafından izin verilmesi dolayısıyla yapılan bir ödemedir. Karşılığının bulunması nedeniyle vergiden farklı, haçlara ise bezer bir niteliğe sahiptir.

Uygulamada ilgili belgelere pul yapıştırılması, basılı damga konulması, makbuz verilmesi ya da kesinti yapılması şekillerinde ödemesi yapılan resimlere örnek olarak; rıhtım resmi, ithalde alınacak damga resmi, gösterilebilir.³¹

Resim adı altında elde edilen kamu gelirleri bazen harç'a bazen da vergiye benzemektedir. Resim, ya tamamen karşılıksız olarak alınmakta ya da bir hizmetten yararlanmanın veya bir hakkı elde etmenin karşılığı olarak alınmaktadır.³²

²⁸ İ. Fazıl PELİN, *Finans İlmî ve Finansal Konular 1. Kitap*, 3. Baskı, İstanbul: İsmail Akün Basımevi, 1945, s. 265-266.

²⁹ EDİZDOĞAN, s.11-12.

³⁰ ANADOLU ÜNİVERSİTESİ, *Kamu Maliyesi*, s. 99.

Resimleri, zaman içerisinde bazen harç bazen da vergi uygulamalarını adlandırmak için kullanıldıkları görülmektedir. Aralarındaki farklılıklar yanında, benzerliklerin de bulunması, gerek teoride ve gerekse uygulamada kavram kargaşasına neden olmuştur.³³ Bir işin görülmesi karşılığı ödenen para olan resim, harçça çok benzer. Ancak resim, harçla aynı şey değildir. Harç kuramsal olarak bir hizmet karşılığı alınan bir bedel iken, resim, belirli bir hakkın elde edilmesi veya izin karşılığı ödenmektedir. Bununla birlikte uygulamada resim, bazen vergilere bazen da harçlara çok yaklaşmaktadır. Ülkemizde ithalden alınan damga resmi tamamen karşılıksız olarak alınmaktadır. Bu durumda damga resminin vergiden farkı yoktur buna karşılık rıhtım resminde belirli bir hizmet karşılığı yapılan bir ödeme vardır. Bu durumda ise resim, harca dönüşmektedir.

Diğer yandan, avlanma ruhsatı resmi, bir hakkın elde edilmesi karşılığında ödenen bir bedeldir. Eğlence Resmi (sinema, tiyatro biletlerini bedeller üzerinden alınır)'de bir izin karşılığında ödenen bir bedel vardır. Günümüzde resim kamu gelirleri içinde önemini oldukça kaybetmiştir. Bugün, resimler daha çok yerel yönetimlerin gelir kaynakları arasında yer almaktadır.³⁴

4. Şerefiyeler

Şerefiyeler de zorunlu bir mükellefiyet olması bakımından vergiye çok yaklaşır. Değerlendirme Resmi olarak da adlandırılan şerefiyeler, vergi ile harç arasında yer alan bir kamu geliridir. Şerefiye, devlet veya yerel yönetimler tarafından yapılan bayındırlık işlerinden dolayı değerleri artan gayri menkullerin, sahiplerinden, bu hizmetin maliyetine katılma karşılığı zorunlu olarak alınan paylardır.

Şerefiyenin altında yatan ilke; bireylerin hiçbir katkıda veya çabada bulunmadan elde ettikleri değerlerin bir kısmının tekrar topluma dönmesinin sağlanmasıdır.

Yeni bir yol, park, köprü, yapımı sonucu bu bayındırlık hizmetlerinden faydalanan o yöredeki gayrimenkullerin değeri artar. Görüldüğü gibi bu değer artışının nedeni mülk sahiplerinin çabaları olmayıp, kamu bayındırlık hizmetleridir. İşte bu gibi durumlarda, bu bayındırlık hizmetini yürüten idare, çok defa belediyeler, hizmetin maliyetini kısmen

³¹ AKDOĞAN, Kamu Maliyesi. s. 85.

³² NADAROĞLU, s. 238.

³³ AKDOĞAN, Kamu Maliyesi. s. 85.

³⁴ AKDOĞAN, Kamu Maliyesi. s. 99-100.

bu değer artışları ile orantılı olarak söz konusu mülk sahiplerinden, değerlendirme resmi olarak karşılanmaktadırlar.³⁵

Görüldüğü gibi bu noktada şerefiye, vergiden, bireylere sağlanan özel bir hizmet ve çıkar karşılığı alınması yönünden ayrılmaktadır. Şerefiye ile yapılan hizmet arasında doğrudan bir ilişki kurulmaktadır. Halbuki vergi genel ve karşılıksızdır. Şerefiye bu yönden daha çok harca yaklaşmaktadır. Ancak harç birtakım hizmetlerden faydalanma karşılığı ödenen bir bedel olduğu gibi, bireyler bu hizmetleri talep edip etmemekte daha serbesttirler, şerefiye ise sadece bayındırlık hizmetlerine ilişkindir. Ayrıca bu bayındırlık hizmetlerinden faydalanma konusunda birey, harç'ta olduğu kadar bağımsız değildir. Bireylerin böyle bir artışı arzu edip etmediğine, bu artıştan doğrudan bir fayda sağlayıp sağlamadığına bakılmaksızın şerefiye tahsil edilir. Bununla birlikte şerefiye, nitelik itibariyle vergiden çok harç'a yaklaşmaktadır.

Bir mükellefiyet olarak vergi ile ortak yönü, hukuki cebir altında alınan bir kamu geliri olmasıdır. Şerefiyenin bu niteliği; harçta olduğu gibi diğer özelliklerinden daha önemlidir. Şerefiyeler sanayileşmiş ülkelerde, şehirlerin yeniden imarında yaygın bir şekilde kullanılan bir finansman türüdür. Bu yönü ile şerefiye, şehirlerin finansmanında başlıca kaynaklardan biri olmaktadır.³⁶

Günümüzde daha çok yerel yönetim kuruluşlarının gelir kaynakları arasında yer alan şerefiye, ilgili kara organlarının uygun ve gerekli görmeleri halinde ancak uygulanabilecektir. Başka bir deyişle, her bayındırlık hizmeti sonucu şerefiye alınması gibi bir kural yoktur. İlgili karar birimlerinin, bu konuda karar vermeleri gerekir.³⁷

Bazı ülkelerde, şerefiyeler, devlet gelirleri arasında da görüldüğü halde, bizde yalnız belediye gelirlerindendir. Şerefiyelerde ilgilinin isteğine bakılmaz. Bir kimse kendi binasının önünün açılmasına veya buradan yol geçmesine engel olamayacağı gibi, bunun karşılığı şerefiyeyi ödemekten de kaçınamaz. Bu nedenle vergi ve harçlarda olduğu gibi şerefiyelerde de zor unsuru vardır.³⁸

Belediye Gelirleri Kanununda bu amaçla meydana getirilmiş yükümlülöklere “Katılma Payı” ya da “Değerlendirme Resmi” gibi isimler verilmektedir.

³⁵ NADAROĞLU, s. 238.

³⁶ ANADOLU ÜNİVERSİTESİ, *Kamu Maliyesi*, s. 100.

³⁷ AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 86.

³⁸ ERGİNAY, *Kamu Maliyesi*, s. 13.

5. Parafiskal Gelirler

Parafiskal gelirler, kamu veya yarı kamu kurumu niteliğindeki ekonomik, sosyal ve mesleki kuruluşların yaptıkları hizmetler karşılığında, kendi üyelerinden veya hizmetlerinden yararlananlardan çeşitli adlarla aldıkları paralardır. Devlet ve mahalli idareler bütçelerinde yer almayan parafiskal gelirler, ilgili kuruluşlarca tahsil edilir.

Türkiye’de parafiskal gelirleri tahsil eden kuruluşlara örnek olarak. Emekli Sandığı ve Sosyal Sigortalar Kurumu, Ticaret ve Sanayi Odaları, Bağ-Kur, Barolar ve benzeri kuruluşları göstermek mümkündür. Bütün bu kuruluşlar üyelerinden kanunla öngörülen esaslar dahilinde prim, aidat ve benzeri adlar altında para toplamaktadır. Toplanan paralarla sunulan hizmetler arasında maliyet fiyat ilişkisi olmadığı gibi, üyelerin ilgili kuruluşların hizmetlerinden yararlanmak istemeyerek yükümlülüğünden kurtulmak imkanları da yoktur.³⁹

Sosyo-ekonomik alanda devlet müdahaleciliğinin genişlemesi dolayısıyla artan kamu harcamalarının bir bölümünü karşılamak suretiyle, belirli amaçların gerçekleştirilmesi için kurulan, kamu veya yarı-kamu niteliğinde olan ekonomik veya mesleki kuruluşlara; bu amaçlarının finansmanına tahsis edilmek üzere, kamu otoritelerince gelir toplama yetkisinin verilmesiyle ortaya çıkan ve bütçe dışı bir kamu geliridir. Cebri ve yasal bir ödeme olması, para şeklinde, gerçek ve tüzel kişilerden alınması yönleriyle vergiye benzeyen ancak karşılığının bulunması nedeniyle de vergiden ayrılan bu ödemelere literatürde; vergi benzeri ödemeler, vergiye benzer harçlar, harca benzeyen yanlarından hareketle; harç benzeri ödemeler de denildiği görülmektedir.⁴⁰

Bu gelirlerin, vergilerle ortak yanı, hukuki cebir altında tahsil edilmesidir. Ancak vergilerden, bütçe dışı gelirler olmasıyla ayrılır. Diğer yandan, parafiskal gelirler, kamu kuruluşu niteliğindeki ekonomik, sosyal ve mesleki kuruluşların üyelerine götürdükleri hizmetler karşılığı toplanan gelirlerdir. Bu niteliği ile de vergiden ayrılır, harca yaklaşıp.⁴¹

³⁹ PEHLİVAN, *Kamu Maliyesine Giriş*, s. 40.

⁴⁰ AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 86-87.

⁴¹ ANADOLU ÜNİVERSİTESİ, *Kamu Maliyesi*, s. 101.

Memleketimizde özel kanunlarla kurulmuş olan Ticaret, Sanayi ve Ziraat Odalarına, Ticaret Borsalarına, Barolara, Tabipler Odalarına kayıtlı belirli meslek sahiplerinin ödemiş oldukları kaydıyla ücretleri, aidatları, mesleki parafiskal gelirlerin; T.C Emekli Sandığı ile Bağ-Kur, Sosyal Sigortalar Kurumu, Ordu Yardımlaşma Kurumu'nun tahsil ettikleri emekli kesenekleri ile sigorta primleri de sosyal parafiskal gelirlerin örneklerindendir.⁴²

B. VERGİ DIŞI GELİRLER

Kamusal faaliyetlerin finansmanında, vergi ve benzeri gelirler en önemli yeri tutmaktadır. Ancak vergiler, kamusal finansmanın tek kaynağı değildir. Hukuki cebir altında toplanan gelirlerin dışında, bu öğeye dayanmadan elde edilen gelirler de vardır. Bununla birlikte vergi dışı gelirler, vergi gelirlerini destekleyici nitelikte olan, ikinci önemdeki gelirlerdir. Toplam kamu gelirleri içinde bu gelirlerin önemi çok azdır.

Vergi dışı gelirlerin toplanmasında zor ögesi bazen kullanılmakla birlikte, asil bir öge değildir. Diğer yandan bu gelirlerin bir kısmı da kesin bir gelir kaynağı değildir. Borçlanmadan elde edilen gelirler belirli bir süre sonunda geri ödenir.⁴³

1. Emlak ve Teşebbüs Gelirleri

Devletin, kamu hizmetlerinde kullanılan bir çok gayrimenkul ve tesisleri vardır. Karayolları, demiryolları, limanlar, okullar, mahkeme, müze, kütüphane binaları, posta, telgraf, radyo vb. tesisleri bulunur. Bunlar devletin bir çeşit sabit sermayesidir. Devletin ayrıca sınai ve ticari teşebbüsleri, fabrikaları, bankaları, işletmeleri de bulunur. Devletin bu çeşitli mülk ve teşebbüslerinden, kamu hizmetinde olanlar kamu ve özellikle idare hukuku esaslarına göre yönetilir; buna karşılık kiraya verilen veya sınai, ticari mahiyette olanlar, özel hukuk hükümlerine tabidir.

Bu anlamda devletin bir kısım mal ve eşyasını ve işletmelerini özel hukuk kullarına göre yönetir. İşte gerek bazı gayri menkullerini satması veya kiraya vermesi, gerekse özel hukuk kurallarına göre, iktisadi teşebbüslerini yönetmesi dolayısıyla devletin elde ettiği gelirler, mülk ve teşebbüs gelirleridir.⁴⁴

⁴² EDİZDOĞAN, s. 15.

⁴³ ANADOLU ÜNİVERSİTESİ, Kamu Maliyesi, s. 101.

⁴⁴ ERGİNAY, Kamu Maliyesi, s. 14.

Arazi, bina, orman, maden gibi gayrimenkul kıymetler ile devletin ticari, sınai ve mali girişimlerinden sağladığı geliri kapsamaktadır. Bu gelirlerin, kamu gelirleri içerisindeki önemi; ülkelere ve zamana, sahip olunan koşullara ve izlenen sosyal, ekonomik ve mali politikalara göre değişiklik göstermektedir.

Kamu malları, devlet hizmetlerini yapılmasına veya toplumun ücretsiz olarak kullanımına ayrılmış olan yerlerdir. Söz konusu malların hukuki açıdan genel olarak temel özellikleri arasında; satılamazlıkları, zaman aşımına uğramamaları belirtilebilir. Tapu siciline tabi olmayıp, devletin bunları koruması ve varlıklarını sürdürmesi esastır. Vergi uygulaması ve kamulaştırma söz konusu değildir.

Devletin özel emlak'ı ise; tapu yoluyla tasarruf edilen yerler olup, zaman aşımına uğramaları, satılabilmeleri, devir ve temlik edilebilmeleri mümkün olduğu gibi gelirden yaratabilmektedirler.

Devlet; ticari, sınai, mali kuruluşları aracılığıyla ekonomi içerisinde de rol oynayabilmekte, piyasa işlemlerine girişebilmektedir. İşte bu gibi girişimler sonucu sağlanan kamu gelirleri, teşebbüs gelirleri olarak adlandırılmaktadır.⁴⁵

Emlak gelirleri devlete ait gayrimenkullerin satışından veya kiralanmasından doğan gelirlerdir. Kamu arazisi üzerindeki madenlerin işletme hakkının devredilmesi de emlak gelirleri içinde kaydedilebilir. Devletin belirli koşullar altında ürettiği hizmetler, bu hizmetlerden faydalananlara satılarak maliyet karşılanabilir.

Elektrik ücretleri, Posta ücretleri, Köprü geçiş ücretleri bu mal ve hizmetlerin finansmanında kullanılır. Özel hukuk kullarına göre yönetilen ve işletilen iktisadi teşebbüslerin karları, emlak gelirlerinden daha önemli olmaktadır. Piyasa kuralları içinde üretim yapan kamu teşebbüslerinin bu faaliyetlerinden elde edilen gelirler, kamu gelirleri arasına katılır.⁴⁶

Kamu İktisadi Teşebbüsleri hemen her ülkede mevcut olup, Devlet ekonomik faaliyetlerini Genellikle bu tür kurumlarla yürütmektedir, ülkemizde başlıca tarım, madencilik, imalat, enerji, ulaştırma, haberleşme, bankacılık, ve ticaret alanında faaliyet

⁴⁵ AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 89.

⁴⁶ ANADOLU ÜNİVERSİTESİ, *Kamu Maliyesi*, s. 101-102.

gösteren Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1986 yılı itibariyle gayrisafi yurt için hasılatına (GSYİH) katkısı %16 civarındadır.⁴⁷

2. Borçlanma

Normal kamu gelirlerinin, kamu hizmetlerini karşılamakta yetersiz bulunmaları veya iktisadi mali politikanın gerektirdiği ve özellikle savaş gibi olağanüstü hallerde devlet özel sektör veya yabancı devletlerden borçlanarak gelir sağlayabilir. Birbirini izleyen savaşlar ve iktisadi krizler dolayısıyla, devlet borçları zamanımızda büyük bir önem kazanmıştır.⁴⁸

Genellikle isteğe bağlı ya da zora dayanarak iç ve dış kaynaklardan sağlanabilen borçlanmalar; savaş, kalkınma ve imar devreleri gibi devletin milli gelirden çok daha fazla pay istediği zamanlarda büyük önem kazanmasına rağmen, zamanımızda devletlerin borçlanmalar yolu ile gelir elde etmesi olağan sayılmaktadır. Özellikle 1929 iktisadi buhranından sonra, iktisadi hayatı canlandırmak için ve bütçe açıklarını kapamak için borçlanmaya büyük önem vermişlerdir.

Birbirini izleyen savaşlar ise, kamu borçlarının önemli derecede yükselmesine yol açmıştır. Kamu borçlarındaki bu yükselme gelişmiş ve gelişmekte olan tüm ülkelerde göze çarpmaktadır.⁴⁹

Borçlanma, yurt içinden veya yurt dışından yapılabilir. Yurt içinden borçlanma sadece kamu hizmetlerinin finansmanını sağlar. Ancak toplam yurt içi kullanılabilir kaynaklarda herhangi bir artış olmaz. Buna karşılık yurt dışından borçlanma ekonomisi kullanılabilir kaynakları ve dolayısıyla milli gelir düzeyini olumlu etkiler.

Borçlanma bakımından tek ve en önemli neden, bütçe açığının giderilmesi değildir. Bunun yanında devlet; gerçekleştirmeyi öngördüğü büyük yatırım ve reformlara yeterli finansman sağlayabilmek amacıyla da borçlanmaya başvurabilmektedir. Savaş, deprem, büyük yangın ve sel baskını gibi olağanüstü hallerin yarattığı harcamaların finansmanı her zaman normal bütçe gelirleriyle karşılanamaya bilir. Devlet, ekonomik dengenin sağlanması, korunması yönünde etki yaratmak, atıl fonları değerlendirmek içinde borçlanmaya başvurabilir.

⁴⁷ BAŞBAKANLIK Y.D.K., 1986 KİT Genel Raporu, Ankara: 1988, s. 22.

⁴⁸ ERGİNAY, Kamu Maliyesi, s. 15.

⁴⁹ EDİZDOĞAN, s. 16-17

Kamusal faaliyetlerin maliyeti ile vergi ve kamusal fiyat gelirlerinin toplamı arasındaki farkı karşılar. Devlet özellikle iktisadi istikrar sağlamak için (toplam arz, toplam talep dengesi) için borçlanma yolunu tercih edebilir. Devlet borç alarak bu borç geliri ile toplam harcamaları ve milli gelir düzeyini yükseltebilir. Gelişmiş ülkelerde yüksek gelirli kişiler genellikle tasarruflarını spekülasyon amacı ile atıl fonlar halinde tutabilirler. Devlet bu fonları borç olarak alarak toplam talep yetersizliğini giderebilir. Bunun yanında devlet borçlanma yolunu, iktisadi büyüme ve gelişme amacı ile de tercih edebilir. Sonuç olarak devlet borçlanmasının mali dışında (Bütçe Dengesi) temel ekonomik gerekçesinin makro ekonomik amaçlar iktisadi istikrar ve iktisadi gelişme olduğunu ancak bunun mikro ekonomik (kaynak dağılımı ve gelir dağılımı ile ilgili) sonuçları olduğu belirtilebilir.⁵⁰

a. İhtiyari borçlanmalar: Bunlar, ilke olarak, bir yanda devletin diğer yanda özel kişi ve şirketlerin bulunduğu, tarafların serbestçe oluşturdukları borçlanmalardır. Hernekadar, bir yandan bu borçlanmada borç veren taraf olarak devletin, bir özel kişide bulunmasına imkan olmayan gücü ve itibarı, diğer yandan borçlanma şartlarının devletçe tek yanlı olarak belirlenmesi onu özel kesim borçlanmalarından ayıran özellikler sayılabilirse de bu özellikler borç veren kişilerin bu işleme tamamen gönüllü olarak katıldıkları gerçeğini değiştirmez.

b. Zorunlu Borçlanmalar: Bu gelir kaynağı vergi ile ihtiyari borçlanma arasında bir yer tutar. Devlet yaptırım gücüne dayanarak kişileri kendisine borç vermeye zorladığı için vergini zorunluluk niteliğini taşır. Ancak vergiden farklı olarak, burada devletin bir yandan aldığı meblağı vadesinde geri ödemesi, diğer yandan, borçlanılan miktarlara faiz ödemesi bu gelir türünü vergiden ayırarak ihtiyari borçlanmaya benzetir.⁵¹

Böylece Devlet, kamu otoritesi gücünü kullanarak gerçek ve tüzel kişilerden borç alabilir. Borçlanma zorunlu olduğu takdirde bu yönüyle vergiye benzetilebilir. Ancak, Devlet tarafından bir süre sonra geriye ödenmesi taahhüt edildiğinden bu yönüyle de vergiden ayrılır.

⁵⁰ Ömer Faruk BATIREL, *Kamu Maliyesi Teorisine Giriş*, İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayın No: 492, 1996, s. 113-114.

⁵¹ ULUATAM, s. 192.

3. Parasal İşlemlerden Doğan Gelirler

Emisyon Geliri: Kağıt para ve madeni para basımı devletin egemenlik hakkını kullanarak elde ettiği önemli bir kamu geliri türüdür. Bu yoldan gelir temini kolay olduğu kadar, özellikle kağıt para basımı enflasyon gibi oldukça tehlikeli sonuçlar doğurduğu için sakıncalıdır.⁵²Kağıt para basımı, gerçekte merkez bankasından borçlanma demektir. Temelde devletin egemenlik hakkına dayanan bir finansman aracıdır. Bu çeşit borçlanmada ek bir satın alma gücü yaratılır. Oldukça kolay bir finansman aracıdır.⁵³

Piyasaya sürülen madeni paranın; maden değeri, basım ve dağıtım giderleri bu paraların üzerinde yazılı değerini yani paranın satın alma gücünün çok altında olduğunda aradaki fark devlet için bir gelir olmaktadır.

Zamanımızda doğrudan doğruya kağıt basmak suretiyle gelir elde etmeye yönteminden normal olarak kaçınılır. Zira yararlanılması çok kolay, durdurulması ise çok zordur. Aynı zamanda açık bir şekilde kullanıldığında olumsuz psikolojik etkiler yaratarak, devlete karşı olan güvenin de azalmasına neden olmaktadır.

Devalüasyon Geliri: Devletler bazen paranın dış değerini düşürmek suretiyle de gelir elde ederler. Daha çok iktisat politikasının gereklerinden doğan devalüasyonda, para ünitesinin altın ya da döviz karşılığı düşürülerek Devlet ve Merkez Bankası elinde bulunan döviz ya da altınların milli paraya göre nominal (itibari) değerleri ile döviz ve altınla ifade olunan alacakları artırılmış olur.⁵⁴

4. Mali Tekeller

Devlet, bir kısım mal ve hizmetlerin üretimini kendi tekeline almak suretiyle gelir kaynaklarının artırabilir. Tekel ürünlerinden, özellikle ikame imkanı olmayanların fiyatlarını yüksek tutmak mümkündür. Öte yandan, tekel ürünleri üzerine tatbik edilecek dolaylı bir verginin idari maliyeti oldukça düşüktür. Zira tamamen fiyatın bir parçası haline getirilmiş ve fiyatla birlikte tahsil edilen vergilerin tarh ve tahsil giderleri oldukça düşüktür.

⁵² PEHLİVAN, Kamu Maliyesine Giriş, s. 40-41.

⁵³ ANADOLU ÜNİVERSİTESİ, Kamu Maliyesi, s. 102.

Devlet, tekel ürünlerinden sağlamak istediği geliri ya bu ürünler üzerine dolaylı bir vergi uygulamak ya da fiyatı yüksek tutmak suretiyle temin edebilir. Zamanımızda devlet, tekel ürünleri üzerinde diğer ürünlerden daha fazla dolaylı vergi aldığı gibi söz konusu ürünlerin fiyatını da oldukça yüksek düzeylere çıkarabilmektedir. Ancak, şu hususu da belirtmek gerekir ki, mali tekellerin sayısı geçmiş dönemlere oranla giderek azalmaktadır.⁵⁵

5. Para ve Vergi Cezaları

Gerek para cezalarının gerekse vergi cezalarının temel amacı; diğer gelir kaynaklarının tersine, gelir yaratmak değildir. Para cezaları; toplum bireylerinin, birbirleri ile olan ilişkileri ve kamu düzeni açısından konulmuş bulunan kural ve koşullara uygun davranmayı sağlamaya, aksine hareket edenleri cezalandırmaya yönelik bir yaptırımdır. Vergi cezaları ise; mükelleflerin vergi yükümlülüklerini gereğine uygun bir şekilde yerine getirmelerini sağlamaya çalışır, tersine hareket edenlerin cezalandırılmasını öngörür.⁵⁶

Para cezalarının tatbikinde maksat devlet gelir kaynaklarını arttırmak değil, yasalara ve kurallara uyulmasını sağlamaktır. Yasalara aykırı davrananlar için hürriyeti bağlayıcı ve benzeri nitelikte cezalar yanında para cezaları da tatbik edilebilmektedir. Bir kısım suçlara hürriyeti bağlayıcı cezalardan ziyade para cezası uygulanır.⁵⁷ Vergi cezaları ise, genel suçlar dolayısıyla değil, sırf vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesi nedeniyle bir müeyyide olarak alınır. Amacı vergi kanunlarının, gereği şekilde uygulanmasını sağlamaktır. Sonuç olarak, vergi cezaları da kamu gelirlerindedir. Fakat gerek para cezaları, gerekse vergi cezaları, kamu gelirleri arasında büyük bir yer tutmazlar.

6. Kamu Kurumları Fiyatları

Kamu kesiminde hizmetlerin karşılıksız olarak sağlanması yolundaki ana ilkeye bazı durumlarda istisna getirilmesi yararlı bulunur. bazen, belli bir hizmetin bedava görüşülmesi halinde, o hizmete karşı talebin aşırı büyüyebileceği kaygısı, ilgili kamu

⁵⁴ EDİZDOĞAN, Kamu Maliyesi, s. 19-20.

⁵⁵ PEHLİVAN, Kamu Maliyesine Giriş, s. 41.

⁵⁶ AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, s. 87.

⁵⁷ PEHLİVAN, Kamu Maliyesine Giriş, s. 41-42.

kuruluşunu daha etkin çalışmaya yöneltme amacı, bazen da işin niteliğinin bir bedel alınmasını gerekli kılması nedeniyle, hizmet bedava değil bir fiyat karşılığı sunulur. Yine de bütün bu durumlarda, asıl amaç, hizmet maliyetini tümüyle karşılamak, hele bir kar elde etmek olmadığından alınan bedel, genellikle, bu maliyetin ufak bir kısmının oluşturur.

7. Kamu İktisadi Teşebbüsleri Karları

Çeşitli nedenlerle devletin klasik kamu hizmetleri dışındaki üretim alanlarına katılması gereğinin bu alanlarda çeşitli iktisadi kamu kuruluşlarını yaratılmasına yol açmıştır. Bu kuruluşlar, devletin çeşitli hedeflerini gerçekleştirmeye yardımcı olurken, esas olarak; özel kesimdeki benzer kuruluşlar gibi, kar elde etme amacı taşırlar. Her ne kadar, uygulamada, bazı siyasal, toplumsal ya da ekonomik nedenlerle, bu kuruluşların, bilinçli bir biçimde zararına çalıştıkları görülebilirse de yine de genel olarak, bu kuruluşların temel çalışma ilkesinin kar elde etmek olduğu söylenebilir. Hemen her ülkede, genel bütçe dışında ve özel hukuk hükümlerine göre düzenlenmiş bu kuruluşların safi gelirleri devlet için bir gelir teşkil eder.

8. Diğer Gelirler

Kamu gelirleri arasında yukarıdakilerin tersine sürekli olmayan bazı gelirler de yer alır. Bu çeşit gelirler başlıca yardım ve bağışlar, harp tazminatları veya ganimetler vb.'dir. Bunlardan yardım ve bağışlar, özellikle İkinci Dünya Savaşından sonra, siyasal ve askeri amaçlar dolayısıyla devletlerarası çapta büyük bir önem kazanmıştır. Azgelişmiş ülkelerin iktisadi gelişmelerini hızlandırmak gayesiyle de gerek mali gerekse teknik yardımlar yapılmaktadır. Ülke içinde vatandaşların üniversitelere veya hastanelere yaptıkları yardımlar veya hastane veya okullar yaptırarak kamu varlıklarında meydana gelen dolaylı artışlar, bu çeşit gelirler arasında sayılır.⁵⁸

Devlet, kişilerin vasiyet ya da hibe yoluyla geçirdiği kaynaklarla da bir gelir sağlar. Keza kanuni bir mirasçısı bulunmadan ölen ve bir vasiyette bulunmamış kişilerin mal varlıkları, pek çok ülkede devlete kaldığından, bu kalem, miktar olarak önem taşımasa bile, hukuki açıdan anlamlı bir gelir unsuru teşkil eder.

İkinci Bölüm

VERGİ SUÇ VE CEZALARI

I GENEL AÇIKLAMA

Ülkemizde 1949 yılında yapılan vergi reformu ile vergi cezaları konusunda da vergi hukukumuzda önemli yenilikler getirilmiş, vergi usul hukukuna ait daha önce dağınık olan hükümler ilk Vergi Usul Kanunu olan 5432 sayılı kanun ile tek metin halinde ve modern esaslara uygun şekilde yeniden düzenlenmiştir.⁵⁹

7.6. 1949 tarih ve 5432 sayılı ilk Vergi Usul Kanunu, özellikle vergi cezalarını ağırlaştıran ve hileli vergi suçunu getiren 18.7.1951 tarih ve 5815 sayılı kanun ile diğer bazı hükümler koyan 8.7.1953 tarih ve 6094 sayılı kanunla değiştirilmiş ve böylece 1960 yılına kadar uygulanmıştır. Gelir Vergisi Kanununda zirai kazançların vergilendirilmesi konusunda 1960 yılı sonunda yapılan değişiklik dolayısıyla 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu kaldırılarak, yerine eski hükümlerin çok büyük bir kısmını aynen alan ve zirai gelirler bakımından bazı yeni hükümler koyan 4.1.1961 tarih ve 213 sayılı kanun kabul edilmiştir. Bu son kanun da 15.2.1963 tarih ve 189 sayılı ve yine 19.2.1963 tarih ve 205 sayılı kanunlarla bazı değişikliklere uğramıştır; 205 sayılı kanun, vergi hukukumuzda uzlaşma usulünü getirmiştir. Uzlaşma usulü, Vergi Usul Kanununun ceza hükümlerine dair dördüncü kitabına bir bölüm halinde eklenmiş olmasına rağmen burada yalnız Vergi Usul Kanunumuza göre vergi suç ve cezalarını belirtmekle yetineceğiz.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile Bina vergisinde değer esasına geçtiği için VUK'nun tahrir usulü ile ilgili 50, 51, 53-62, 77 ve 78 inci maddeleri aynı kanunla (M. 41/3) yürürlükten kaldırılmıştır.⁶⁰

Vergi Usul Kanunu'nda 1963 yılında yapılan bu değişikliklerden sonra 31.12.1980 Tarih 2365 Sayılı Kanun, 29.06.1982 Tarih 2686 Sayılı Kanun, 10.12.1988 Tarih 3505 Sayılı Kanun, 25.05.1995 Tarih 4108 Sayılı Kanun, 22.07.1998 Tarih 4369 Sayılı

⁵⁸ ERGİNAY, Kamu Maliyesi, s. 14-15.

⁵⁹ Erdoğan ÖNER, Vergi Açısından Türk Kamu Hukuku, Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, 1981. s. 183.

⁶⁰ Akif ERGİNAY, Vergi Hukuku. 6.B. Ankara: AÜHF Yayınları, 1977.

Kanun,17.04.,1985 Tarih 3181 Sayılı Kanun, 26.12.1993 Tarih 3946 Sayılı Kanun, 24.06.1994 Tarih 4008 Sayılı Kanun,11.12.1985 Tarih 3239 Sayılı Kanun, 31.03.1988 Tarih 3418 Sayılı Kanun, gibi bazı kanunlarla vergi cezaları ile ilgili bir çok önemli değişiklikler ve ilaveler yapılırken birçok kanun maddesi de kaldırılmıştır. Özellikle 4369 sayılı Kanunla vergi mevzuatını adeta sil baştan ele alan son düzenlemeler ise Vergi Kanunlarında bu güne kadar yapılmış olan değişikliklerin en kapsamlısı ve en önemlisi olmuştur

Suç, kişi ya da kurumların, cezai müeyyidelerle korunan hukuk kurallarına uymamasını ifade eder. Türk hukukunda suçlar ve bunlar karşılığında uygulanacak cezalar, ilke olarak, Türk Ceza Kanununda yer almakla birlikte, bunun dışında da çeşitli kanunlarda suç ve cezalara ilişkin hükümlere rastlanmaktadır. Bunun önemli örnekleri vergileme alanında görülür.Vergilemeye ilişkin suç ve cezaların büyük bölümü VUK’nda düzenlenmiştir. Vergi hukukunun daha geniş kapsamlı mali hukukun bir alt bölümünü oluşturur kabul edilmesine paralel olarak, vergi suçlarının da devlet maliyesi aleyhine fiilleri ifade eden mali suçlar kategorisinin bir alt bölümünü oluşturduğu kabul edilebilir.

VUK’nun uygulama alanı, kanunun 1. maddesinde “genel bütçeye giren dairelerle il özel idareleri ve belediyelere ait resim ve haçlar” olarak belirtildiğine göre Anayasanın 73. maddesinde geçen “diğer mali mükellefiyetler” içerisine sokulan bazı mükellefiyetlerde VUK’ndaki cezaların uygulanıp uygulanmayacağı sorunu ortaya çıkmaktadır.İlerde “vergi benzeri mükellefiyetler”başlığı altında ayrı bir bölümde incelenen bu mükellefiyetler için,ilke olarak VUK’nun diğer hükümleri gibi,ceza hükümlerinin de uygulanmayacağı açıktır. Çeşitli sosyal güvenlik kuruluşlarının aidatlarıyla meslek kuruluş ve derneklerinin giriş ve yıllık aidatlarında durum böyledir. Fonlarda ise durum daha karışıktır. Zira bazı fonların kurulmasını sağlayan kanunlarda VUK’nun uygulanması gerektiği hakkında yukarda belirtilen esasa aykırı, açık hükümler getirilebilmektedir. Maliye Bakanlığı konuyla ilişkili çeşitli tebliğlerinde, beyanda bulunmamak ya da eksik beyanda bulunmamak hallerinde vergi ziyai kavramından hareketle VUK’nun tarh, tahakkuk, tebliğ ve ceza hükümlerinin uygulanacağını belirtmiştir.

Fonların, genel olarak VUK kapsamı dışında kalmasına karşılık bazılarının bu uygulamalarla kapsanması fonlarla VUK ve AATUHK arasındaki ilişkilerin daha karmaşık kılmaktadır.⁶¹

Vergi hukukunun vergi suç ve cezaları ile ilgili alt dalına vergi ceza hukuku adı verilir. Vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardır. Başka bir anlatımla bazı fiillerin vergi suçu olarak kabulünde ihlal edilen menfaati “hazine yararı” oluşturmaktadır. Burada “hazine yararı” ve korunan hukuki menfaat olarak “kamu yararı” özdeşleşmektedir. Vergi suç ve cezaları ile izlenen amaç, vergi yasalarının gereklerinin zamanında ve kurallara uygun yerine getirilmesidir. Vergi borçlarının zamanında ve eksiksiz ödenmesi gerçekleştirilerek bir yandan hazinenin vergi kaybı önlenmekte öte yandan kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonlar yeterli ölçüde toplanmak suretiyle en genel amaç olarak kamu yararı sağlanmış olmaktadır.

Vergi ceza hukukuna ilişkin kurallar esas olarak Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. Bu düzenlemede vergi ödevi ilişkin gereklerinin yanı sıra ceza hukuku ilkeleri de göz önüne alınmıştır. Vergi suç ve cezalarında yasalık ilkesi sert ve belirgin biçimde kendini gösterir. Kıyas yasağı da bu alanda daha açık bir anlam kazanır.

Vergi ceza hukukunun suç kabul ettiği fiiller topluca gözden geçirildiğinde, ceza hukuku öğretisinde yapılan bölümlenmelere paralel olarak, bunlardan bir kısmının zarar suçu diğerlerinin ise tehlike suçu niteliği taşıdığı görülebilir. Yeni şekliyle vergi ziyai suçunu, korunan menfaat için zararın ortaya çıktığı zarar suçları kategorisinde düşünebiliriz. İleride görüleceği gibi bu suç türlerinde, korunan menfaat yani hazine, “vergi kaybı” şeklinde bir zarara uğramaktadır. Buna karşılık tehlike suçları kategorisinin örneği olan usulsüzlük fiillerinde ise, hazine ileride karşılaşabileceği bir zarara, “vergi kaybı olasılığına” karşı korunmaktadır.

Vergi Usul Kanununun düzenlediği suç ve cezaların bir kısmı yalnız vergi hususunu ilgilendirmekte olup bunlarda fiil ve yaptırım idari usullerle saptanır. Vergi dairesi tarafından suç olarak saptanan fiil için hiçbir yargısal karara gerek olmadan yine vergi dairesince yani idari bir merci tarafından ceza kesilir.

Vergi Usul Kanununun yeni şekliyle 344. maddesinin düzenlediği vergi ziyai suçu ve cezası ile usulsüzlük suç ve cezaları anlatılan kategoriye giren örneklerdir. Bu suçların cezalandırılmasında idare bir bakıma hem taraf hem de yargıç işlevi

⁶¹ Özhan ULUATAM ve Yaşar METHİBAY, *Vergi Hukuku*, 3.B., Ankara: İmaj Yayınevi, 1999.s. 204-

görmektedir. Vergi idaresi kestiği ceza üzerinde tasarrufta bulunabilir; örneğin işlemde hata varsa düzeltebilir. Gerçek bir ceza üzerinde hiçbir idari merciin bu tür yetkileri olamaz. Oysa vergi ceza hukukunda, idare bir yana, ceza muhatabının bile tasarrufta bulunabildiği özel bir durum düzenlenmiştir: Vergi Usul Kanununun 376. maddesi dileyen ceza muhatapları için, ceza miktarının 1/2'si veya 1/3'ü üzerinde söz sahibi olabilecekleri otomatik bir indirim mekanizmasının öngörmektedir. Tüm bu özellikler göz önünde tutulduğunda anılan vergi suçlarını “idari kabahat”, bunlara ilişkin cezaları ise “idari yaptırım” şeklinde nitelendirmek yanlış olmayacaktır.⁶²

Kanunlara aykırı düşen fiil ve hareketlerin müeyyidelere bağlanması, prensip itibariyle, bunların yapılmasını önlemek amacına dayanır; bu bakımdan ceza kanunları, suçluların pişmanlık ve ıslah hallerine yer verir. Vergiler alanında da, mutlaka işlenen bir vergi suçunun cezalandırılması amacı yoktur. Konulan vergi cezaları, her şeyden önce, vergi suçlarının işlenmemesinin bir teminatı sayılır. Bunun yanında vergilerin, zamanında ve tam olarak tahsil edilmesi amacı güdülür. İşte V.U.K. muz, şu veya bu neden veya etki altında vergi suçu işlemiş olan bir mükellefin sonradan vicdanının sesine uyarak pişmanlık duyması halinde bu suçunun vergi dairesinin henüz bilgisi dışında kaldığı sürece durumu kendiliğinden bildirebilmesi ve böyle bir durumda vergi cezası kesilmemesi olanağını kabul etmiştir. 371. maddeye göre, “Beyana dayanan vergilerde hileli vergi suçu, kaçakçılık veya kusur mahiyetindeki kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere, aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla hileli vergi suçu cezası hükmolunmaz ve kaçakçılık ve kusur cezaları kesilmez”. Bu maddede bahsi geçen kayıt ve şartlar başlıca, mükellefin durumu bildirmesinden önce bir ihbar yapılmamış olması, haber verme dilekçesinden önce vergi memurları veya takdir komisyonunun mükellef hesaplarını incelemeye başlamamış olması, hiç verilmemiş beyannamelerin haber verme dilekçesinden itibaren 15 gün içinde verilmesi, eksik veya yanlış beyandan doğan vergi farkının haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi, noktalarında toplanmaktadır.

Öte yandan cezaların şahsiliği prensibine uyularak, mükellefin ölümü halinde, vergi cezalarının düşeceği kabul edilmiştir. Bu hüküm bütün vergi cezalarını kapsar.⁶³

205.

⁶² Mualla ÖNCEL, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 7.B., Ankara: Savaş Yayınları, 1999.s. 209-210

⁶³ ERGİNAY, *Vergi Hukuku*, s.99.

Vergi Usul Kanununun öngördüğü bir kısım başka fiiller ise ceza hukuku anlamında da suç oluşturlar; bunların saptanması ve yaptırım uygulaması ceza mahkemesinin görev alanına girer. Bu suçlarda hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanabilir. Vergi Usul Kanununun yeni şekliyle 359.maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları ile ve 362 ve 363. maddelerinde yer alan vergi mahremiyetinin ihlali, yükümlünün özel işlerini görme suçları bu ikinci kategorinin önemli örnekleridir. Hapis cezasının gerektiren bu suçlarda ceza mahkemesinin görevli olması kişiler yönünden bir güvence oluşturmaktadır.

Vergi ceza hukuku kapsamındaki suç ve cezaların özelliklerini aşağıda “mali nitelikli suç ve cezalar” ve “ceza hukuku anlamında suç ve cezalar” başlıkları altında iki ayrı kategoride inceleyeceğiz. Bu fiiller ve yaptırımların teknik ayrıntılarına girmeden önce tümü açısından geçerli belli hususlarda bazı genel yargıları sıralamak istiyoruz.

Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri gözden geçirildiğinde, genel ceza hukukunun iştirak, tekerrür, içtima gibi kavramlarına vergi ceza hukukunun da yer verdiği görülür. Vergi aslını ve vergi cezasının sona erdiren nedenlerin büyük çoğunluğu her iki kamu borcu türü için ortak olmakla birlikte bazı nedenler yalnız cezalar bakımından geçerlidir. (Ölüm, af, VUK. M. 376’ya göre indirim). Öte yandan vergi ceza hukukunda cezayı ortadan kaldıran nedenlerin yanı sıra konunun özelliği gereği suçun ve suçluluğun doğmasına engel olan ayrı nedenler de bulunmaktadır (yanılma, pişmanlık, mücbir sebep). Vergi borcu bakımından yalnız yükümlü ve sorunluların vergi dairesine muhatap olmalarına karşılık, vergi ceza hukuku somut bir vergi borcu ile doğrudan ilgisi bulunmayan üçüncü kişilere de bazı şekli ödevlere uyma görevini yükleyip yaptırımları düzenlemektedir (bilgi vermeme, vergi mahremiyetinin ihlali gibi).⁶⁴

213 sayılı VUK’nun “Ceza hükümleri” başlıklı dördüncü kitabında vergi suç ve cezaları düzenlenmiştir.

Vergi suçunun tanımı kanunlarımızda yapılmamıştır. Vergi suçunu, kişilerin vergi kanunları hükümlerine aykırı hareketleri olarak tanımlayabiliriz. Vergi suçlarına karşılık olarak konulan cezalar ise iki bölüme ayrılabilir:

i. Vergi Cezaları : Bu cezalar, kişilere idari bir haksız fiil niteliğinde davranışları dolayısıyla uygulanan ve misil veya yüzde ile yahut maktu bir miktarda para şeklinde alınan cezalardır. Vergi Usul Kanunu vergi cezalarının kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve

⁶⁴ Mualla ÖNCEL, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, s.210-211.

usulsüzlük cezaları olduğunu hükme bağlamış ve bu dört cezada suç terimini kullanmamıştır (213 S. VUK. Mam. 331, 344, mm. 347, 348, 351). Bu cezalar idare tarafından ve herhangi bir muhakeme söz konusu olmaksızın kesilir. Ancak kendisine ceza kesilenlerin yargı mercilerinde itiraz ve dava hakları mevcuttur.

ii. Ceza Mahkemelerince Hükmolunan Cezalar : Vergi cezalarının dışında kalan bunu cezalar ise hapis, para, meslek ve sanattan geçici olarak yasaklama gibi cezalar olup ceza mahkemelerinde yapılan muhakeme sonucu hükmolunurlar.

Doğrudan doğruya ceza mahkemelerince hükmolunan cezalar ceza hukuku alanına dahil cezalardan olup aynı prensiplere tabidirler. Burada esas itibariyle, ele alacağımız cezalar vergi cezaları olacaktır.⁶⁵

II. VERGİ SUÇ VE CEZASI KAVRAMI VE HUKUKSAL NİTELİKLERİ

A. Vergi Suç ve Cezası Kavramı

Pozitif hukuka göre suç, kanunun cezalandırdığı fiildir. Buna göre suç, cezai yaptırım ile korunan ilkelere “normlara” uymama biçiminde tanımlamak olanaklıdır.⁶⁶

Toplumsal ilişkileri düzenlemek için bir takım kurallar vardır. Bu kurallar kişilere bazı şeyleri yapmamalarını emretmektedir. Bu kurallara uyulmaması suç denilen olayı ortaya çıkarmaktadır. Toplumsal düzenin sağlıklı bir biçimde sürdürülebilmesi için suç niteliğindeki bu fiillere ceza adı altında yaptırımlar uygulanmaktadır. Gerek suç, gerekse ceza kurallarının kanunlarda yer alması gerekmektedir. Ceza hukukunda buna “kanunsuz suç ve ceza olmaz” kuralı denilmektedir.

Türk hukukunda suç ve cezalar, ilke olarak, Türk Ceza Kanununda yer almaktadır. Ancak bu kanun dışında da bazı kanunlarda bu kurallara rastlanmaktadır.

Vergi ilişkisi de bir toplumsal ilişkidir ve toplumsal düzenin bir parçasının oluşturmaktadır. Daha önce görüldüğü gibi, vergi ilişkisinin düzenlenmesi için de bazı kurallar getirilmiştir. Bu kurallarda da kişilere bazı şeyleri yapmaları, bazı şeyleri de yapmamaları emredilmektedir. Örneğin, mükelleflere zamanında beyanname vermeleri, bazı defterleri tutmaları, bazı belgeleri saklamaları ve vergileri zamanında ödemeleri emredilmektedir. Bazı hallerde de defter ve belgelerde tahrifata gitmemeleri, vergi idaresini yanıltıcı diğer işlemlere girişmemeleri emredilmektedir.

⁶⁵ ÖNER, s. 183.

Bu fiillerin bazılarında vergi kaybı ortaya çıkmakta ve devletin mali yönden zarara uğraması söz konusu olmaktadır. Bazı fiiller ise, kanunda yer alan bazı biçimsel düzenlemelere ters düşmektedir. Bazıları da kamu düzenini bozucu etkiler yapmaktadır. Farklı nitelik ve sonuçları olan bu vergi kanunlarına aykırı fiillerin hepsine birden geniş anlamda vergi suçu denir. Dar anlamda vergi suçu denilince de sadece vergi kaybına yol açan suçlar anlaşılmaktadır.

Vergi suç ve cezalarını ceza hukukundaki suç ve cezalardan ve orada yer alan genel ilkelerden soyutlamak olanaksızdır. Bazı ilkeler vergi suç ve cezaları için de geçerlidir. Ancak vergi suç ve cezalarının kendine özgü bir yapısı vardır. Burada da esas amaç kamu düzeninin sağlanması ve kanunların en iyi bir biçimde uygulanmasıdır. Ancak vergi suç ve cezalarında vergi borçlarının zamanında ve eksiksiz ödenerek devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınması da önemli bir amaçtır. Özellikle dar anlamda vergi cezasının uygulanmasında bu amaç belirgin bir biçimde karşımıza çıkmaktadır.

Vergi suç ve cezalarının genel suç ve cezalardan farklı niteliği Türkiye'nin de onayladığı Avrupa Konseyi Anlaşmasında da vurgulanmaktadır. Anlaşmanın 5. maddesinde bu tür suçlar konusunda özel bir hüküm kabul edilmiştir. Buna göre, vergi, resim, kambiyo ve gümrük konularda anlaşmadaki koşullara uyan suçluların iadesi, ancak her suç ya da suç kategorisi için bu hususun sözleşme yapan taraflar arasında kararlaştırılmış olması halinde söz konusudur. Buna göre mali suçlarda genel suç niteliği yoktur. Bu nedenle özel anlaşmalara gereksinme vardır.⁶⁷

B. Vergi Cezalarının Hukuksal Niteliği

Kamu düzenini bozucu nitelikte olan vergi suçlarına verilen cezalar genel ceza hukukunun kapsamı içine girmektedir. Ceza hukukunda cezalar için geçerli ilkeler burada da uygulanır. Bu tür vergi cezalarının niteliği konusunda teoride görüş ayrılığı bulunmamaktadır.

Dar anlamdaki vergi cezası niteliğinde olan ve vergi dairesince uygulanan cezaların hukuksal niteliği konusunda ise çok farklı görüşler bulunmaktadır. Bu görüşleri kısaca değerlendirmekte yarar vardır.

⁶⁶ Kamil MUTLUER, *Vergi Ceza Hukuku*, Eskişehir: 1979. s. 29.

⁶⁷ Sadık KIRBAŞ, *Vergi Hukuku*. 10.B. Ankara: TESMER Yayınları, 1998. s.173-174

1. Vergi zammı görüşü : Bu görüşe göre, vergi cezası aslında bir ceza değil bir vergi zammı ve bir misil zammıdır. Bunun alınmasında amaç, vergide olduğu gibi devlete gelir sağlamaktır. Bu görüşe bazı önemli eleştiriler yöneltilmektedir. En önemli eleştiri cezaların kişiselliği yönündendir. Vergi zammı görüşü kabul edildiği takdirde vergi borcunda olduğu gibi bunun da mirasçılara intikali gerekecektir. Ancak vergi cezası suçla ilgisi olmayan mirasçılara intikal etmez. Vergi cezasının gerektiren olayla vergiyi doğruna olay farklı kavramlardır. Ayrıca Vergi Usul Kanununun düzenlenme biçimi de vergi zammı görüşüne olanak vermemektedir. Önceleri oldukça taraftar toplayan bu görüş günümüzde hemen hemen terkedilmiştir.

2. Tazminat görüşü : Bu görüşe göre, vergi cezası devlet hazinesine verilen zarar nedeniyle hükmedilen parasal bir yaptırımdır. Bu görüş de eleştirilere uğramıştır. Cezaların kişiselliği ilkesi burada da ileri sürülmektedir. Zarara uğrayanın özel hukuka ilişkin zararını gidermek amacını güden tazminatlar kişinin ölümü ile mirasçılara intikal ettiği halde vergi cezaları sona erer. Vergi cezalarında ehliyetsizlik gözönünde bulundurulduğu halde tazminatlarda bu söz konusu değildir. Bu görüş de önemini yitirmiştir.

3. Ceza hukuku anlamında para cezası olduğu görüşü : Bu görüşe göre, vergi cezası ceza kanunlarında yer alan ve suçluyu belirli miktarlarda parayı ödemeye zorlayan bir para cezası niteliğindedir. Bu görüşe karşı da bazı eleştiriler yöneltilmiştir. Vergi cezalarında vergi alacağının güvence altına alınması amacı da güdülmektedir. Para cezasında böyle bir amaç yoktur. Bu nedenle bazı vergi cezalarında söz konusu olan bazı durumlar para cezalarında söz konusu değildir. Örneğin, para cezalarında tüzel kişilerin cezai sorumluluğu olmadığı halde vergi cezalarında vardır. Uzlaşma, pişmanlık gibi kurumlar para cezalarında yoktur. Vergi idaresince verilen vergi cezalarında hürriyeti bağlayıcılık niteliği söz konusu değildir. Ayrıca ödenmeme halinde vergi cezası hapse çevrilemez. Vergi cezaları, kural olarak, genel af kapsamına girmemektedir. Kişinin ceza hukuku yönünden aklanması vergi cezası ödenmemesi anlamına gelmemektedir.

4. İdari ceza görüşü : Bu görüşe göre de dar anlamdaki vergi suçlarında fiil ve yaptırım idari usullerle saptanır. Başka bir anlatımla, fiil vergi dairesince suç olarak saptanır ve yine vergi dairesince, yani bir idari merci tarafından ceza kesilir.

Bu fiillere ilişkin cezalar parasaldır. Bu tür vergi suçları “idari suç”, “idari kabahat” olarak nitelenebilir.

Bu nedenle idari müeyyidelerle mali müeyyideleri birbirine benzetmek mantıksız bir iş olmaz. Çünkü her iki müeyyide grubu da bir kamu hizmetinin iyi işlemlerini güçleştiren engellerin kaldırılmasını amaçlamaktadır.

Bu görüş daha az eleştirilen bir görüştür. Vergi cezalarının ceza hukukunun bir çok ilkesini bünyesinde topladığı bir gerçek olmakla birlikte yapısal bakımdan idari cezalara daha fazla benzemektedir.⁶⁸

III. VERGİ SUÇ VE CEZALARI

A. Genel Olarak Vergi Suç ve Cezaları

Vergi suç ve cezaları konusuna girmeden önce suç ve ceza kavramlarını tanımlamak gerekirse Suç biçimsel bakımdan hukuk düzeni tarafından ceza veya emniyet tedbiri yaptırımına bağlanmış kanuni tip olarak tanımlanabilir.⁶⁹ Suça, ceza kuralı vücut verir. Ceza kuralı olmazsa suçta yoktur. Fakat ceza kuralı ile suç aynı şey değildir. Suç, kuralın sadece konusudur.⁷⁰ Suç adı verilen insan davranışının ve buna uygulanacak yaptırımı belirleyen kuralların tümüne ceza hukuku denmektedir.⁷¹

Vergi suç ve cezaları ise, Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiştir. Ancak GK’nda, AATUHK’da ve diğer vergi kanunlarında da bazı ceza hükümlerine yer verilmiştir. Bu hükümlerin bir bölümü genel vergi ceza hükümlerinin uygulanmamasını ya da değişik olarak uygulanmasının öngörmekte, bir bölümü de değişik ilkeler çerçevesinde yeni bazı ceza hükümleri getirmektedir.

Vergi Usul Kanununun 331. maddesi vergi cezaların, vergi cezaları ve diğer cezalar olmak üzere iki grupta toplamaktadır. Vergi cezaları adı altındaki birinci grupta vergi ziyai cezalarını saymaktadır.

⁶⁸ KIRBAŞ, s. 174-176.

⁶⁹ KAYIHAN İÇEL ve Diğerleri, Suç Teorisi, İstanbul: Sebat Yayıncılık, 1999.s.15.

⁷⁰ Faruk EREN. Türk Ceza Hukuku, Cilt1 Genel Hükümler 8. B. Ankara: AÜHF Yayını, 1971.s.63.

⁷¹ Bahri ÖZTÜRK, Ceza Hukuku ve Emniyet Tedbirleri Hukuku, 2. B., Ankara, AÜ Basımevi, 1992. s.2.

Bu sayılan cezalara Vergi Usul Kanununa 3239 sayılı Kanunla eklenen mükerrer 354. maddeyle işyeri kapatma cezası da eklenmiştir.

Bu cezalar vergi idaresince verilmektedir. Diğer cezalar adı altında da hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suç ve cezalar yer almaktadır.

Bunlar ise ceza mahkemelerince hükmolunacak kaçakçılık, yetkililerce vergilemeye ilişkin olarak istenen bilgileri vermeme, inceleme elemanına Vergi Usul Kanunu'nun 257. maddesinde öngörülen yardımın yapılmaması, mükelleflerin özel işlerinde çalışma ve vergi gizliliğini (mahremiyetini) ihlal gibi suç ve cezalardır.⁷²

Vergi hukukunun vergi suç ve cezalarını inceleyen alt dalına vergi ceza hukuku adı verilmektedir. Vergi suçları, vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesi sonucu ortaya çıkan ve devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardır. Vergi suçları sonuç itibariyle, ya vergi kaybına yol açar; ya da sadece vergi kanununun öngördüğü şekli düzenlemelere aykırılık oluşturur. Bununla beraber bir kısım vergi suçları ise, bu sonuçlarının yanı sıra kamu düzenini bozma niteliğine de sahip olabilmektedir. Vergi suç ve cezalarının öngörülmesinin amacı, kamu harcamalarının finansman kaynağını oluşturan vergilerin düzenli ve eksiksiz bir şekilde toplanmasını sağlamaktır.

Vergi suçlarının bir kısmı vergi kaybına yol açtığı için zarar suçu, bir kısmı da vergi kaybına yol açma ihtimalini doğurduğu için tehlike suçu olarak nitelendirilebilir. Vergi suçlarını idari vergi suçları ve ceza hukuku anlamında vergi suçları olmak üzere iki kategoride toplamak mümkündür. İdari vergi suçları sadece vergi hukukunu ilgilendirdiğinden bunlarda suç oluşturan fiillerin tesbiti ve müeyyidelerin uygulanması idari usullere göre yapılır. Bu suçlar için bir yargı kararına gerek olmadan vergi dairesi tarafından kanunlarla öngörülen cezalar (parasal cezalar) uygulanır. Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş bulunan ağır kusur, kusur ve usulsüzlük suçları bunların cezaları idari nitelikte vergi suçlarının kapsamına girmektedir. İdari vergi suçlarında vergi idaresi uyguladığı cezaya ilişkin olarak uzlaşma ya da hataların düzeltilmesi gibi tasarruflarda bulunabilmektedir.

Vergi Usul Kanununun öngördüğü suç ve cezaların bir kısmı ise ceza hukuku anlamında suç ve ceza niteliğinde olup, bunların tesbiti ve müeyyidelerin uygulanması ceza mahkemelerinin görev alanına girmektedir. Bu suçların cezası genellikle hürriyeti bağlayıcı cezadır.

⁷² KIRBAŞ, s. 176-177

Vergi Usul Kanununun 344. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları ile diğer maddelerde yer alan kaçakçılığa teşebbüs, bilgi vermekten çekinme, vergi mahremiyetinin ihlali, yükümlünün özel işlerini görme suçları bu kategoride yer almaktadır. Vergi suçlarının müeyyideleri duruma göre farklılık arzeder.

Bazı vergi suçlarında parasal cezalar, bazılarında hürriyeti bağlayıcı cezalar, bazılarında ise hem parasal hem de hürriyeti bağlayıcı ceza birlikte uygulanır.⁷³

Vergi mükellefleri ile vergi sorumlularının, vergi yasalarıyla kendilerine yüklenilmiş olan ödevleri yerine getirmelerini sağlamak, ödevlerini yerine getirenlerle getirmeyenleri birbirlerinden farklı işleme tabi tutmak suretiyle bir anlamda; dürüst mükelleflerin haklarını korumak ve yeterince dürüst davranmayanları ise cezalandırmak amacıyla, Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabında ceza hükümlerine yer verilmiş bulunmaktadır.

Vergi suç ve cezaları ile ilgili olarak, vergi yasalarında yer alan düzenlemeler, günün ihtiyaçlarına uyum sağlamak, ortaya çıkabilecek yetersizlik ve aksaklıkları gidermek amacıyla yeniden ele alınmakta ve değişikliklere tabi tutulmaktadır. Bu doğrultuda olmak üzere; vergi suç ve cezaları, 22.7.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler çerçevesinde yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu Kanunla eklenen Geçici 21. Madde hükmü gereğince; 4369 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş olan fiiller hakkında kesilecek cezalarda, bu fiillerin işlendiği tarihte 213 sayılı VUK'nun yürürlükte bulunan vergi cezaların ait hükümleri uygulanacaktır. Hükmolunacak cezalar hakkında ise, bu fiillerin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan hükümler ile 4369 sayılı Kanun hükümlerinden lehe olanı uygulanacaktır. Ancak, 4369 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden önce kesinleşmiş mahkumiyet kararları hakkında 4369 sayılı Kanun hükümleri uygulanmayacaktır.

Vergi suçları; gerçekleştirilen fiilin, vergi ziyaına yol açıp açmaması önem taşımaktadır. Vergi ziyayı, vergi mükellefi veya sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk etmemesi veya eksik tahakkuk etmesidir.⁷⁴

⁷³ Yavuz ATAR, *Vergi Hukuku*, 2.B., Konya: Mimoza Yayınları, 1994. s.139-140.

⁷⁴ Abdurrahman AKDOĞAN, *Türk Vergi Sistemi Uygulaması*, 2.B. Ankara: Gazi Kitabevi, 1998, s.35-36.

Kısaca özetlemek gerekirse Vergi Usul Kanunu, vergi yükümlülerinin ve sorumlularının vergi yasalarının kurallarına uymalarını sağlamak amacı ile vergi suç ve cezalarını hükme bağlamıştır. Vergi suçlarının bir kısmına parasal ceza uygulandığı halde bir kısmına hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanabilir.

Hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren vergi suçları ceza mahkemelerinde yapılacak yargılama sonucunda verilebilir. Parasal cezaları ise idare uygulamaya yetkilidir.⁷⁵

IV. VERGİ SUÇ VE CEZALARINA İLİŞKİN GENEL KURALLAR

A. İŞTİRAK VE TEŞVİK

Ceza hukuku anlamında iştirak, bir kişi tarafından işlenebilen bir suçun birden fazla kişi tarafından önceden anlaşarak ve işbirliği yaparak işlenmesidir. Vergi suçları genellikle tek bir kişi tarafından işlenir. Fakat bir takım kişiler bazı yararlar elde etmek amacıyla bir suça iştirak edenler de cezalandırılır. Vergi hukukunda suçlu sayısının fazlalığı ağırlaştırıcı sebep olarak kabul edilmemiştir.⁷⁶

İştirak özellikle sahte belge kullanımında ortaya çıkar. Çünkü, sahte belge olayında, çoğu kez iki taraf vardır. Bunlardan biri, belgeyi düzenleyen, diğeri ise belgeyi alan taraftır. Her iki tarafın da burada menfaati olabilir. Taraflardan birinin menfaati olmasa dahi sahte belgeyi düzenleyen taraf ile bu belgeyi bilerek alan taraf, bu fiilin yol açtığı kaçakçılık suçunu birlikte işlemiş olurlar. Dolayısıyla bu şekilde işlenen kaçakçılık suçunda “iştirak” söz konusudur.⁷⁷

Ceza hukukunda iştirak, bir kişi tarafından işlenebilecek bir suçun, birden çok kişi tarafından işbirliği halinde işlenmesidir. VUK iştiraki kaçakçılık suçu bakımından 360. maddesinde düzenlemiştir.

VUK'nun 360. maddesine göre, ayrı ayrı maddi çıkar gözetmek koşuluyla birden çok kişi 359. maddede öngörülen kaçakçılık filleri irtikap ettikleri veya doğrudan doğruya beraber işledikleri takdirde her biri hakkında, iştirak ettikleri suçlar için bu yasada öngörülen cezalar uygulanır. Bu ceza hukuku anlamında asli maddi iştiraktır.

⁷⁵ Mualla ÖNCEL, ve Nami Çağan, **Bankacılar İçin Mali Hukuk Bilgisi**, 6.B. Ankara: BTHAE Yayınları, 1994. s. 32

⁷⁶ ATAR, s. 150

⁷⁷ Osman PEHLİVAN, **Vergi Hukuku**, Trabzon:Derya Kitabevi, 2000., s. 103

VUK'nun 360. maddesine göre, bir yükümlüyü veya vergi sorumlusunu kaçakçılık suçunu işlemeye azmettirenlere işlenen fiiller için yükümlüye veya sorumluya uygulanacak ceza aynen uygulanır.

Ceza hukukunda azmettirme, suç işlenmesine neden olmak anlamına gelmektedir ve asli manevi iştirak olarak düzenlenmiştir.

VUK'nun 360. maddesinin ikinci fıkrası fer'i iştiraki hükme bağlamaktadır. Buna göre, kaçakçılık fiillerine madde menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere, bu fiiller için yasada öngörülen cezanın dörtte biri hükmolunur. Fer'i iştiraki asli iştiraktan ayıran ölçüt "bir çıkar gözetmek"tir.⁷⁸

Söz konusu bu hükmü şöyle açabiliriz:

i. Maddeden anlaşılacağı gibi vergi hukukunda iştirak, sadece kaçakçılık ve kaçakçılığa teşebbüs suçunda kabul edilmekte, ağır kusur, kusur ve usulsüzlüğü kapsamı içine almamaktadır.

ii. Diğer yandan maddeye göre iştirakin meydana gelebilmesi için, herşeyden önce suç ortaklarının belirli bir suçun işlenmesine bilerek iştiraktan gerekir. Burada aynı zamanda bu bilerek iştirak, maddi bir çıkar gözetecek şekilde olmalıdır. Vergi mükellefi olmayan kişilerde suça iştiraklerinin söz konusu olup olmayacağı teoride tartışmalıdır. Ancak, vergi mükellefi olmayan kişilerin de iştirak hükümleri doğrultusunda cezalandırılmalarının doğru olacağını sanırız.

iii. Bilerek iştirak ve maddi çıkardan ayrı olarak iştirak için aranan diğer bir unsur da, fiilin işlenmesi veya doğrudan doğruya beraber işlenmesidir. Herhangi bir satışın faturasız yapılması ve bunun hem satanın hem de alanın defterine geçirilmemesi fiilinin beraber işlenmesine; vergi kaybına sebep olan bir kişinin, defterlerine, madde çıkar gözeterek saklamasını da fiilin doğrudan doğruya beraber işlenmesine örnek olarak gösterebiliriz.

iv. Ortaklara verilecek ceza ise, madde de, " ... her biri hakkında, iştirak ettikleri suçlar için bu kanunda yazılı cezalar uygulanır" denilerek gayet açık olarak belirtilmiş bulunmaktadır. Yani ortak için, faile verilen cezanın aynısı öngörülmektedir.⁷⁹

Vergi Usul Kanunu, ceza kanunlarında bulunan, suçlara iştirak, suçlarda tekerrür veya birleşme hallerini de vergi suçlarında gözönüne almıştır. Vergi suçunda iştirak

⁷⁸ Mualla ÖNCEL, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 216.

birden, fazla kişinin, kaçakçılık veya hileli teşebbüs sayılan fiilleri birlikte irtikap ettikleri hallerde meydana gelir ve bu suçları işleyenlerin her biri için aynı miktarda cezaya hükmolunur.⁸⁰

Genel ceza hukukuna göre, birden fazla kişileri aralarında önceden anlaşarak bir suç işlemelerine, müşterek işlenmiş suç denilmektedir. Vergi hukukunda da bu esasa uygun olarak müşterek suç halleri kabul edilmiştir. Müşterek vergi suçuna iştirak edenlerin gerçek kişi olmaları şart değildir. Tüzel kişiler de müşterek suç işleyebilirler. Hatta gerçek kişilerle tüzel kişiler müştereken suç işleyebilirler. Müşterek suçlarda bir asıl suçlu ve ona iştirak eden kişi veya kişiler vardır. Müşterek suçlarda, suça iştirak edenler mükellef olabileceği gibi diğer kişilerde olabilir. Fakat asıl suçlu mutlaka bir vergi mükellefidir. Birden fazla vergi mükellefi de müşterek suç işleyebilirler.

Vergi ceza hukukunda müştereken suç işleme hali genel ceza hukukundan farkı bulunmaktadır. Vergi idaresine ilişkin suçların cezalandırılması ceza hukukuna göre yapılmaktadır. Bu suçlarda müşterek suç işlenmesi söz konusudur. Ancak vergi suçlarında durum başkadır. Genel ceza hukukunda suç işleyenlerin sayısının fazlalığı genellikle cezayı ağırlaştırıcı sebep olarak kabul edilir. Fakat vergi suçlarında bu hal cezayı ağırlaştırıcı sebep olarak kabul edilmemektedir.

Müşterek işlenen suçlarda, ceza bu fiile iştirak edenlerin hiçbiri hakkında ayrı ayrı kesilir. Mesela üç ortaklı bir adi şirkette, ortakların her biri ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek suretiyle kaçakçılık suçu işledikleri takdirde, müştereken sorumlu olurlar. Kaçakçılık cezası bunlardan herbiri için ayrı ayrı kesilir.

Suçun müştereken işlenmesi dışında, diğer kişilerin de cezai sorumlulukları olan haller vardır. Bu hallerde diğer kişiler, suçu bizzat işlememekle beraber suçun işlenmesi için ortam ve şartları hazırlarlar. Bu kişilerin işlenen suçla olan bazı ilişkileri ceza müeyyidesi altına alınır. Diğer kişilerin cezalandırılması, asıl suçlunun suçu işlemesi ile mümkün olur. Genel ceza hukukunda olduğu gibi vergi ceza hukukunda da bu anlam suça teşvik, suçu kolaylaştırma ve suça yardım gibi haller söz konusu edilmiştir.

⁷⁹ ANADOLU ÜNİVERSİTESİ. *Türk Vergi Mevzuatı*. 8.B. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1996. s. 380-381

⁸⁰ ERGİNAY, *Vergi Hukuku*, s. 98

Vergi ceza hukukumuzda suça teşvik ve suça yardım halleri kaçakçılık suçlarında kabul edilmiştir. Kusur sayılan vergi suçlarında vergi suçlarında bu gibi haller söz konusu edilmemiştir.

Ancak bir vergi ziyayı doğuran vergi suçunda kasıt bulunması kusur suçu olmayıp, kaçakçılık sayıldığından, teşvik ve yardım ile işlenen kusurlu suçlar esasen kaçakçılık sayılır ve bu gibi hallerde kusur söz konusu olmaz.

Teşvik, mükellef veya vergi sorumlusunu suç işlemeye azmettirme fiilidir. Teşvik edenin bu hareketi suç sayılan ayrı bir fiildir. Vergi Usul Kanununda, bir mükellefi veya vergi sorumlusunu kaçakçılık yapmaya azmettirenlerin fiilleri teşvik sayılmış ve teşvik edenlere, işlenen asil fiiller için mükellefe veya sorumluya uygulanacak cezanın aynen uygulanacağı belirtilmiştir. (VUK Mam. 346)

Yardım suçu, teşvik suçu ile benzer nitelikte olmakla beraber, doğurduğu sonuç daha hafiftir. Yardım suçunda, fiilin işlenip tamamlanmasını kolaylaştırma hareketi vardır ve bu hareketle ayrı bir menfaat gözetildiği takdirde, yardım suçu olmaz; müşterek işlenen suç olur. Vergi Usul Kanununa göre, kaçakçılık suçu olduğunu bildiği bir fiilin işlenip tamamlanmasını, fiili ile kolaylaştıranlara, bundan ayrı bir menfaat gözetmediği takdirde, bu fiiller için kanunda belli edilen cezaların dörtte biri kesilir veya hükmedilir. Yardım fiilinin hapis cezasını gerektiren fiillerin işlenip tamamlanması için yapanlara, bu fiiller için tayin olunan cezanın yarısı hükmolunur. (VUK Mam. 347)

Yukarda açıklanan müşterek sorumluluk halleri tüzel kişiler tarafından işlenen suçlarda gerçek kişilerde olduğu gibidir. Ancak tüzel kişilerde vergi cezaları tüzel kişi adına kesilir. Bununla beraber tüzel kişilerin temsilcilerinin, vergi sorumluluğu gibi cezai sorumlulukları vardır. Tüzel kişilerde temsilciler dışında, tüzel kişiyi idare edenler ile işlerin yürütülmesinde görevli olanlar teşvik ve yardım fiillerinden dolayı sorumlu tutulurlar.⁸¹

B. TEKERRÜR

Tekerrür, vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası da kesinleşen bir kimsenin aynı tür bir fiili belli bir süre içinde tekrar işlemesi halinde bunlara ilişkin cezaların artırılarak uygulanmasını ifade eder.

⁸¹ ZORLU, Selahaddin. *Vergi Hukuku*. Ankara: MBTK Yayını, 1981. s.100-102.

Tekerrür, VUK'nun 339. maddesinde düzenlenmiştir. Tekerrüre ilişkin olarak cezanın artırılabilmesi için bazı şartların gerçekleşmesi gerekir. Tekerrür, bir suçtan dolayı mahkum olan kimsenin cezasını tamamen çektikten veya ceza kanuni nedenlerden biriyle düştükten sonra, belirli bir süre içinde başka bir veya birkaç suç işlemiş, olması durumudur. Tarihin hemen her döneminde tekerrür olayı karşısında suçlunun cezası artırılmıştır.

Ceza, daha önce de belirtildiği gibi, hukuk kurallarına uymayı sağlamaya yönelik bir yaptırımdır. Kişilere suç işledikleri takdirde ceza verilir. Ancak kişiler bu cezalara karşın aynı türden suçları birden fazla işleyebilirler. Bu takdirde kişide ortaya çıkan bu suç işleme alışkanlığı karşısında kanun koyucu daha sert önlem alma gereğini duymuş ve karşımıza tekrarlanma kurumu çıkmıştır. Tekrarlanma halinde kişiye daha fazla ceza verilmesi öngörülmektedir. Burada ceza hukukundaki tekrarlanma kurumu, ilke olarak, benimsenmekle birlikte tekrarlanma koşulları yönünden bazı farklılıklar bulunmaktadır.⁸² Tekerrür, daha önce işlenmiş olan herhangi bir suçun belli bir süre içerisinde yeniden işlenmesi, yani tekrarlanması halinde cezanın artırılması sonucunu doğuran bir nedendir. VUK'nun 339. maddesine göre;

“Vergi ziyana sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyanda beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezası, %50, usulsüzlük cezası %25 oranında artırılmak suretiyle uygulanır

Buna göre, tekerrür nedeniyle vergi cezalarını artırılabilmesi için, vergi ziyai suçlarının beş yıl; usulsüzlük suçlarının ise, iki yıl içerisinde tekrar işlenmesi gerekmektedir.

Bu maddeye göre, tekrarlanmaya ilişkin olarak cezanın arttırılabilmesi için bazı koşulların tamamlanması gereklidir.

1. Cezanın Kesinleşmesi : Vergi daireleri tarafından kesilen vergi cezalarını tekerrür nedeniyle artırılabilmesi için, daha önce aynı türden bir suç için ceza kesilmiş ve bu cezanın da kesinleşmiş olması gerekir. Daha önce kesilen ceza kesinleşmeden, tekerrür dolayısıyla ceza artırımını yapılamaz.

⁸² KIRBAŞ, s. 182-183.

Cezanın kesinleşmesi dava açılmadığı hallerde dava açma süresinin dolmasıyla, dava açıldığında da uyuşmazlığın sonunda gerçekleşir. Uyuşmazlığın sonu temyiz yoluna gidilmemesi ya da Bölge İdare Mahkemesi ile Danıştay'ın dava hakkında verdiği kesin karardır .

Önceki ceza kesinleşmeden ikinci bir suç işlendiği takdirde tekrarlanmadan dolayı ceza artırımı yapılamaz.⁸³ Tekerrür süresi içerisinde işlenmiş, fakat kesinleşmemiş henüz yargı aşamasında bulunan suçlar için tekerrür hükümleri uygulanmaz. Tekerrür süresi cezanın kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından itibaren işlemeye başlar.

2. Aynı Türden Fiil ile Başka Suç İşlenmesi : Tekerrürün şartlarından biri de, mükellefin işlediği son fiilin önce işlenmiş olan fiille aynı türden olmasıdır. Suç nevi aynı olmak şartıyla bir mükellef çeşitli vergiler itibariyle cezalandırılması halinde tekerrür söz konusu olur. Keza vergi dairelerinin farklı olması da durumu değiştirmez.⁸⁴ Oysa Ceza Kanununda her çeşit eski suç, her çeşit yeni suç için tekrarlanma sebebi olabilir (genel tekerrür)⁸⁵. Kanunda, usulsüzlükler bir yana, aynı fiilden ne anlaşılması gerektiği konusunda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Teoride bu konu tartışmalıdır. Ancak, tekerrürün kabul edilmesinde aynı fiil kavramını, dar anlamda yorumlamak gerekir. Yani tekerrürün kabul edilebilmesi için, her iki suçun aynı türden olması yetmemeli, ayrıca aynı suçu meydana getiren fiillerin de aynı türden olması aranmalıdır. Usulsüzlüklerde ise bu konu, yukarıda da belirtildiği üzere, açıklığa kavuşturulmuştur.

3. Tekerrürde Süreler : Hemen hemen bütün ülkelerin kanunları, işlenen fiilin tekerrür hükümlerine tabi olabilmesi için, sonraki suçların belirli bir süre içinde işlenmesi şartını kabul etmişlerdir. VUK'na göre tekerrür nedeniyle vergi cezalarının arttırılabilmesi için vergi ziyaı suçlarının beş yıl, usulsüzlük suçlarının ise iki yıl içerisinde tekrar işlenmesi gerekir. Yukarıda görüldüğü gibi, bu süreler, cezanın kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından başlamak üzere beş ve iki yıldır. TCK'na göre tekerrür süreleri cezanın çekildiği veya düştüğü tarihten itibaren başladığı halde (VUK Mam.81, f,1). VUK'nda bu sürenin önceki cezanın kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından itibaren işlemeye başlayacağı kabul edilmiştir.

⁸³ KIRBAŞ, s. 183.

⁸⁴ ZORLU, s. 106.

⁸⁵ Sahir ERMAN, Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri, Maliye Enstitüsü Konferansları, V.Seri, İstanbul, Maliye Enstitüsü Yayınları, s.213.

4. Cezaya Yapılacak Eklemeler : VUK'nun tekerrüre ilişkin 339. maddesine göre eklenecek tutarlar, vergi ziyaında %50, usulsüzlükte ise %25'dir. Bu eklenecek tutarların ilk cezaya göre mi yoksa sonuncu cezaya göre mi hesaplanacağı tereddüt konusu olabilir. Bu sorunun cevabı ise, yapılacak eklemelerin ikinci suça göre hesaplanması gerektiği şeklinde olması gereklidir.

C. BİRLEŞME

1. Birleşme Kavramı

Suçlarda birleşme, bir fiile bağlı olarak birden fazla suçun ortaya çıkması veya birden fazla fiile bağlı olarak aynı nitelikte ya da farklı nitelikte suçların ortaya çıkması durumunda verilecek cezanın belirlenmesi meselesidir.

Tek bir fiile bağlı olarak tek bir sonuç ortaya çıkarsa burada birleşme söz konusu değildir. Ancak, bir fiil ile birden fazla kural ihlal edilmiş olunabilir veya birden fazla fiil ile, tek bir kuralın ihlaline neden olunabilir. Bu durumda suçların birleşmesinden söz edilir.

Vergi suçlarında birleşme konusu, VUK'nun 340. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir. “Bu kanunda yazılı, vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suçuna ilişkin cezalar ve diğer kanunlarda yazılı cezalar, içtima (birleşme) ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.⁸⁶ Öte yanda, “bu kanunla vergi cezası ile cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359. maddede belirtilen kaçakçılık suçu kapsamına girdiği takdirde, vergi cezası kesilmesi, söz konusu madde hükümlerine göre, takibat yapılmasına engel olmaz” (VUK Mam. 340,f.2).

VUK 340 uyarınca, VUK'nda yer alan kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük cezaları ile TCK'nda ve diğer kanunlarda yazılı cezalar birleştirilemez. Diğer bir deyişle, VUK'na göre suç sayılan bir eylem, diğer kanunlara göre de suç sayılıyorsa, birleşme kuralı uygulanmayarak her kanuna göre ayrı ayrı cezalandırılacaktır. Anılan birleşmeme kuralı tekerrür için de geçerlidir; tekerrür koşulları gerçekleşse bile, vergi suçları ile diğer suçlar, karşılıklı olarak, tekerrüre esas olmazlar.⁸⁷

⁸⁶ PEHLİVAN, Vergi Hukuku,s.103-104

⁸⁷ Selim KANETİ, Vergi Hukuku, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1986/1987., s. 199-200

Yeni düzenlemeye göre, vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezaları, hapis cezaları ve diğer kanunlarda yazılı cezalar, içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.

Vergi cezası ile cezalandırılan fiiller, aynı zamanda hapis cezasını gerektiren bir suç oluşturduğu takdirde vergi cezası kesilmesi, hürriyeti bağlayıcı ceza hükümlerine göre uygulama yapılmasına engel değildir.⁸⁸

Bu son hükümlerden anlaşılacağı üzere Vergi Usul Kanunu vergi cezaları bakımından, ceza kanunlarının bazı müesseselerini almış olmasına rağmen, vergi suçlarıyla genel suçları bir arada tutmamıştır.⁸⁹

2. Birleşme Şekilleri

Vergi suçları tek fiille işlenebileceği gibi birden çok fiille de işlenebilir. Bunların ayrı ayrı ele almakta yarar vardır.

a. Tek Fille Çeşitli Suçlar İşlenmesi

Burada da yine iki durum söz konusu olabilir; Birincisi, tek fiil ile farklı vergilere ilişkin suç işlenmesi, ikincisi ise, yine tek fiil ile işlenen suçların çeşitli vergi cezalarını getirmesidir.

Tek fiil ile farklı vergilerle ilgili suç işlenmesi hali VUK'nun 335.maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, vergi ziyai suçunda cezayı gerektiren tek fiille başka türden birkaç vergi ziyai uğratılmışsa her vergi yönünden ayrı ayrı ceza kesilir. Örneğin, bir mükellef beyanname vermeyerek hem gelir vergisi hem de gider vergisi yönünden vergi ziyasına yol açabilir. Bu takdirde hem gelir hem de gider vergisi için ayrı ceza kesilir. Burada kanun koyucu birleşmeyi kabul etmemiştir.

Tek fiille işlenen suçların türlü vergi cezalarını gerektirmesi hali ise, VUK'nun 336. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, cezayı gerektiren tek bir fiille vergi ziyai ve usulsüzlük suçları birlikte işlenirse bunlara ilişkin cezalardan sadece miktar olarak en ağırı kesilir.

⁸⁸ Ercüment Akış, "Vergi Cezalarının Özellikleri ve Çeşitleri".Yerel Yönetim ve Denetim. C.4. S.4 (Nisan 1999), s. 58.

⁸⁹ ERGİNAY, Vergi Hukuku, s. 99

Kanun koyucu, sonradan yapılan inceleme sonucu suçun niteliğinde bir değişiklik olması halinde bunun gözönünde bulundurulacağını kabul etmiştir.

Usulsüzlük cezası kesilen bir fiilin vergi ziyana neden olduğu sonradan anlaşıldığında, usulsüzlük cezası ile kesilmesi gereken vergi ziyai cezası karşılaştırılır ve aradaki fark suçludan istenir.

b. Ayrı Ayrı Fiillerle Birden Fazla Suç İşlenmesi

Mükellefler ayrı ayrı fiilleriyle vergi ziyai ya da usulsüzlük suçlarını işledikleri takdirde bunlar için ayrı ayrı cezalandırılırlar. Ancak, usulsüzlükler aynı takvim yılı içinde aynı türden olmak koşuluyla birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlanın herbiri için birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir (VUK Mam. 337).⁹⁰

IV. VERGİ SUÇ VE CEZALARININ ÇEŞİTLERİ

A. KAÇAKÇILIK SUÇU

VUK'nun, 359.maddesinde bir kısım vergi suçlarının ceza mahkemelerinde yargılanarak hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması hükme bağlanmıştır. Bu fiiller 1980 öncesinde yasada "hileli vergi suçu"adı ile düzenlenmişti. Söz konusu suçlarda yükümlü, sorumlu ve bunların suçlarına iştirak edenler vergi kaybına yol açacak şekilde hileli bir kısım fiiller işlemektedirler. Bu fiilleri ana çizgileri ile şöyle belirtebiliriz:

i. Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak; gerçek olmayan veya işlemle ilgisiz adlara hesap açmak; hesap ve işlemleri vergi matrahını azaltacak şekilde başka defter, belge veya kayıt ortamlarına kaydetmek,

ii. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak,

iii. Defter kayıt ve belgeleri yok etmek; defter sayfaları yerine başka yaprak koymak; sahte belge aslı veya suret düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak,

iv. Yetkisiz olarak belge basmak veya bu sahte belgeleri kullanmak.

Yukarıdaki sayılan fiillerde ilk iki grup için altı aydan üç yıla kadar hapis; son iki grup için ise on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası öngörülmüştür (VUK 359).

⁹⁰ KIRBAŞ, s. 183-184.

Yukarıda yaptırımlar açısından fiillerin ağırlığına paralel olarak kanun farklı bir düzenleme getirmiştir. İlk iki gruptaki fiiller için hükmedilecek hapis cezası para cezasına çevrilebilir; ancak bu para cezası ertelenmez. Buna karşılık son iki gruptaki fiillerden dolayı verilecek ağır hapis cezası para cezasına çevrilemez.

Öte yandan kaçakçılık suçu ile vergi kaybına neden olunması durumunda, vergi ziyayı suçu için öngörülen mali cezanın üç katının uygulanacağı kanunda ayrıca öngörülmüş bulunmaktadır (VUK M344,f.3,M. 359).

VUK'nun 333. maddesinde, tüzel kişiler bakımından hapis cezasını gerektiren bir suç işlendiği takdirde tüzel kişinin hürriyeti bağlayıcı cezaya çarptırılması olanağı bulunmadığından bu yaptırımın kanuni temsilcilere uygulanacağı öngörülmektedir. Anılan hüküm kaçakçılık suçlarının işlenmesi halinde, tüzel kişilerde yönetici organ sıfatıyla görev yapan gerçek kişiler açısından objektif sorumluluk esasını getirip getirmediği eskiden tartışma konusu olmuştu. 143 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği maddenin uygulanmasında şahsi kusura dayalı sorumluluk esasının kabul edildiğini açıkça belirtmektedir. Nitekim 4369 sayılı kanunun 333. maddede yaptığı değişiklik ile, hürriyeti bağlayıcı cezaların bu fiilleri işleyenler hakkında uygulanacağı açıkça öngörülmek suretiyle kusur sorumluluğu esası hiçbir tereddüte yer vermeyecek şekilde ifade edilmiştir.

4369 sayılı kanunun bu düzenlemesinin yanı sıra kaçakçılık suçu ile ilgili yeni hükümlerinde ceza sorumluluğunun türü tartışmaya yol açmaktadır. VUK'nun eski şeklinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiillerinin suç sayılma için "bilerek kullanma" koşulu aranmaktaydı. Bu fiilleri hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımına tabi tutan VUK'nda, 4369 sayılı kanunun getirdiği yeni düzenlemeler ile "bilerek" ibaresinin ilgili hüküm metni dışında bırakılmış olması, kaçakçılık suçu konusunda kusursuz sorumluluğun kabul edilmiş bulunması şeklinde yorumlanmaktadır. "Ekonomik suça ekonomik ceza yaklaşımını esas tuttuğu gerekçesinde açıkça belirtilen 4369 sayılı kanunun, bir yandan yukarıda belirtildiği gibi şirket yöneticileri için kusur sorumluluğunu açıkça hükme bağladığı sırada, başka muhtemel failler için kusursuz sorumluluğu kabul ettiği şeklindeki, tarihi yorumdan yararlanılmak suretiyle geliştirilen bu çözümleme, çağdaş ceza hukukunun esas tuttuğu kusur sorumluluğunun önüne geçirilemez.

Başka bir anlatımla, VUK’nda yer alan yeni şekliyle kaçakçılık fiillerinin saptanmasında yine ceza hukukunun suçun maddi ve subjektif unsurlarına ilişkin ilkeleri esas tutulmalıdır. Nitekim 4369 sayılı kanunun gerekçesinde de bu husus açıkça belirtilmektedir.

VUK’nun 367. maddesi kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında izlenecek usulü hükme bağlamıştır: Yaptıkları inceleme sırasında hapis cezasını gerektiren kaçakçılık suçlarını saptayan görevliler, ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu defterdarlığın görüşünü alarak durumu cumhuriyet savcılığına bildirmek zorundadırlar. Cumhuriyet Savcılığı vergi dairesine başvurarak inceleme yapılmasını ister.

Bu durumda kamu davasının açılması inceleme sonucunun bildirilmesine ertelenir. Mali cezalarla, ceza yargılaması sonucunda verilecek cezalarda yetkili organların (birinci halde vergi dairesinin, ikinci halde ceza mahkemesinin) kararları birbirini etkilemez⁹¹.

1. Kaçakçılık Suçunda Katılma

Vergi Usul Kanununun 360. maddesine göre. Birden fazla kişi 359. maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan herbiri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunur. Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur.⁹²

2. Kaçakçılık Suçunda Cezalar

a. Kaçakçılık Suçunda Hapis Cezası

Kaçakçılık suçu, VUK’nda parasal vergi cezası dışında hapis cezasıyla da müeyyideye bağlanmış temel vergi suçu kategorisidir.

Bu suçlar, suça sebebiyet veren fiillerin nitelikleri ve ağırlık dereceleri göz önünde bulundurulmak suretiyle iki grup halinde düzenlenmiştir.

⁹¹ Mualla ÖNCEL, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 213-214.

⁹² KIRBAŞ, s. 186.

(1). Altı Aydan Üç Yıla Kadar Hapis Cezası Hükmolunması Gereken Suçlar :

Vergi kanunlarına göre tutulması veya düzenlenmesi gerekli kayıt ve belgeler vardır. Ayrıca bu kayıt ve belgelerin, VUK hükümlerine göre beş yıl süreyle saklanması ve istenildiğinde biraz edilmesi gerekmektedir. Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz zorunluluğu bulunan söz konusu kayıt ve belgelerle ilgili olarak söz konusu olabilen kaçakçılık suçları ve cezaları aşağıda belirtilen şekillerde ortaya çıkabilmektedir.

i. Hesap ve muhasebe hilesi yapmak, olmayan kişiler adına hesap açmak, vergi matrahını azaltacak şekilde işlemleri başka defter ve kayıtlarda izlemek :

Vergi Usul Kanununun kayıt ve belge düzenine uygun bir şekilde işlemlerin izlenmesi zorunluluğu vardır. Aksi takdirde, kayıt ve belge düzeni açısından gelişigüzel uygulamalarla karşı kaşıya kalınabilir. Böylesi olumsuzluk, sağlıklı bir vergi düzeninin oluşturulması açısından önemli sorunlar yaratır.

Kayıt ve belge düzenine aykırı hareket edilmesi, önemli bir vergi suçu olup, hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması yoluna gidilmiştir. Bunun sonucu olarak; “defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler” hakkında 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası hükmolunması gerekmektedir.

ii. Defter ve kayıtların tahrifi veya gizlenmesi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması:

Defter ve kayıtların, yasaların öngördüğü şekilde ve muhasebe kural ve ilkelerin uygun bir şekilde tutulması gerekmektedir. Bu defterlerin düzgün ve güvenilir bir şekilde izlenmesi şarttır. Bu güveni bozacak ya da ortadan kaldıracak hallerin varlığı kamu düzeninin bozulmasına yol açar. Bu açıdan ortaya çıkabilecek olumsuzlukları engellemek amacıyla; bunlara neden olanlar, vergi kaçakçılığı cezasına çarptırılmaktadır. Bu doğrultuda olmak üzere; “defter ve kayıtlar ile belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler (varlığı noter kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir) veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler

veya bu belgeleri kullananlar” hakkında 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası hükmolunması gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen nedenler dolayısıyla, hükmolunan hapis cezası paraya çevrilebilmektedir. Bu bakımdan yapılacak hesaplamada; hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için hüküm tarihinde yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınmaktadır ve kararlaştırılmış olan bu para cezası ertelenememektedir. Hapis cezasının paraya çevrilmesi, mali-iktisadi bir yükümlülük olan vergi uygulamasını, belirtilen fiiller nedeniyle amaçlanandan daha ağır bir yaptırım karşısında kalmasının engellenmesini sağlamaktadır.

Vergi ziyai cezası yanında, hürriyeti bağlayıcı ceza uygulaması; mükellefin sürdürmekte olduğu faaliyeti sona erdirmesi gibi bir sonuca neden olabilir. Böyle bir durumun varlığı ya da ceza muhatabının, kendi açısından daha yararlı bulması halinde, hapis cezasının paraya çevrilmesini isteyebilecektir.

Verginin amaç ve fonksiyonları ile vergi ile ilgili suçlar ve cezalarının niteliklerinin bir gereği olarak, hapis cezasının paraya çevrilebilmesine olanak verilmiş olması isabetli bir nitelik taşımaktadır.

(2). On Sekiz Aydan Üç Yıla Kadar Hapis Cezası Hükmolunması Gereken Suçlar:

Yukarıda belirtildiği üzere, vergi yasaları çerçevesinde tutulan kayıt ve belgelerin; yasaların öngördüğü düzen ve çerçeve içerisinde işlenmesi, saklanması ve ibrazı zorunludur. Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen, saklanma ve ibraz zorunluluğu bulunan defter, kayıt ve belgelerle ilgili olarak gerçekleştirilen fiillerin bir bölümü, diğerlerine kıyasla daha ağır şekilde cezalandırılması gereken niteliktedirler. Bu fiiller, aşağıda belirtildiği üzere ortaya çıkabilmektedir:

i. Kayıt ve belgelerin yok edilmesi defter sayfalarının yok edilmesi, belgelerin gerek aslı ve gerekse suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi:

Defter, kayıt ve belgelerin güvenilir nitelikte olmasının, vergi uygulaması bakımından son derece büyük önemi vardır. Belge ve kayıtların yok edilmesi kadar, bunların; gerçeği yansıtmayacak şekilde düzenlenmiş olması, söz konusu uygulamaya büyük zarar verecektir. Bir taraftan vergi yasalarının gereklerinin yerine getirilmesi, diğer taraftan kamu düzeni göz önünde tutularak; “Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler

veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında, 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası hükmolunması gerekmektedir.

ii. Yetkisiz belge basımı, sahte belge basımı ve kullanımı:

Belge düzeninin sağlıklı bir şekilde işlemesi amacıyla, belge basımını gerçekleştirecek matbaa ve basımevlerinin, bu konuda Maliye Bakanlığı'ndan yetki belgesi almaları gerekmektedir. Bu durum, bütün kişi ve kurumlar tarafından kullanılan ve verginin amaçları ile ilgili olan belgelerin izlenmesindeki güçlükten, bazı kişilerce de bunun kötüye kullanımından kaynaklanmaktadır. Kayıt ve belge düzeninin sağlığı ve düzeni açısından, yetkisiz belge basımı yapılması, ağır şekilde cezalandırılması gereken suçlar kapsamına alınmış bulunmaktadır. Vergi uygulamasının denetiminin etkinliğine bağlı olarak, bu niteliğini değiştireceği ileri sürülebilir. Söz konusu yaklaşım ve yasal düzenlemenin sonucu olarak; Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basanlar ile sahte belge basanlar veya bu belgeleri kullananlar hakkında, 18 aydan 3 yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunması gerekmektedir.

VUK'nun, kaçakçılık suçları ve cezaları ile ilgili 359. maddesinin son fıkrası hükmü gereğince; yukarıda açıklanan vergi kaçakçılığı suçlarını; VUK'nun, pişmanlık müessesesi ile ilgili 371. maddesi hükmü çerçevesinde; pişmanlık koşullarına uygun olarak, yukarıda açıklanan durumu, ilgili makamlara bildirenler hakkında, bu cezalar uygulanmamaktadır.

b. Kaçakçılık Suçunda Para Cezası

Yukarıda da belirtildiği üzere,. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında, yukarıda açıklanan cezaların uygulanması, VUK'nun 344. maddesinde düzenlenmiş bulunan vergi ziyai cezasının uygulanmasına engel oluşturmamaktadır. Başka bir ifade ile, yukarıda belirtilen fiiller dolayısıyla hem kaçakçılık cezası ve hem de vergi ziyai cezası uygulanması yoluna gidilecektir. VUK'nun vergi ziyai cezası ile ilgili 344. maddesinin üçüncü fıkrası hükmü gereğince; vergi ziyasına, hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren yukarıda açıklanmış olan fiillerle sebebiyet verilmesi durumunda; vergi ziyai cezasının üç kat uygulanması gerekmektedir. Söz konusu fiillere iştirak edenlerde ise ceza bir kat uygulanmaktadır.

Vergi kaçakçılığına yol açtığı kabul edilen fiilleri; iki gruba ayırmak suretiyle farklı sürelerde hapis cezası uygulamasına gidilmesi, fiillerin biri diğerine kıyasla daha ağır ya da tersine daha az ağır kabul edilmesinden kaynaklanmaktadır. Bu yaklaşım çerçevesinde, örneğin; hesap ve muhasebe hilesi yapmak, tahrifat yapmak, defter ve belgeleri gizlemek fiillerine kıyasla, defter-kayıt ve belgeleri yok etmek, Maliye Bakanlığı ile anlaşmasız belge basmak, defter sayfalarını yok etmek ve benzeri fiiller daha ağır kabul edilmiştir. Bu çerçevede, ilk gruba girenler için 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası hükmolunacağı belirtilirken, ikinci gruba giren fiiller için 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası hükmolunacağı ifade edilmiştir.⁹³

Tablo 1. Değişiklikten Önceki ve Sonraki Haliyle Kaçakçılık Cezaları

SUÇUN TÜRÜ	MEVCUT DURUM	YENİ DÜZENLEME
Yıl içinde iki kez vesikasız mal bulundurduğu saptananlar	3 aydan 1 yıla kadar hapis cezası	Hapis cezası kaldırıldı.
Yıl içinde farklı tarihlerde 4 kez fatura, serbest meslek makbuzu gider pusulası ve müstahsil makbuzu düzenlemeyenler	3 aydan 1 yıla kadar hapis cezası	Hapis cezası kaldırıldı.
Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sürücüsü	3 aydan 1 yıla kadar hapis cezası	Hapis cezası kaldırıldı. Aracın sahibine 75 milyon para cezası
Kapsamı itibariyle yanıltıcı fatura düzenleme ya da bilerek kullanmak	3 yıldan 5 yıla kadar ağır hapis cezası	6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası
Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler	3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası	6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası
Defter ve belgeleri gizleyenler	6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası	6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası
Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarının yerine bazen sayfa koyanlar	6 aydan 3 yıla kadar ağır hapis cezası	18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası
Sahte belge düzenlemek ya da kullanmak	3 aydan 5 yıla kadar ağır hapis cezası	18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası
Sahte belge basanlar, anlaşmalı olmadığı halde belge basan matbaalar	3 yıldan 5 yıla kadar ağır hapis cezası	18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası
Her türlü muhasebe hileleri yapanlar, vergi ziyaına neden olacak şekilde başka defterlere kayıt yapanlar	6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası	6 aydan 3 yıla kadar hapis

⁹³ AKDOĞAN, Türk Vergi Sistemi Uygulaması, s. 40-44

B. KAÇAKÇILIĞA TEŞEBBÜS SUÇU

VUK 358.maddesinde düzenlenmiş olan Kaçakçılığa teşebbüs suçu 4369 sayılı 22.07.1998 tarihli kanunla kaldırılmış olmakla birlikte burada değişiklikten önceki şekliyle ele alınacaktır. 4369 sayılı kanunla değişiklik olmadan önce Kaçakçılığa teşebbüs suçu VUK'nun 358. maddesinde, "344. maddesinin 1-6 numaralı bendlerinde yazılı fiilleri veya bir hesap dönemi içinde ayrı ayrı tarihlerde en az iki defa fatura, taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi, müstahsil makbuzu, yolcu listesi, günlük müşteri listesi, gider pusulası veya serbest meslek makbuzu düzenlememe, vesikasız mal bulundurma fiilleri, verginin tarhı için kanunda belli edilen sürenin girmesinden önce meydana çıkarılanlar, bu fiillerin vergi ziyasını mucip olup olmayacağına bakılmadan kaçakçılığa teşebbüs etmiş sayılırlar". şeklinde düzenlenmişti.

VUK'nun 127. maddesine göre Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na görevlendirilmiş kişilerin ikazlarına rağmen araçlarını durdurmayanlar, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'ndan veya defterdarlıktan gerekli izin alınmaksızın, VUK uyarınca tutulması ve düzenlenmesi zorunlu belgeleri basanlar ve kullananlar ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na fatura ve sair belge basmaya yetkili kılınmış matbaa işletmelerinde yanıltıcı belge basan veya dağıtanlar ile diğer bildirim görevlerini yerine getirmeyen matbaa işletmecileri kaçakçılığa teşebbüs etmiş sayılmaktaydı.

VUK'nun sözü edilen düzenlemesine göre bu suçun maddi ve manevi unsurları kısaca şöyle özetlenebilecektir.

1. Maddi Unsur

Kamusal vergi suçu niteliğindeki kaçakçılığa teşebbüs suçunun hareket unsuru, esas olarak bu tür bir kaçakçılık suçunun hareket unsurları gibidir. Ancak kanun koyucu burada ayrıca, maddede sayılan belgeleri düzenlememe fiilleri ile vergi levhası asılmamasını da bu suçun hareket unsuru olarak görmüştür.

Kaçakçılığa teşebbüs suçunun esas olarak sonuç unsuru ise, vergi kaybının henüz ortaya çıkmamasıdır. Çünkü fiiller, tarh zamanından, diğer bir ifadeyle her an düzeltilebilme imkanı olan vergi kaybı meydana gelmeden önce ortaya çıkarılmıştır. Böyle olunca da bu tür fiiller için noksan teşebbüs kabul edilmiştir.

2. Manevi Unsur

Kamusal vergi suçu niteliğindeki kaçakçılığa teşebbüs suçunun manevi unsuru ise, bu tür bir kaçakçılıkta olduğu gibi, kasttır. Kasti olmayan bu fiiller, suçun manevi unsurunu meydana getirmezler.

3. Ceza

Kaçakçılığa teşebbüs suçuna verilecek cezalar, değişiklikten önce VUK'nun 360. maddesinde, "Hareketleri 358. maddeye uyanlar hakkında bir aydan bir yıla kadar hapis cezası bu kadar müddet ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyete hükmolunur. Ayrıca masraf hükümlüden sonradan tahsil edilmek üzere keyfiyetin gazetede çıkan yerlerde gazete ile, çıkmayan yerlerde mutad vasıtalarla ilan edilmesine de hükmolunur" şeklinde düzenlenmişti.

Görüldüğü üzere burada da, aynen kamusal vergi suçu niteliğinde kaçakçılık suçunda olduğu gibi, hürriyeti bağlayıcı cezalar, mesleği yasaklayıcı cezalar ve gösterici cezalar öngörülmüştür. Ancak, hürriyeti bağlayıcı ve dolayısıyla mesleği yasaklayıcı cezalar kaçakçılığa oranla daha kısa tutulmuştur. Yani ceza süreleri bir yana, iki maddenin müeyyideleri arasında herhangi bir ayrılık bulunmamaktaydı.⁹⁴

C. AĞIR KUSUR SUÇU

VUK 347. maddesinde düzenlenmiş olan Ağır kusur suçu 22.07.1998 tarih, 4369 sayılı kanunla kaldırılmış olmakla birlikte burada değişiklikten önceki şekliyle ele alınmıştır. 4369 sayılı kanunla değişiklik olmadan önce VUK 347'de düzenlenmiş olan Ağır kusur suçu ceza hukukundaki taksirli suçlara benzemektedir. VUK Kaçakçılık suçuna göre daha hafif kabul ettiği bir takım fiillerle vergi kaybına yol açılmasını ağır kusur suçu olarak düzenlemiştir. Kaçakçılıkta olduğu gibi ağır kusur oluşturan hallerde de suçun gerçekleşmesi için vergi kaybının ortaya çıkması şartı aranmakta, ancak ağır kusurda, kaçakçılıktan farklı olarak vergi ziyanının ortaya çıkmasında kast unsuru aranmamaktadır. Buna göre Vergi Usul Kanunu, yükümlü veya sorumlu tarafından kanunda öngörülen hallerden birisi ile vergi ziyana yol açılmasını ağır kusur olarak kabul etmişti.⁹⁵

⁹⁴ ANADOLU ÜNİVERSİTESİ. *Türk Vergi Mevzuatı*, s. 396-397

⁹⁵ ATAR, s. 142

1. Maddi Unsur

VUK'nun 2365, 3239 sayılı kanun ile 24.6.1994 tarih ve 4008 sayılı kanunla değişikliğe uğrayan VUK'nun mükerrer 347. maddesine (b. 1-5) göre ağır kusur oluşturan fiiller şunlardır:

i. Beyan üzerinden alınan vergilerle ilgili olup, yıllık olarak verilmesi gereken beyannamelerde (Münferit ve özel beyannameler dahil) toplam 15.000.000 diğer beyannamelerde toplamı 300.000.000 liradan az olmamak üzere beyannamede yazılı matrahın %10'unu geçen bir miktarın noksan bildirmesi (Beyanname dışında ayrıca bir tetkike ihtiyaç göstermeksizin beyannamede yazılı bilgilere dayanılarak vergi dairesince i mümkün olan noksan bildirimler bu hükümden hariçtir.)

Görüldüğü üzere bu hüküm, tutarlar bir yana bırakıldığında, aynen kaçakçılık suçunun belirli bir miktar matrahın vergi dışı bırakılması halindeki hareket unsurunu meydana getiren hükmüne benzemektedir. Bu bakımdan konuyu, tutarlar dışında aynen oradaki gibi düşünmek gerekir.

ii. Vergilendirme dönemi ve tarh zamanı geçtiği halde götürü ticaret ve götürü serbest meslek erbabının kazançlarıyla ilgili faaliyetlerinin vergi dairesinin bilgisi dışında bırakılması.

iii. Beyanname verme süresi ve ek süre geçtiği halde götürü gider usulüne tabi çiftçilerin zirai faaliyetlerinin vergi dairesinin bilgisi dışında bırakılması.

iv. Beyanname verme süresi ve ek süre geçtiği halde ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile sair kazanç ve iratların vergi dairesinin bilgisi dışında bırakılması.

v. Ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerinin, faaliyetlerini vergi dairesine bildirmekle beraber, beyanname verme süresi ve ek süre geçtiği halde beyanname vermemeleri.

vi. Yıllık olarak verilmesi gereken beyannamelerle özel ve münferit beyannamelerde 4.500.000 diğer beyannamelerde 900.000 lirayı aşan verginin haksız yere iadesine sebebiyet verilmesi veya bu miktarlarda vergi mahsupları veya indirimler nedeniyle ödenmesi gereken verginin noksan hesaplanması.

Söz konusu bu hareketler kanunda, maddi unsurun hareket unsuru, sayma usulü ile belirtilmiştir. Adı geçen ağır kusur suçunun maddi unsurunun diğer bir alt unsuru olan sonuç unsuru ise, vergi kaybıdır. Bu yönüyle ağır kusur, daha önce açıklanmış

bulunan kaçakçılık ve biraz daha sonra açıklanacak kusur suçlarıyla ortak bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle bu üç suçun doğabilmesi için ortada vergi kaybının bulunması şarttır.

2. Manevi Unsur

Ağır kusur suçunun manevi unsuru, ağır taksir, diğer bir söyleyişle ağır kusurdur diyebiliriz. Bu yönüyle ağır kusur, kaçakçılık suçundan ayrılmakta, kusurun ağırlık derecesi bir yana kusur ile birleşmektedir. Çünkü yukarıda değinildiği üzere kaçakçılık suçunun manevi unsuru kastır.

Kanun koyucu yukarıda sıralanan hareket unsurlarının, maddede belirtilen tutarlarda matrah azalması doğuracak şekilde ve söz konusu düzenlemede belirtilen kişilerce kabul edilen tarzda yapılmalarını, bir yerde ağır kusura kesin karine olarak saymıştır.

3. Ceza

VUK'nun 349. maddesi, ağır kusur suçu işleyen mükellef veya sorumlulara kayba uğrattıkları verginin bir katı tutarında ceza öngörmüş⁹⁶ bulunmaktaydı.

D. KUSUR SUÇU

VUK 348. maddesinde düzenlenmiş olan Kusur suçu 22.07.1998 tarih, 4369 sayılı kanunla kaldırılmış olmakla birlikte burada değişiklikten önceki şekliyle ele alınacaktır. Kusur suçu değişiklikten önce VUK'nun 348. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir. VUK'na göre, "Kusur, kaçakçılık ve ağır kusur sayılan haller dışında herhangi bir suretle vergi ziyana sebebiyet verilmesidir (VUK Mam. 348)". Bu suç türünde de taksir söz konusu olmaktadır. Ayrıca kusur suçunda da kaçakçılık ve ağır kusurda olduğu gibi vergi kaybının gerçekleşmiş olması şartı aranmaktadır. Kusur suçu, vergi kaybı doğuran suçlar arasında sıralamada en hafif olandır.⁹⁷

Vergi ziyayı bulunan her halde, kanunlarda aksine hüküm olmadıkça ceza uygulanması gerekir. İlave tarhiyata ceza uygulanamaması için Emlak Vergisi, Alım Vergisi ve Gayrimenkul Kıymet Artış Vergilerinde olduğu gibi özel bir hükme ihtiyaç vardır. Bu gibi özel durumlar ve kaçakçılık veya ağır kusur cezası uygulanması gereken

⁹⁶ ANADOLU ÜNİVERSİTESİ. *Türk Vergi Mevzuatı*, s. 390-392

⁹⁷ ATAR, s. 143

haller dışında, ziyaa uğratılan vergi için kusur cezası kesilmelidir.⁹⁸ Kusur cezası işlemiş olan mükelleflere, ziyaa uğrattıkları verginin %50'si tutarında ceza kesilmekteydi.

Kusur kavramı özel hukukta kullanılan bir kavram olmakla beraber Vergi Ceza Hukukunda tamamen ayrı bir anlam ifade eder. Kusur suçunda, kaçakçılık ve ağır kusur suçlarında olduğu gibi vergi ziyayı söz konusudur. Fakat kanun kaçakçılık ve ağır kusur hallerini saymış ve bu haller dışında kalan ve kasıt olmayan vergi ziyasına yol açan bütün halleri kusur suçu olarak tarif etmiştir.⁹⁹

Kusur, kaçakçılık ve ağır kusur sayılan haller dışında herhangi bir surette vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir (VUK 345). Bir diğer deyişle, nesnel olarak vergi ziyayı olgusunun gerçekleşmesi, kusurun varlığı için yeterlidir. Vergi ziyasını oluşturan olgu, kaçakçılık ya da ağır kusurun unsurlarını kapsamıyorsa, kusur niteliğini taşır.¹⁰⁰

Mükelleflerin kasıtlı olmaksızın, vergi ziyasına sebebiyet vermeleri halinde kusur vardır. Vergi ziyasının kast'a dayanıp dayanmadığı kaçakçılıktaki esaslara göre olunur. Şu hale göre kaçakçılık sayılan haller dışında vergi ziyayı bulunduğu anlaşılırsa, asıl vergiden başka, bunun yarısı nisbetince ceza kesilecektir¹⁰¹ şeklinde belirtilmiştir.

E. GENEL USULSÜZLÜK SUÇU

Vergi mükellefi veya sorumlusunun; vergi kanunlarının hükümlerine uygun bir şekilde işlemlerini gerçekleştirmesi esastır. Ancak, söz konusu kişilerin vergi yasalarına aykırı fiilleri ortaya çıkabilmektedir. Bunların bir bölümü, niteliği itibariyle ağır sayılabilecek suçların oluşumuna yol açabilmekte yukarıda açıklandığı üzere çeşitli vergi cezaları uygulanmaktadır. Ancak, mükellefin yol açtığı öyle bazı fiiller olabilir ki bunlar, vergi ziyasına yol açmazlar, ancak; vergi yasalarının düzenli bir şekilde uygulanabilmesi için gerekli şekle ve usule yönelik düzenlemelere aykırılık taşırlar. Bu düzenlemelere de uyulması gerekmektedir. Bunlara uyulmaması usulsüzlük suçu olarak işlem görmektedir.¹⁰²

⁹⁸ ÖNER, s. 191.

⁹⁹ ZORLU, s. 110.

¹⁰⁰ KANETİ, s. 207.

¹⁰¹ ERGİNAY, *Vergi Hukuku*, s. 96.

¹⁰² AKDOĞAN, *Türk Vergi Sistemi Uygulaması*, s. 47.

Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine riayet edilmemesidir.¹⁰³ Kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçlarında vergi kaybının gerçekleşmiş olması şartı aranırken, usulsüzlükte sadece kanuna aykırı hareketin yapılması suçun işlenmesi için yeterli sayılmaktaydı. Bu bakımdan vergi kaybının arandığı vergi suçlarının zarar suçu, usulsüzlük suçlarını da tehlike suçu olarak mütalaa etmek mümkündür. Usulsüzlük suçlarında vergi kaybının ortaya çıkması bakımından elverişli bir ortam hazırlanmaktadır. Vergi Usul Kanunu, fiillerin ağırlık derecesine göre özel usulsüzlük suçları şeklinde ayrı bir düzenleme yapmıştır.(Mam. 352-356)¹⁰⁴

1. Genel Usulsüzlük Suçları

Usulsüzlük kavramı, Vergi Usul Kanunu'nda, “birinci ve ikinci derecede usulsüzlükler” ve “özel usulsüzlükler” olmak üzere iki grup halinde düzenlenmiştir. Burada, önce Vergi Usul Kanunu'nun, 351. maddesinde düzenlenen “usulsüzlükler” başlığı altındaki suçlar incelenecektir.

Usulsüzlük kavramı, “vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik (ilişkin) hükümlerine riayet edilmemesi” biçiminde tanımlanmıştır. Buna göre, vergi ziyayı ve kaçakçılık suçları ile karşılaştırıldığında, usulsüzlük suçlarını ayırt edici özelliği, vergi ziyasına neden olmadan kanunlardaki bazı şekli hükümlere uyulmamasıdır.

Usulsüzlükler, birinci ve ikinci derecede olmak üzere iki kategoride düzenlenmiştir.

a. Birinci Derece Usulsüzlük Fiilleri

- i. Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemesi;
- ii. VUK'na göre tutulması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tutulmaması;
- iii. Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması;
- iv. Ekim sayım beyanında bulunmayan çiftçilerin çağrıya uymamaları;
- v. Kayıt nizamına uymama;
- vi. İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi;
- vii. Defterlerin süresi içinde tasdik ettirilmemesi;

¹⁰³ Abdurrahman AKDOĞAN, Şükrü Kızılot ve Saygın Eyüpgiller, *Türk Vergi Sistemi*, Ankara: AÜ Basımevi, 1987. s.51.

viii. Diğer ücretler üzerinden salınan Gelir Vergisi'nin tarh zamanı geçtiği halde, verginin tarh ettirilmemiş olması;

ix. Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 15 günlük birinci ek süre içinde verilmesi.

b. İkinci Derece Usulsüzlük Fiilleri

i. Veraset ve intikal Vergisi beyannamesinin ikinci 15 günlük ek süre içinde, Emlak Vergisi beyannamesinin iki aylık ek süre içinde verilmesi;

ii. Ekim-sayım beyanının süresinde yapılmaması veya istenilen bilgileri ihtiva etmeyecek şekilde yapılması;

Çiftçiler, her yıl Kasım ayında ekim-sayım beyanında bulunmak zorundadır. Bu beyanda çiftçiler her yıl, ne kadar araziye ne çeşit ürün ettiklerini, hayvan sayısını, meyve ağacı sayısını vb. bilgileri vergi dairesine bildirirler.

iii. İşe başlama dışındaki bildirimlerin zamanında yapılmaması;

iv. Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması.

v. Tasdiki zorunlu olan defterleri tasdik süresinin sonundan başlayarak 1 ay içerisinde tasdik ettirmek.

vi. Vergi beyannameleri, bildirimler ve vesika düzeninde şekil şartlarına uymama;

vii. Hesap ve muamelelerin doğruluk ve açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.¹⁰⁵

2. Genel Usulsüzlük Suçlarının Cezaları :

Usulsüzlük cezaları, Vergi Usul Kanunu'na ekli bir tabloda işlenen fiilin birinci veya ikinci derecede usulsüzlük olduğuna ve bu fiillere sebebiyet veren mükelleflerin; sermaye şirketi, birinci sınıf tüccar, serbest meslek erbabı, ikinci sınıf tüccar, gelir vergisinden muaf olma gibi kriterlere bakılarak gruplandırılması suretiyle tesbit edilmiş bulunmaktadır.

Vergi ziyai suçu ve cezası incelenirken de belirtildiği üzere; VUK'nun 339. maddesi hükmü gereğince; vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı

¹⁰⁴ ATAR, s. 144

¹⁰⁵ PEHLİVAN, s. 91-92

ceza kesilen ve cezası kesinleşen kişilere; cezanın kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından başlamak üzere,

- vergi ziyaında beş yıl,
- usulsüzlüklerde iki yıl,

içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyası cezası %50, usulsüzlük cezası %25 oranında artırılmaktadır.¹⁰⁶

Bilindiği üzere vergi mükellefiyetinin bir para ödenmesine ilişkin yönü yanında, bir paranın ödenmesinin söz konusu olmadığı bir takım şekli ve usulü yönü de vardır. İşte gerek çeşitli vergi kanunlarında gerekse Vergi Usul Kanunu'nda yer alan şekli ve usulü mahiyetteki ödev hükümlerine aykırı hareket edilmesi usulsüzlük suçunu doğurur.

Burada şu noktayı belirtmekte fayda vardır. Kaçakçılık ve kusurda daima bir vergi ziyası olduğu halde, usulsüzlükte daima bir vergi ziyası söz konusu değildir. Usulsüzlük suçu teşkil eden fiillerde hem vergi ziyası doğabilir, hem de doğmayabilir. Yani usulsüzlük suçunun vergi ziyası ile bir bağlantısı yoktur. Buna göre vergi ziyası doğuran bir fiil hem kusur, hem de usulsüzlük sayılabilir.

Bu halde muhtelif cezayı gerektiren bir fiil mevcut olup, bu fiil için öngörülen cezalardan miktar itibarıyla en ağır kesilecektir. (VUK Mam. 336)

Vergi Usul Kanunda, gelir kurumlar, gider, istihlak, bina ve arazi vergilerine ait usulsüzlükler iki derece halinde sayılmış olup, bunlara ait cezalar bir cetvel halinde gösterilmiştir. Bunun dışında Vergi Usul Kanununda bazı haller ile bazı vergiler için özel usulsüzlük cezaları öngörülmüştür. Çeşitli vergi kanunlarında da özel usulsüzlük suç ve cezalarına da yer verilmiş bulunmaktadır.¹⁰⁷

Usulsüzlük suçlarının sonuç unsuru diğer vergi suçlarında olduğu gibi vergi kaybı değil, kanunun yapılmasını emrettiği fiillerin, süresi içinde yapılmaması veya hiç yapılmamasıdır. Böyle olunca da bir yerde, usulsüzlük suçlarında hareket unsuru ile sonuç unsuru içiçe olmakta ve adeta ikisi aynı gibi görünmektedir.

Usulsüzlük suçlarını, ceza hukukundaki kabahatlere benzetmek mümkündür. Usulsüzlüklerde madde fiilin işlendiği objektif olarak ortaya çıktığında, failin kasıt veya taksirle hareket edip etmediğini araştırmaya gerek kalmaz. Bunun için usulsüzlüklerde

¹⁰⁶ AKDOĞAN, Türk Vergi Sistemi Uygulaması, s.47-48.

¹⁰⁷ ZORLU, s. 110.

kusurluluk aramaya gerek yoktur. Burada önemli olan kanunun sözü edilen şekle ilişkin hükümlerine uymamıştır.

Kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçlarına verilen cezalar nisbidir. Yani neden olunan vergi kaybının katı veya yüzdesi şeklindedir. Oysa mükelleflerin genel usulsüzlüklerinin cezası, VUK'nun 352. maddesindeki dereceler ve mükelleflerin sınırları gözönüne alınarak adı geçen kanuna bağlı cetvele göre maktu olarak tesbit edilmiştir.¹⁰⁸Bu cetvel şu şekilde düzenlenmiştir :

Tablo 2. Usulsüzlük Cezaları, (01.01.1999 tarihi itibarıyla)

MÜKELLEF GRUPLARI	BİRİNCİ DERECE USULSÜZLÜKLER	İKİNCİ DERECE USULSÜZLÜKLER
1. Sermaye Şirketleri	12.000.000	7.000.000
2. Sermaye Şirketleri Dışında Kalan 1. Sınıf Tüccar ve Serbest Meslek Erbabı	8.000.000	4.000.000
3. İkinci Sınıf Tüccarlar	4.000.000	2.000.000
4. Yukarıdakilerin Dışında Kalıp Beyanname Usulü ile Gelir Vergisine Tabi olanlar	2.000.000	1.000.000
5. Göttürü Usulde Gelir Vergisine Tabi Olanlar	1.000.000	500.000
6. Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	500.000	250.000

Usulsüzlük cezalarını on katına kadar artırmaya ve tekrar kanuni seviyesine indirmeye VUK'nun mm 414'e. göre Bakanlar Kurulu yetkilidir.

F. ÖZEL USULSÜZLÜK SUÇU

Özel usulsüzlük suçları, yukarıda açıklanan usulsüzlük suçlarından tamamen farklı ve ayrı bir düzenlemedir. Özel usulsüzlük cezaları, belge düzenine uyulmaması, damga vergisinin usulüne uygun olarak ödenmemesi, vergi idaresince istenen bilgileri vermemek ile vergi inceleme elemanına yardımcı olmamak suçlarına uygulanır.

Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinde düzenlenmiş olan başlıca özel usulsüzlük suçları ve bu suçlara uygulanacak cezalar aşağıdaki gibidir:

A) Fatura ve benzeri belgelerin verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması:

Bu başlık altına giren başlıca suç ve cezalar aşağıdaki gibidir;

1. Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek tutarların gösterilmemesi:

Bu hükme göre işlenen vergi suçunun cezası, hem belge vermeyene, hem de belge almayana kesilir. Kesilecek ceza, 20.000.000 liradan aşağı olmamak üzere, yukarıda belirtilen belgelerde yer alması gereken miktarın %10'udur.

Belgede yer alması gereken miktarın %10'u 20.000.000 liradan az ise, kesilecek ceza 20.000.000 liradır. Her bir belge için, bir takvim yılı içinde kesilecek vergi cezasında üst sınır 10.000.000.000 lirayı geçemez.

2. Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığı'nın düzenleme zorunluluğu getirdiği belgelerin düzenlenmemesi veya gerçeğe aykırı miktarlar üzerinden düzenlenmesi:

Bu suçun cezası, her tür belge için 20.000.000 lira özel usulsüzlük cezasıdır. Ancak, herbir belge çeşidine ilişkin olarak herbir tesbit için kesilebilecek ceza miktarı 1.000.000.000 lirayı ve bir takvim yılı içerisinde de 10.000.000.000 lirayı aşamaz.

3. Fatura vb. belge almak zorunlu olan kişilerin dışında kalanların belge almaması:

VUK'nun 232. maddesinin, 1-5 numaralı bentlerinde sayılan, fatura almak zorunda olan kişilerin dışında kalanların, fatura ve benzeri belge almamaları özel usulsüzlük suçu kabul edilmiştir.

Bu kapsama giren kişiler, tüketicilerdir. Bunların, fatura, perakende satış fişi, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, giriş ve yolcu taşıma bileti gibi belgeleri almamaları halinde, bunlara, perakende satış fişi ve benzeri belgeleri düzenlemeyenlere kesilen cezanın 1/5'i kesilir. Bu ceza halen, $20.000.000 : 5 = 4.000.000$ liradır.

4. Maliye Bakanlığı'nca tutulma ve günü gününe kaydedilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kaydedilmemesi veya yoklama veya incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması

bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğunda bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları: Bu fiillerle işlenen özel usulsüzlük suçunun cezası her bir için 20.000.000 liradır.

Ancak, günlük kasa defteri ile günlük perakende satış ve hasılat defterinin tutulma mecburiyeti, 29.07.1998 tarih ve 4369 sayılı kanunla kaldırılmıştır.

5. VUK'nun mm. 354. maddesi gereğince belge düzenine uymadıkları için işyeri kapatılan mükelleflerden; işletme hesabına dahil olanlara, bir takvim yılında ilk uygulama için 37.500.000 lira, ikinci uygulama için 75.000.000 lira, üçüncü ve daha sonraki her uygulama için 150.000.000 lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bu cezalar bilanço esasına tabi mükellefler ile serbest meslek erbabı için bir kat artırılarak uygulanır.

6. Bu kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara 500.000.000 lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

7. Bu kanunun 8. maddesinin son fıkrası uyarınca getirilen, vergi numarası kullanma zorunluluğuna uymayanlara her bir tesbit için 25 milyon lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

8. Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmelerine 150 milyon lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

9. Yaptıkları işlemlerde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu olan kurum ve kuruluşların, vergi kimlik numarasını bildirim görevini usulüne uygun olarak yerine getirmemeleri halinde 150 milyon lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

10. Vergi yoklaması yapan memurların ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına 150 milyon lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı meydana geldiği takdirde, vergi ziyayının gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında VUK'nun 336. maddesinde belirtilen iki cezadan sadece miktar itibarıyla ağır olanının kesilmesi yoluna gidilmez; yani iki çeşit ceza da birlikte kesilir.

B. Damga Vergisinde Özel Usulsüzlük Suçu ve Cezası

i. Damga Vergisine tabi kağıt ve ilanlara yapıştırılan pulların usulüne uygun olarak iptal edilmemesi

Damga vergisinin ödeme şekillerinden biri de, vergiye tabi evraklar üzerine damga pulu yapıştırılmasıdır. Yapıştırılan bu pulların iptal edilmesi gerekir. Şayet bu pullar iptal edilmeyecek olursa birden fazla kullanmaya müsait hale gelebilir. Pulların iptali; üzerine tarih ve imza veya mühür basılmak suretiyle olabilir. Birden fazla pul yapıştırılması gerekmekte ise, pullar çiftler çiftler ve büyük değerden küçük değere doğru bir sıralamaya tabi tutulur. Tarih ve imza pul üzerinden başlamış ise, açıkta sona ermeli; açıkta başlamış ise, pul üzerinde sona ermesi gerekmektedir.¹⁰⁹

Damga Vergisi konusuna giren kağıtlar ve ilanlara yapıştırılan pullar, DVK'nun bellediği şekilde iptal edilmemişse, iptal edilmemiş olan pulların kıymeti üzerinden maktu vergilerde yüzde 50, nispi vergilerde %10 vergi cezası kesilir.

Bu hüküm, resmi daireler, noterler, bankalar ve anonim şirketlerle 3659 sayılı Kanuna tabi kurumlara ve derneklere ibraz edilen veya gönderilen kağıt ve ilanların iptal edilmemiş pulları hakkında uygulanamaz.¹¹⁰

Resmi daireler, noterler, bankalar ve anonim şirketlerle 3659 sayılı kanuna tabi kurumlara ve derneklere ibraz edilen veya gönderilen ve pulları vergi kanununun bellediği şekilde iptal edilmemiş bulunan evrakı, pullarını resmi mühür veya damga basmak suretiyle iptal etmeden muameleye koyanlar adına her bir belge için 20.000 lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak birden fazla nüsha tanzim edilmiş evrak için kesilecek ceza 1.000.000 lirayı aşmaz (VUK m 356/1).

Pulsuz veya pulu noksan belgeleri, usulen resmi veya para cezası tahsil edilmeden tasdik edilen veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her belge için 100.000 lira ceza kesilir (VUK m 356/3).

ii. Damga Vergisi ile ilgili yükümlülüğün usulüne uygun ifa edilmemesi

Damga Vergisi yükümlülüğünün, Damga Vergisi Kanununda belli edildiği şekilde yerine getirilmemesi halinde, maktu vergilerde %50, nispi vergilerde ise % 10 nisbetinde özel usulsüzlük cezası kesilir (VUK m 355/b)

¹⁰⁹ PEHLİVAN, s. 93-96

¹¹⁰ AKIŞ, s. 52.

C. Bilgi Vermekten Çekinenlere, Defter ve Belgeleri İbraz Etmeyenlere, İnceleme Elemanına Yardım Etmeyenlere ve Maliye Bakanlığı'nın Getirdiği Diğer Zorunluluklara Uymayanlara Uygulanacak Özel Usulsüzlük Cezaları

Vergilemeye ilişkin olarak, bazı kişi ve kuruluşların bilgi vermeleri öngörülmüştür. Bu görevleri yerine getirmeyenler için özel usulsüzlük cezası kesilir.

VUK'nun 86. maddesine göre, kamu idare ve müesseseleri, devlet ekonomi kurumları ile görevlerinin gerektirdiği gerçek ve tüzel kişiler, zirai kazançlar il ve merkez komisyonlarının isteyeceği her türlü bilgili vermekle yükümlüdürler.

148. maddeye göre ise, kamu idare ve müesseseleri, mükellefler, mükellefle ilişkide bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler. Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerin isteyecekleri bilgileri vermek zorundadırlar.

VUK'nun 150. maddesinin 4 numaralı bendine göre, banka, bankerler, şirketler ve emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler, her ay öğrendikleri ölüm olayları ile intikalleri, ertesi ayın 15. günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar.

VUK'nun, 257. maddesine göre, vergi inceleme ve kontrolleri ile gayri menkullerin rayiç bedeli tesbiti sırasında mükellefler aşağıdaki görevleri yerine getirmek zorundadırlar:

i. İncelemeye yetkili memura, işletmenin durumuna göre çalışma yeri göstermek ve resmi çalışma saatleri içinde memurun işyerinde çalışmasını sağlamak;

ii. İnceleme ile ilgili her türlü izahatı vermek;

iii. İncelemeye yetkili memurun gerektiğinde işyerinin her tarafını gezip görmesini sağlamak;

iv. Bina ve arazinin rayiç bedelinin tesbitinde, değeri tesbit edilecek bina ve araziye gösterip gezdirmek ve istenilen bilgileri vermek;

v. İncelemede fiili envanter uygulamasına karar verilmiş ise, araç, gereç ve personeli ile yardım etmek;

Bu zorunlulukları uymayan;

i. Birinci sınıf tüccarlar ile, serbest meslek erbabı hakkında 200.000.000 lira;

ii. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tesbit edilenler hakkında 100.000.000 lira;

iii. Bunların dışında kalanlar için de 50.000.000 lira özel usulsüzlük cezası kesilir (VUK Müh.e. 355).

Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmemesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz dilmemesi durumunda haklarında cezai hükümlerin uygulanacağını ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır.

Özel usulsüzlük cezası verilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur.

Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır (VUK Müh.e. 355/III).¹¹¹

G. VERGİ GİZLİLİĞİNE UYMAMA SUÇU

Vergi borcu ya da vergi cezasının zamanında ödenmesini sağlamak amacıyla getirilen yaptırımlardan biri de vergi borcunu ya da cezasını zamanında ödemeyenlerin kimliklerinin kamuoyuna açıklanmasıdır.

Vergi Usul Kanunun, 5. maddesinin, dördüncü bendine göre, “mükelleflerin vergi tarihine esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Sahte veya yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporlarıyla tesbit olunanların bu suçları, bunların mensup oldukları yasal kuruluşlara bildirilebilir” (VUK m 5, f.4).

Bu düzenlemeyle mükelleflerin vergi borçlarını, kamuoyu baskısıyla zamanında ödemeleri amaçlanmaktadır. Dolayısıyla vergi borçlarını ya da kesinleşmiş vergi cezalarını zamanında ödemeyenlerin kimliklerinin Maliye Bakanlığı ya da bu bakanlığın yetkisi dahilinde diğer vergi idaresi birimleri tarafından kamuoyuna açıklanması veyahut ilgili meslek kuruluşuna bildirilmesi, vergi mahremiyetinin (gizliliğinin) ihlali sayılmayacaktır.¹¹² Vergi mahremiyetinin ihlali, görevden doğan bir vergi suçudur. VUK’nun 362. maddesine göre, “bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olanlardan, bu mahremiyeti ihlal edenlere TCK’nın 198. maddesinde

¹¹¹ PEHLİVAN, Vergi Hukuku, s. 96-98

¹¹² PEHLİVAN, Vergi Hukuku, s. 102

yazılı cezanın iki katı hükmolunur. Bu ceza iki aydan az olamaz. Suçları tekrerr edenler, bir daha devlet hizmetinde kullanılamazlar.”

Vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişiler VUK’nun 5. maddesinde belirtilmiştir. Bu kişiler şunlardır:

- i. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
- ii. Vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar;
- iii. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
- iv. Vergi işlerinde görev alan bilirkişiler:

Bu kişiler; mükelleflerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine işletmelerine, servetlerine ve mesleklerine ilişkin öğrendikleri sırları, üçüncü kişileri ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar.

İfşa etmek (sırrı açıklamak), yetkili olmayan kişinin sırrın konusu hakkında kısmen veya tamamen bilgi sahibi olmasını sağlayan herhangi bir hareketin yapılmasıdır. Sırrın ifşası bir kişiye yapılabileceği gibi bir çok kişiye de yapılabilir. Açıklamanın şekli de önemli değildir. Yazılı olabileceği gibi sözlü de yapılabilir. Örneğin üretimde kullanılan bazı formülleri ve bileşenleri açıklamak gibi.

Mesleki sırrın, memurun veya üçüncü kişinin yararına kullanılması da yasaktır. Bu yararlanma maddi olabileceği gibi, manevi de olabilir. Sırrı saklama görevi, memuriyet devam ettiği sürece devam ettiği gibi, memurun, görevden ayrıldığı süre için de geçerlidir.

Vergi mahremiyetini uymama suçu cezası, ceza mahkemelerinde yargılanarak verilen hürriyeti bağlayıcı cezadır. Cezanın miktarı iki aydan az olmamak üzere TCK’nun 198. maddesinde yazılı cezanın iki katıdır. Bu maddede yazılı ceza 3 aya kadar hapis cezası olduğuna göre, hakim 2 aydan 6 aya kadar hapis cezası ve kanunda öngörülen kadar para cezasına hükmeder.

Vergi mahremiyetini ihlal suçu ile cezalandırılan bir görevli, suçu tekrar işlemesi halinde, tekrerr hükümleri yanında, bir daha devlet hizmetine girememe cezasına da çarptırılır.¹¹³Burada da kamu düzenini ihlal niteliği ağır bastığı için fiil, ceza mahkemelerinde yargılanmaktadır.

¹¹³ PEHLİVAN, Vergi Hukuku,s. 100-101

VUK'nun 5. maddesine 4369 sayılı kanunla eklenen 4.fıkra hükmüne göre mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığı'na açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir. Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalara ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler verilebilir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorundadırlar. Maliye Bakanlığı bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir.

VUK'nun 5. maddesinin son fıkrasına göre, vergi kanunlarınca öngörülen yerlerde asılı cetvellerde ve vergi levhalarında mükelleflere ilişkin olarak açıklanan bilgilere dayanarak mükelleflerin onur, saygınlık ve haklarına tecavüz edilemez. Aksine hareket edenlere TCK'nun 480, 481 ve 482. maddelerindeki cezalar üç misli olarak hükmolunur. Bu maddelerde para cezalarıyla, üç aydan üç yıla kadar hapis cezaları yer almaktadır.

VUK'nda vergi mahremiyetin ihlale ilişkin düzenlemeye benzer bir düzenleme genelde kamu alacakları özelde verginin tahsili açısından 6183 sayılı kanunun 107.maddesinde yer almaktadır. Bu düzenlemeye göre 6183 sayılı kanunun uygulamasında görevli olanlar, bu görevleri dolayısıyla, kamu borçlusunun ve onunla ilgili olanların kişiliklerine, mesleklerine, işlerine, işlem ve hesap durumlarına ilişkin olarak öğrendikleri sırlarla, gizli kalması gereken diğer hususları açıkladıkları takdirde 2 aydan 6 aya kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar. Bu sırları kendi ya da başkasına yarar sağlamak için açıkladıkları takdirde beş aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılabilirlerdir.

VUK'nun 5. maddesine göre, belge düzenine uymayan veya kaçakçılık fiilleri ile vergi kaybına yol açanların basın ve TRT aracılığıyla açıklanması vergi mahremiyetinin ihlali sayılmamaktadır (VUK M5, f.6). Ayrıca AATUHK ile de, kamu borcunun vadesinde ödemeyenlerin kamuoyuna duyurulması esası getirilmiştir. Buna göre, ödeme müddetinin bitim tarihinden itibaren altı ay geçmesine rağmen, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve bunların fer'ileri ve cezaları ile bu

vergiler dışında kalan ve vergi, resim, harç niteliğinden olmayan diğer amme alacaklarını ödemeyen amme borçlularının ad ve ünvanları ile borç miktarları, yılda en çok bir defa Maliye Bakanlığı'nca topluca ilan edilebilir. Bu ilanın yapılması, sırrın ifşası ve vergi mahremiyetinin ihlali sayılmaz (VUK m 107, f. 3,4).¹¹⁴

H. MÜKELLEFİN ÖZEL İŞLERİNİ YAPMA SUÇU

Vergi hukukunda görevden doğan suçların bir diğeri mükellefin özel işlerini yapmak suçudur. Vergi idaresinde görev yapan memurlar ile vergi yargısında görevli olanlar, mükelleflerin, vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar (VUK m 6).

Bu hükümlere aykırı hareket edilmesi halinde TCK'nun 240. maddesinde yer alan 6 aydan 1 yıla kadar hapis ve bu kanunda gösterilen ve zaman zaman arttırılan ağır para cezasına hükmedilebilmektedir. Bu hareketler kaçakçılık suçu cezasını gerektiren bir fiile iştirak mahiyetinde olduğu takdirde, haklarında ayrıca, iştirak, hükümleri uygulanır (VUK M 363).¹¹⁵

VUK'nun 6. maddesinde yasaklar iki grupta toplanmaktadır. Birinci grupta vergi işlemleri ile uğraşan memur, bilirkişi, komisyon üyeleri ve vergi yargı kuruluşlarında görevli olanların kanunda yakınlık derecesi belirtilen akrabalarına ve kanuni temsilci ya da vekili bulundukları kimselere ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamayacakları hükme bağlanmaktadır. İkinci grupta ise, vergi işlemleri ve incelemeleri ile vergi yargı kuruluşlarında görevli olanların mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin hesap, yazı ve sair işlerini ücretsiz de olsa yapamayacaklarına ilişkin yasaklar yer almaktadır.¹¹⁶

VUK'nun 363. maddesi hükmü uyarınca, aynı kanunun altıncı maddesinin son fıkrası hükmü gereğince; mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar TCK'nun 240. maddesine göre ceza görmektedirler. TCK'nun 240. maddesinde; yasada yazılı hallerden başka her ne suretle olursa olsun görevini suiistimal eden memur derecesine göre bir yıldan üç yıla kadar hapsolunur.

¹¹⁴ ATAR, s. 149

¹¹⁵ PEHLİVAN, s. 101

¹¹⁶ KIRBAŞ, s. 187-188.

Cezayı hafifletici nedenlerin bulunması halinde altı aydan bir yıla kadar hapis ve ayrıca para cezası uygulaması gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca, duruma göre, süreli ve temelli olarak memuriyetten yoksun kılınacağı hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu hareketlerin, kaçakçılık suçu cezasını gerektiren bir fiile iştirak niteliğinde olması durumunda, haklarında ayrıca, VUK'nun 344. maddesinin üçüncü fıkrası hükmünün uygulanması gerekmektedir. VUK'nun 344. maddesinin üçüncü fıkrası; vergi ziyana, aynı kanunun yukarıda açıklanan hürriyeti bağlayıcı cezalarla ilgili 359. maddesinde belirtilen fiillere neden olunması halinde, uygulanacak vergi ziyayı cezasının üç kat, bu fiillere iştirak edenlerin ise bir kat olarak cezaya çarptırılacağını öngörmektedir.¹¹⁷

I. YETKİLİ MAKAM VE MEMURLARA BİLGİ VERMEME SUÇU

VUK'nun 148. maddesi ve 150 .maddesinin 4 numaralı bendinde yazılı bilgi vermeye ilişkin hükümler ile 257. maddede yazılı mecburiyetlere uyulmaması cezaı gerektirmektedir. Bu görevleri yerine getirmeyen gerçek ve tüzel kişiler adına özel usulsüzlük cezası kesilir. Buna rağmen yine yerine getirilmezse, yetkililerce yeniden süre verilerek mecburiyetlerin yerine getirilmesi kendilerine tebliğ olunur. İkinci defa talebe rağmen yine mecburiyetleri yerine getirmeyenler hakkında hapis cezasına hükmolunur.¹¹⁸ Bu fiillerin cezalandırılma usulü ise kaçakçılık suçunda olduğu şekilde gerçekleştirilecektir..

VUK'nun 148. maddesine göre kamu idare ve müesseseleri, yükümlüler veya yükümlülerle ilişkide bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermek zorundadırlar. Bu bilgileri, çekinme nedenleri olmaksızın vermeyenlerle ölüm ve intikal olaylarını bildirmek zorunda olan memurlar (sulh yargıçları, icra, tapu, nüfus memurları, mahalle ve köy muhtarları, konsoloslar, bankalar, bankerler ve şirketler VUK m 150) bu görevlerini ertesi ayın 15'i akşamına kadar yerine getirmek zorundadırlar.

¹¹⁷ AKDOĞAN, *Türk Vergi Sistemi Uygulaması*, s.45-46.

J. İŞYERİ KAPATMA CEZASI GEREKTİREN SUÇLAR

Mali nitelikli suçlara öngörülen vergi cezalarının yanı sıra 1986 yılından itibaren uygulamaya konulmuş bulunan işyeri kapatma cezasını da bir yaptırım olarak belirtmek gerekir. 1994 yılında 4008 sayılı kanun ile bu yaptırımın para cezasına çevrilmesi olanağı getirilmiştir.

Fatura ve benzeri (gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ve Maliye Bakanlığı'nın öngördüğü diğer belgeler) gibi belgelerin bir takvim yılı içinde üç defa kullanmadığının veya bulundurulmadığının tesbiti halinde, mükelleflerin işyerleri Maliye Bakanlığı veya bakanlığın yetki verdiği vergi idaresi birimleri tarafından bir haftaya kadar kapatılabilecektir.

Ancak, işyeri kapatma cezasının uygulanabilmesi için, yukarıda belirtilen belgelerin kullanılmadığının veya bulundurulmadığının ikinci defa tesbiti üzerine, mükelleflerin bir yazı ile uyarılmaları ve tekrarlanması halinde işyeri kapatma cezasının uygulanacağını duyurulması şarttır (VUK mm. 354,f.3).

İşyeri kapatma cezasının uygulanabilmesi için aynı takvim yılı içerisinde iki tesbitten sonra mükelleflerin, vergi dairesi tarafından yazı ile uyarılması gerekir. Bu uyarı yazısında daha önce işlemiş olduğu suç ve kesilen cezalar hatırlatılarak, belge düzenine uymama suçunu tekrar işlemesi halinde işyeri kapatma cezasının uygulanacağını duyurulmuş olması gerekir.

Bu yazıya rağmen, üçüncü kez belge düzenine uymama suçunun tesbiti halinde, işyeri kapatma cezası uygulanabilecektir.

Birbiri ardına işlenen belge düzenine uymama suçunda, uyulmayan belgelerin aynı tür belgeler olması şart değildir. Örneğin, birinci fiil fatura düzenlememe, ikinci fiil perakende satış fişi düzenlememe ve üçüncü fiil de sevk irsaliyesi düzenlememe şeklinde olabilir. Bu durumda, bir vergilendirme döneminde üç defa belge kullanılmadığı gerekçesiyle mükellefin işyeri kapatılabilecektir.

İşyeri kapatma cezasının süresi, bir haftaya kadardır. İşyeri kapatma kararı yetkisi, Maliye Bakanlığı'na kullanılabileceği gibi, mahalline de devredilebilmektedir. Yayınlanan tebliğlerle bir ve üç güne kadar işyeri kapatma cezalarının defterdarlıkça, bir haftaya kadar olanlar ise, Bakanlıkça kullanılmaktadır.

¹¹⁸ ÖNER, s. 193.

İşyeri kapatma cezası, işyerlerinde tatbik edilebilir. İşyeri VUK'nun 156. maddesinde belirtilen ekonomik faaliyetlere tahsis edilebilen yerlerdir. Fabrika, mağaza, tarla, bahçe, kümes gibi yerler, işyerleridir. İşyeri kapatma cezası, işyerine girişi ve çıkışı önleyecek şekilde resmi mühürle mühürlenerek uygulanmaktadır. Araçlarda ise, kapıları mühürlenerek faaliyetine engel olunmaktadır.¹¹⁹

Kapatma kararı ayrıca, görülebilecek büyüklükte levhalara yazılmak suretiyle üçüncü kişilere duyurulur. Bu levhanın görülmesini engellemek veya başka bir levhanın veya duyurunun işyerinin herhangi bir yerine asılması halinde, uygulanmakta olan kapatma cezası, verilen cezanın süresi kadar artırılarak uygulanır.

İşyeri kapatma cezası, kapatma kararının uygulanmasından önce, mükelleflerin yazılı olarak istemeleri halinde, para cezasına çevrilebilir. Para cezasına çevrilmesinden sonra, aynı takvim yılı içinde işlenen fiiller nedeniyle, tekrar işyeri kapatma cezası uygulanması gerekir ise, ikinci kez verilen işyeri kapatma cezası para cezasına çevrilmez.

Para cezası, kapatma kararına ilişkin yazının mükellefe tebliğ edildiği tarihte yürürlükte bulunan, sanayi sektöründe 16 yaşından büyük işçiler için belirlenen asgari ücretin bir yıllık brüt tutarından az olmamak üzere, mükellefin bir önceki yıl Gelir veya Kurumlar Vergi beyannamelerinde yer alan dönem kazancının yüzde beşi olarak hesaplanır ve yazı ile mükellefe bildirilir. Kapatma cezasının uygulanması, diğer cezaların uygulanmasını engellemez. (VUK Müh.e.354)

K. VERGİ ZİYAI SUÇU

1. Vergi Ziyai

Vergi ziyai, kavram olarak vergi kaybına yol açılmasını yansıtmaktadır. Vergi ziyasına .yol açılması; mükellefin, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususları yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirmesi ile ilgili bir fiildir. Genel olarak, yasalara aykırı bu fiilin gerçekleştirilmesinde, mükellefin bilerek ya da bilmeyerek bunlara yol açmış olmasının uygulanacak cezasın, ağırlığı ya da hafifletilmesi bakımından etkisi bulunmaktadır. Vergi ziyainın ne anlama geldiği, VUK'nun 341. maddesinde tanımlanmış bulunmaktadır.

¹¹⁹ PEHLİVAN, Vergi Hukuku,s. 99.

Buna göre vergi ziyayı; mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk etmemesini veya eksik tahakkuk etmesini ifade etmektedir.¹²⁰

Vergi ziyayı suçunun unsurlarını şu şekilde belirtmek mümkündür:

Vergi ziyasının oluşumunda iki unsur vardır. Birincisi yükümlünün ya da sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerinin zamanında yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirmesi; ikincisi bu yüzden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi ya da eksik tahakkuk ettirilmesidir. O halde vergi yasalarına, zaman ya da içerik yönünde aykırı davranılması nedeniyle, verginin zaman yönünden ya da tutar yönünden tahakkukunda bir aksaklık meydana gelmişse, vergi ziyayı var demektir.

Yalnız tutar bakımından eksik tahakkuk değil, geç tahakkuk da vergi ziyasını gerçekleştirmektedir. Burada önemli olan nokta, yükümlünün yasaya aykırı davranışı ile vergideki tahakkuk aksaklığı arasında bir illiyet bağının bulunmasıdır. Veraset ve intikal vergisinde, yükümlünün yararına olan iki özel kural VUK 342’de yer almaktadır. Birinci kurala göre, yükümlüye beyannameye verme süresinin sonundan, başlayarak 15 (on beş) günlük ek bir süre tanınmıştır. Bu ek süre içinde beyanname verilirse vergi ziyayı olmamış sayılır. On beş günlük ek süre içinde beyannamenin verilmiş olması, yalnızca VUK. 352, II,1 uyarınca, ikinci derecede usulsüzlük cezasının uygulanmasına yol açar. İkinci kural uyarınca, veraset ve intikal vergisi beyannamesi süresinde ve 15 günlük ek süre içinde verilmemişse, yükümlüye tebliğde bulunularak 15 günlük bir ek süre daha verilir. Yükümlüye tebliğde edilmek suretiyle verilen bu 15 günlük süre içinde beyanname verilirse, yine vergi ziyayı olmamış sayılır; VUK. 352, I, 11 uyarınca, birinci derecede usulsüzlük cezası uygulanır. Veri idaresinin tebliğ ettiği bu ikinci 15 günlük ek süre içinde beyanname verilmezse, vergi ziyayı gerçekleşmiş sayılır. Emlak vergisinde, beyannamenin süresi içinde verilmemesi halinde, bu sürenin sonundan başlayarak iki ay beklenir. Beyanname bu süre içinde verilirse, vergi ziyayı olmamış sayılır (EVK M. 27). Yalnızca VUK, 352, II, 1 uyarınca ikinci derecede usulsüzlük cezası kesilir.¹²¹

¹²⁰ AKDOĞAN, *Türk Vergi Sistemi Uygulaması*, s. 36.

¹²¹ KANETİ, s. 200-201.

2. Vergi Ziyayı Suçu

Vergi ziyayı suçu, “mükellef veya sorumlular tarafından 341. maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir” (VUK M 344). Vergi ziyayı suçu mükellefin ya da sorumlunun vergilemeye ilişkin ödevlerini zamanında yerine getirmemesi ya da eksik getirmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine yada eksik tahakkuk ettirilmesine yol açması; böylece vergi kaybına yol açmasıdır. Bu suç karşılığında kesilecek ceza vergi ziyayı cezasıdır.¹²²

3. Vergi Ziyayı Suçunun Cezası

VUK’nda 1998 yılında 4369 sayılı kanunla yapılan köklü bir değişiklik, daha önceki yıllarda ayrı vergi suçları oluşturduğu kabul edilen fiillerin tümünü “vergi ziyayı” suçu; karşılıklarında uygulanacak cezaları da “vergi ziyayı cezası” adı altında toplamıştır.

Vergi ziyayı suçu işleyenlere vergi ziyayı cezası kesilir. Bu ceza; ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden, cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunan tutardır (VUK M 344, f.2).

Vergi ziyasına VUK’nun 359. Maddesinde, “kaçakçılık suçları” kapsamına giren fiillerle sebebiyet verilirse bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır (VUK M 344, f.3). Öte yandan, kanuni süresi geçtikten sonra verilen beyannameler için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır. Ancak, vergi incelemesine başlanılmasına veya vergi matrahının takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasından sonra verilecek beyannameler için bu indirim uygulanmaz (VUK M 344, f.4).

Vergi cezası; dava açılmamışsa, dava açma süresinin bitiminden itibaren bir ay içinde, dava açılmışsa, mahkeme kararının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir (VUK. m. 368).

Uzlaşılabilir vergilerde ceza, uzlaşılabilir vergi tutarına göre düzeltilir. 4369 sayılı kanun köklü bir değişiklikle kaçakçılık, ağır kusur, kusur şeklindeki sınıflandırmayı kaldırmış ve sistemi basitleştirmiştir.¹²³

¹²² ULUATAM, s. 205

¹²³ KIRBAŞ, s. 177.

L. HİLELİ VERGİ SUÇLARI

Hileli vergi suçları VUK'na 1951'de yapılan bir değişiklikle (5815 sayılı kanun) girmiştir. VUK'nun ilk yürürlüğe giren şeklinde mali ceza hükümleri dışında (ve ceza kanununa göre cezalandırılacak suçlar başlığı altında yer alan bilgi vermekten kaçınma suçu dışında) dar anlamda cezayı gerektiren suçlar yer almış değildir.

İlk yıllarda beklenen gelirlerin elde edilemeyişi, kanun koyucuyu hileli vergi suçunu mali ceza dışında hapisle müeyyidelendirmeye itmiştir.¹²⁴

Vergi Usul Kanunu 357. maddesinde düzenlenmiş olan Hileli vergi suçları 31.12.1980 tarih,2365 sayılı kanunla kaldırılmış olmakla birlikte burada değişiklikten önceki şekliyle ele alınacaktır. Hileli vergi suçları değişiklikten önce VUK'nun 357. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir

Vergi Usul Kanunu'na göre,Beyanname vermiş olsun olmasın, aşağıdaki fiillerden biri ile vergi ziyana sebep olan kimse hileli vergi suçunu işlemiş olur. Aşağıda sayılan bütün fiillerde ortak nokta, hepsinde de vergi ziyana sebep olunmasıdır.

Hileli vergi suçu maddi unsurları bakımından ceza hukukundaki sahtecilik suçuna benzer. Bu suçlarda mükellef resmi işlemlere esas olacak işlemlerin sahtelerini çıkarmakta, bu belgeleri tahrif temekte, yok etmekte ve böylece vergi ziyana sebep olmaktadır.¹²⁵Gerek kaçakçılık gerek kusur ve usulsüzlükte verilen cezalar, mükellef veya sorumluların malvarlıklarına başvurmak şeklinde olmasına karşılık, vergi işlerinde daha ağır olduğu kabul edilen bazı suçlar dolayısıyla, suçları işleyen mükellef veya sorumlular hakkında hapis cezası öngörülmüştü. Hileli vergi suç ve cezaları hakkındaki hükümler VUK'nda yer almış olmakla beraber, bunlar mahiyetleri icabı, ceza mahkemelerinde yargı ve karar konusu olurlar. VUK'na göre, "Beyanname verilmiş olsun veya olmasın, aşağıdaki fiillerden biri ile verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya eksik tahakkuk ettirilmesine sebebiyet verilmesi hileli vergi suçudur" (VUK M 357).

¹²⁴ Öztekin TOSUN, *Hileli Vergi Suçları*, İstanbul: İstanbul Hukuk Fakültesi Yayınları,1962. s. 39.

Bu kanun maddesi değişmeden önce bu maddenin ilgili fıkralarında bahsi geçen fiilleri řu şekilde sıralamak mümkündür.:

- i. Çift defter kullanmak (Bu fiil, VUK'na göre tutulması zorunlu olan defterlere kaydı gereken hususların, vergi matrahının azalmasına sebep olacak şekilde diğer defter ve evrakta toplanmasıdır)
- ii. Sahte veya muhteviyatı bakımından yanıltıcı belgeler düzenlemek veya bunları bilerek kullanmak,
- iii. Belgeleri tahrif etmek, asıllarına uygun olmayan belge ve suretler düzenlemek veya tahrif edilmiş belgeleri, asıllarına uygun olmayarak düzenlenmiş belge ve suretleri kullanmak,
- iv. Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum (olmayan) adlara hesap açmak, her çeşit muhasebe hilelerini yapmak,
- v. Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlerin sayfalarını yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak,
- vi. Vergi kanunlarına göre tutulması ve saklanması zorunlu olan defter veya belgeleri yok etmek veya gizlemek (gizleme varlıkları sabit olmuş defter ve belgelerin incelemede gösterilmemesidir).

VUK hileli vergi suçu sayılan hallerden birini fiilin mahiyetini ile değil, fiilde söz konusu iktisadi değerin tutarı ile belirlemişti. Hileli vergi suçu olarak bu fiillerin cezası (ziyaa uğratılan verginin üç katından başka) üç aydan üç yıla kadar hapis ve bu kadar müddet ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyettir (VUK M 359). Öte yandan bu fiilleri, verginin tarhı için kanunda belli edilen sürenin girmesinden önce meydana çıkanlar, hileli vergi suçuna teşebbüs etmiş sayılırlar; böyle bir teşebbüsün cezası bir aydan bir yıla kadar hapis ve bu kadar müddet ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyettir. Bunlardan başka gerek hileli vergi suçunun işlenmesi gerek buna teşebbüs edilmesi halinde verilecek cezaların mahalli gazeteler veya gazete veya gazete olmayan yerlerde mutata vasıtalarla ilan edilmesine de hükmolunur¹²⁶, şeklinde düzenlenmekteydi.

¹²⁵ BULUTOĞLU, s.419

M. DİĞER KANUNLARDA YER ALAN SUÇ VE CEZALAR

Yapılan yeni düzenlemeler ile vergi ceza hükümlerinin toplu olarak bir arada bulundurulması amaçlanmıştır. Bu nedenle de ülkemizde, daha önce vergi kanunlarında dağınık olarak yer alan ceza hükümleri, VUK kapsamı içinde toplanmaya çalışılmıştır. Ancak bu düzenlemede, Gümrük Vergileri VUK kapsamı dışında bırakıldığından, gümrük vergilerine ilişkin cezalar da adı geçen kanunun kapsamına alınmamıştır. Daha sonra ise, vergi sistemimize yeni olarak sokulan veya değişikliğe tabi tutulan vergi kanunlarında, bazı ceza hükümlerine yer verilmiştir.

Bu hükümlerin bir bölümü, genel vergi ceza hükümlerinin uygulanmasını öngörmekte, bir bölümü ise; değişik ülkeler çerçevesinde yeni bazı ceza hükümleri getirmektedir. Bunlara örnek olarak Emlak Vergisi Kanunu (EVK), Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (MTVK), Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK), Damga Vergisi Kanunu (DVK) ile Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'da yer alan ceza hükümlerini gösterebiliriz.¹²⁷

VI. VERGİ CEZALARININ SONA ERMESİ

A. VERGİ CEZALARININ ÖDENMESİ

Ödeme, vergi cezalarını en tabii ortadan kaldırma yoludur. Vergi cezalarını gerektiren olaylar, vergi dairelerince veya yoklama ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tesbit edildikten (VUK Mam. 364) sonra, cezalar, olayın ilgili bulunduğu vergi daireleri tarafından kesilir (VUK Mam. 365) Vergi dairesi tarafından kesilen vergi cezaları ise, ceza ihbarnamesiyle mükellefe tebliğ olunur.

VUK 368. maddesinde vergi cezalarını ödeme vadesini, tebliğ edilen cezaya karşı dava yolunun seçilip seçilmediğine göre değişik olarak tesbit etmiştir.¹²⁸

Vergi alacaklarını olduğu gibi vergi cezalarını da sona erdiren doğal neden ödemedir. Vergi Usul Kanunu'nun 368. maddesine göre vergi cezaları cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bitimi tarihinden itibaren 1

¹²⁶ ERGİNAY, Vergi Hukuku, s. 98

¹²⁷ ANADOLU ÜNİVERSİTESİ. Türk Vergi Mevzuatı, s. 398

¹²⁸ ANADOLU ÜNİVERSİTESİ. Türk Vergi Mevzuatı, s.,398-399

ay içinde ödenir. Şayet cezaya karşı dava açılmışsa, vergi mahkemesi kararının üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliği tarihinden itibaren 1 ay içerisinde ödenir(VUK Mam. 368).

Görüldüğü gibi vergi cezalarının ödenebilir duruma gelmesi, bir başka deyişle tahakkuku, vergi alacağının ödenebilir duruma gelmesine koşut düzenlenmiştir. Öte yandan 4369 sayılı kanun ile 368. maddeye eklenen ve 1.1.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, dava konusu yapılan vergi ziyai cezasına, dava açma süresinin sonundan, yargı kararının idareye tebliğ tarihine kadar geçen süreler için gecikme faizi uygulanır. Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinde öngörülen gecikme faizine tabi tutulması kabul edilmiştir.

Dava açılması ve ceza muhatabının davayı kaybetmesi halinde ise vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğinden itibaren bir ay içinde verginin ödenmesi gerekir. Bu süre içinde ödenmeyen vergi cezaları için vergi dairesi, AATUHK'na göre icraya gidebilir.

Vergi cezasının ödenmesi, genel olarak, vergi dairesi ile mükellef arasında bu konudaki ilişkiyi sona erdirirse de ödeme kaçakçılık suçları için bahis konusu olan ceza kovuşturmasını engellemeyecektir

B. PİŞMANLIK

Vergi cezalarını kaldıran bir diğer sebep olarak pişmanlık hali kabul edilmiştir. Kelime anlamından anlaşılacağı üzere pişmanlık, mükelleflerin suç sayılan hareketlerinden pişmanlık duymaları ve yetkili makamlara bildirmeleridir. Vergi Usul Kanununa göre pişmanlık hali, beyana dayanan vergilerde kaçakçılık, ağır kusur ve kusur mahiyetindeki suçlar için kabul edilmiştir. Bu hareketlerini ilgili makamlara dilekçe ile haber veren ve bu fiillerini ıslah eden mükelleflere ceza kesilmemekte; sadece ziyaa uğratılan verginin aslı ile ödeme süresi geçen her ay için %9 nispetinde zam alınmakla yetinilmektedir.¹²⁹

Kanunlara aykırı olarak işlenen fiiller, esas olarak, kanunlarda öngörülmüş, müeyyide altına alınmıştır. Ancak işlenen suçtan nedamet duyanlara bazı şartlarla ceza kesmede bazı indirimler yapılır veya bu kişilere ceza verilmez. Aynı düşünceden hareket eden kanun koyucu VUK'nun 371'inci maddesiyle pişmanlık ve ıslah denilen bir müessese de getirmiştir. Adı geçen bu müesseseyi kısaca şöyle açıklayabiliriz:

¹²⁹ ZORLU, s. 212.

Pişmanlık kapsamına ise, kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçu ile kaçakçılığa teşebbüs ve kaçakçılığa iştirak, teşvik ve yardım suçları girmektedir.¹³⁰

Yükümlüler beyana dayanan vergilerde, işlemiş oldukları ve vergi kaybı sonucunu doğuran suçlardan pişmanlık duymaları halinde belli koşullar altında suçluluktan kurtulabilirler.¹³¹

Pişmanlık ve ıslah ile hem ziyaa uğratılan vergi bir an önce tahsil edilmiş olmakta, hem de vergi uyumsuzluğunun çıkması idare aşamasında önlenmiş olmaktadır.

Vergi Usul Kanununun 371. maddesinde beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasının gerektiren (360.maddede yazılı iştirak şeklinde yapılanlar dahil) suçlarını kendiliğinden ilgili makamlara haber veren mükelleflere bu suçlara ilişkin cezaların kesilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Maddede belirtildiği gibi, pişmanlık ve ıslahın uygulanabilmesi için işlenen suçun vergi ziyayı niteliğinde olması gereklidir.¹³²

i. Mükellefin durumu haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya sözlü beyanı tutanakla teşvik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması.

ii. Yükümlünün haber verme dilekçesinden önce yükümlü nezdinde bir vergi incelemesi başlamamış veya olay takdir komisyonuna intikal ettirilmemiş, kaçakçılık fiilinin işlendiği tesbit edilmemiş olmalıdır.

İşyerinde yoklama fişi ile bazı hususların saptanmış olması vergi incelemesine başlanmış olmasını göstermeyeceğinden bu durum mükellefin pişmanlıktan yararlanmasının engellemez.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, vergi dairesince mükellefin “beyana davet edilmesi”den sonra mükellefçe verilen dilekçenin kendiliğinden verilmiş sayılmayacağını bu bakımdan böyle bir durumda pişmanlık hükümlerinden yararlanılmasının mümkün olmadığı sonucuna varmıştır.¹³³

¹³⁰ ANADOLU ÜNİVERSİTESİ. *Türk Vergi Mevzuatı*, s. 399

¹³¹ Mualla ÖNCEL, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 218.

¹³² KIRBAŞ 190.

¹³³ ULUATAM 212

iii. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde verilmesi gerekir.

iv. Eksik veya yanlış yapılan beyan yükümlünün durumu haber verme tarihinden itibaren onbeş gün içinde tamamlanmalı veya düzeltilmelidir.

v. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin ödemesinin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında (her ay için ayrı ayrı %9) bir zamlarla birlikte başvuru tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi.

Bu koşulların yerine getirilmesi halinde kaçakçılık fiillerini işleyenler hakkında katılmaya ilişkin 360. madde hükmü uygulanmaz.¹³⁴Sayılan koşullara uygun olarak bildirilen kaçakçılık suçları için de pişmanlık hükümleri işletilebileceği gibi iştirak halinde suçluluk sıfatı da kalkar

Pişmanlık dilekçesi ile vergi suçundan kurtulmak, beyana dayanan vergiler için geçerlidir. Ancak, VUK'nun, 371. maddesinin son fıkrası pişmanlık hükmünün beyana dayalı vergilerden olan Emlak Vergisinde uygulanmayacağını belirtmiştir. Emlak Vergisi de, beyan esasına dayalı bir vergi olmasına rağmen, Emlak Vergisinde pişmanlık geçerli değildir.

Bunun nedeni, kamulaştırma uygulamalarında, emlak sahiplerinin, kamulaştırma bedelinin yüksek gösterilmesi amacıyla emlak değerlerini, pişmanlıktan yararlanarak yükseltmelerini önlemek olabilir.

Pişmanlığın en önemli sonucu, vergi suçlarının ortadan kaldırmasıdır. Pişmanlık; uygulamada çok yaygın olarak başvuru bir yoldur. Özellikle, beyannamelerini çeşitli sebeplerle süresinde veremeyenler, cezai müeyyideden kurtulmak için ilk başvurdıkları yol, pişmanlık dilekçesi vermektir.¹³⁵Pişmanlık, vergi ziyai suçlarında ve kaçakçılıkta ceza uygulamasını ortadan kaldırabilirken, pişmanlık yoluyla usulsüzlük cezalarından kurtulmak mümkün olmamaktadır.

Kısaca özetlemek gerekirse : Beyan üzerinden alınan vergilerde vergi kaybı sonucunu doğurarak vergi suçu işleyen kişiler, şayet işledikleri suçtan pişmanlık duyarlarsa belli koşullarla suçtan kurtulabilmektedirler Bunun için de herhangi bir ihbar yapılmadan önce yükümlünün kaçakçılık, ağır kusur veya kusur suçunu yetkili mercilere kendiliğinden haber vermesi gerekmektedir. Ayrıca hiç beyanname

¹³⁴ KIRBAŞ, s. 191.

verilmemişse beyannamenin on beş gün içinde verilmesi. eksik veya yanlış yapılan beyanın bu süre içinde tamamlanması veya düzeltilmesi ve vergi farklarının ödenmesi gerekir.

C. ÖLÜM

‘Ölüm halinde vergi cezası düşer’ (VUK Mam.372). Ölümün vergi cezasını düşürmesi, cezanın kişiselliğinin bir sonucudur. Vergi cezası ölümden önce kesilmiş ve hatta kesinleşmiş olsa, bile ölüm anında henüz tahsil edilmemişse, ölümle birlikte düşer ve mirasçılardan istenmez.

Danıştay kollektif şirket adına kesilen cezanın ölen ortağa isabet eden kısmının terkin edilmesi gerektiği içtihadında bulunmuştur.¹³⁶Bu bir yerde cezanın esas amacının caydırıcılık olmasından kaynaklanmaktadır.

Vergi hukukunda da bu ilk geçerlidir. Vergi Usul kanununun 372. maddesine göre “Ölüm halinde vergi cezası düşer”. Maddenin açık ifadesinden de anlaşıldığı gibi ölüm halinde sadece vergi cezaları düşmektedir. Bunun dışında verginin aslı ve ceza niteliğinde olmayan gecikme zammı mirasçılara intikal eder.

Vergi cezasının ölüm halinde düşmesi için ölenin fiilinden doğması gerekmektedir. Bu fiil sonucu ceza kesinleşsin ya da kesinleşmesin herhangi bir cezayı mirasçılar adına kesmek olanaksızdır.

Ancak mirasçıların yapmaları gereken bazı işleri yapmamalarından dolayı bir ceza söz konusu ise bu cezanın zaten mirasçılar adına kesilmesi gerekmektedir. Örneğin, murise ait gelir vergisi beyannamesini vermeyen mirasçılar adına cezalı tarhiyat yapılabilir.

Bu arada bazı özel durumlara da değinmekte yarar vardır. Küçük ve kısıtlılarda kanuni temsilcilerinin ölümü halinde ceza kalkar. Küçük ve kısıtlının ölümü halinde ise ceza yine kanuni temsilciden alınır. Aile reisi beyanında aile reisinin ölümü halinde aile fertlerine ait cezalar ortadan kalkmaz. Sadece kendi geliri ile ilgili cezaların alınmamasını gerektirir. Yalnız velayet altındaki çocuklarla ilgili cezalar aile reisinin ölümü ile düşer.¹³⁷

¹³⁵ PEHLİVAN, Vergi Hukuku,s.107.

¹³⁶ KANETİ, s. 221.

¹³⁷Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu ve Uygulamalarına İlişkin Danıştay Kararları,Ankara:1985, s.614.

Ölümün vergi cezalarını düşürücü etkisi açısından cezanın kesinleşip kesinleşmemesi değil, tahsil edilip edilmemesi önemlidir. Vergi yargısı organları ölümle, tahsil edilmemiş vergi cezalarının sona ereceğini kabul etmektedir. Ceza hukukunda amaç, suçun cezasını failine çektirmektir. Ölüm halinde murisin işlediği vergi suçlarının cezası düşecektir; yoksa mirasçıların işledikleri suçların düşmesi söz konusu değildir.¹³⁸ Ancak, vergi borcu ve bundan doğan gecikme zammı, ölümden sonra mirası reddetmemiş olan mirasçılara geçer. Dolayısıyla ölüm sadece para ve hapis cezalarını ortadan kaldırır.

Modern ceza hukuku ancak yaşayanların ceza sorumluluğunu kabul etmektedir. Bunun esas nedeni ise, cezanın kişisel olması ve suçlu dışında herhangi birine ceza verilememesidir. Suçlunun dışında herhangi birine ceza verilemeyeceğine göre, suçlunun ölümü ile dava ve cezanın pasif sujesi ortadan kalkmış olmaktadır.

D. MÜCBİR SEBEPLER

Mücbir sebep, kişinin iradesi dışındaki sebepler yüzünden kanuni ödevlerini yerine getirememesi şeklinde tanımlanabilir. Vergi Usul Kanununun 373.maddesi de mükellefin iradesi dışında ve kusuru olmaksızın mücbir nedenlerle kanunda belirtilen ödevlerin yerine getirilememesi halinde ceza kesilmeyeceğini hükme bağlamıştır.

VUK'nun uygulanmasında, mücbir sebeplerin neler olduğunu VUK Mam.13 belirlemiş bulunmaktadır. Bu hükümde yer alan mücbir sebeplerden birinin gerçekleşmesi nedeniyle, vergi ödevleri yerine getirilememişse, ceza uygulaması yapılmayacaktır.

VUK'nun 13. maddesinde mücbir sebepler şu şekilde düzenlenmiştir:

- i. Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;
- ii) Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;
- iii. Kişinin iradesi dışında meydana gelen ortadan kaybolma;
- iv. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikaların elinden çıkmış bulunması gibi haller.

¹³⁸ Mualla ÖNCEL, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, s.219.

Burada sayılan mücbir sebepler, hiç şüphesiz yükümlünün vergi ödevlerini zamanında ve gereği gibi yerine getirmesine mani olacak nitelikte olmalıdır. Örneğin, bir aylık beyanname verme dönemindeki üç günlük hastalık, ya da vergi ödevine mani olmayan nezle, grip gibi hastalık mücbir sebep olarak kabul edilmemektedir.¹³⁹

Ceza hukukunda mücbir sebep, kusurluluğu kaldıran nedenlerdendir. Sözü edilen mücbir sebebin varlığı, bazı şartların bulunmasını gerektirir. Bunlardan ilk şart, bir kuvvetin var olmasıdır. İkincisi ise, bu kuvvetin failin dışından gelmesidir. Şartlardan üçüncüsü de, dışarıdan gelen kuvvetin, nitelik ve nicelik olarak failin karşı koyamayacağı ve önleyemeyeceği, yani onu belli bir hareketi yapmaya veya yapmamaya zorunlu bırakacak şekilde olmalıdır.¹⁴⁰

Mücbir nedenin bilinmesi ya da belgelendirilmesi ve kanıtlanması gerekmektedir. Örneğin; yükümlünün anarşik olaylar nedeniyle bürosunun tahrip ve yağma edilmesi sonucu işyerinde bulunan defter ve belgelerin kaybolması bir mücbir neden sayılır, ceza kesilmemektedir.¹⁴¹

Danıştay'ın içtihadına göre, yükümlünün "şehirde meydana gelen olaylar nedeniyle bürosunun tahrip ve yağma edilmesi, bu sırada işyerinde bulunan defter ve belgelerinin zayi olduğunun saptanması halinde", ceza kesilmesi yerinde değildir.¹⁴²

Mücbir sebep sayılan hallerin malum olması veya tevsik ve ispat olunması şartıyla bu hallere bağlı vergi cezalarının kesilmeyeceği Vergi Usul Kanunu'nda kabul edilmiştir (VUK Mam. 373).¹⁴³

Daha önce de görüldüğü gibi mücbir sebebin hem süreleri durdurucu etkisi hem de vergi suçluluğunu kaldırıcı etkisi vardır. Bu son etki, mücbir sebebin failin kusurluluğunu kaldırdığı düşüncesinden kaynaklanmaktadır. Vergi mükellefi veya vergi sorumlusu, kanunda belirtilen bu gibi durumlardan kaynaklanan bir nedenden dolayı vergilendirmeye ilişkin ödevlerini zamanında yerine getiremez ya da eksik yerine getirirse, kendisine vergi cezası kesilmeyecektir.

¹³⁹ PEHLİVAN, s. 86.

¹⁴⁰ ANADOLU ÜNİVERSİTESİ. *Türk Vergi Mevzuatı*, s. 400.

¹⁴¹ KIRBAŞ, s. 192.

¹⁴² KANETİ, s. 221

¹⁴³ ZORLU, s. 111.

E. ZAMANAŞIMI

Ceza hukukunda zamanaşımı, kanunda yazılı sürelerin geçmesiyle, devletin cezalandırmak hakkını düşüren bir durumdur.

Vergi hukukunda da, bu hukuk dalının özellikleri gözönünde bulundurularak zamanaşımı kuruma yer verilmiştir. Vergi cezalarında, ceza kesmede ve ceza tahsilinde olmak üzere iki tür zamanaşımı söz konusudur.

Ceza kesmede zamanaşımı Vergi Usul Kanunu'nun 374. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, cezanın bağlı olduğu takvim yılını izleyen yılın birinci gününden başlayarak vergi ziyai cezasında 5 yıl; usulsüzlükte usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen yılın birinci gününden başlayarak 2 yıl; 353 ve mükerrer 355. maddelerindeki özel usulsüzlük cezalarında usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen takvim yılının birinci gününden başlayarak 5 yıl geçtikten sonra ceza kesilmez. Suçların birleşmesi halinde kesilecek ceza vergi ziyai cezası için belli edilen zamanaşımı sürelerine tabidir.

Ceza kesmede zamanaşımının varlığı halinde idarenin cezalandırma hak ve yetkileri düşmektedir. Bu bakımdan bu zamanaşımını durdurmaya ve kesmeye yönelik hükümlerin maddede açık bir biçimde yer alması gerekmektedir.

374. maddede zamanaşımının durmasına ilişkin herhangi bir nedene yer verilmemiştir. Ancak 1. fıkrasında yer alan bir parantez içi hükmü, 114. maddeye atıf yaparak matrah takdiri için takdir komisyonuna gidilmesinin zamanaşımını durduracağına ilişkin hükmünün ceza kesme zamanaşımı için de geçerli olacağını öngörmektedir. Böylece daha önce Danıştay İçtihadı Birleştirme kararına konu olan görüş farklılıkları yasal çözüme bağlanmıştır. Kanundaki açık hüküm gereği ceza ihbarnamesi tebliğ edilmesi halinde zamanaşımı kesilmektedir (VUK Mam. 374,f.2).

Ceza tahsilinde zamanaşımı ise, 6183 sayılı kanunda düzenlenmiştir. Bu kanunun 102. maddesine göre vergi cezaları vergi asılları gibi vadelerinin rastladığı tarihi izleyen takvim yılından başlayarak beş yıl içinde tahsil edilmemişse zamanaşımına uğrar. Daha önce değinilen tahsil zamanaşımının durmasına ve kesilmesine ilişkin hususlar burada da geçerlidir.¹⁴⁴

¹⁴⁴ KIRBAŞ, s. 192-193.

Ancak, vergi ziyai cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza için vergi ziyai için bahis konusu olan zamanaşımı geçerlidir. Bu süreler, ceza ihbarnamesinin tebliği ile kesilir.¹⁴⁵

Vergi alacağından olduğu gibi vergi cezalarında da belli bir sürenin geçmesi ile vergi cezası kalkmaktadır. Kanunlarda belirtilen belli sürelerin geçmesi halinde mükelleflere, sorumlulara ve vergi cezasına muhatap olan kimselere vergi cezası kesilmemektedir. Bu halde ceza zamanaşımına uğramaktadır.¹⁴⁶

Belirtelim ki, VUK Mam. 374 yalnız idari para cezalarına ilişkin zamanaşımını düzenlemiş bulunmaktadır. Ceza mahkemesinde yargılanacak suçlar hakkında, Türk Ceza Kanunu'nda yer alan zamanaşımı hükümleri uygulanır.¹⁴⁷

F. CEZALARIN TERKİNİ

Vergi cezalarını sona erdiren nedenlerden biri de terkindir. Terkin lügatte kaydedilmiş bir şeyi çizerek silmektir şeklinde tanımlanmaktadır. Vergi hukukunda ise yasada öngörülen şartların meydana gelmesi halinde, talep üzerine veya re'sen Maliye Bakanlığı tarafından bazı vergi ve cezalarının kısmen veya tamamen kaldırılmasına terkin adı verilir.

Terkin, tabii afetlere uğramış yükümlü ve sorumluların vergi ve cezalarını ortadan kaldırması nedeniyle önemli bir fonksiyon görmektedir.

Vergi nasıl yasa ile tek taraflı olarak konabiliyor ise, tabii afete uğramış yükümlülerinde vergi ve cezalarının affi sosyal barışı temin etmiş olmaktadır. Terkinin gerçekleştirilebilmesi için mükellefin terkin istemesinin yanında şu şartlarında gerçekleşmiş olması gereklidir:

- i. Doğal afetlerin meydana gelmesi,
- ii. Bazı varlıkların doğal afetler nedeniyle kaybedilmiş olması,
- iii. Afetin meydana geldiği tarihe kadar vergi cezasının ödenmemiş olması,
- iv. Doğal afetlerin ispat edilmiş olması gereklidir.

Vergi borcunu sona erdiren nedenler arasında incelediğimiz terkin aynı zamanda vergi cezalarını da kaldıran nedenlerden biridir (VUK Mam. 115, AATUHK Mam. 105,

¹⁴⁵ ULUATAM, s. 213

¹⁴⁶ ZORLU, s. 212.

¹⁴⁷ KANETİ, s. 222.

106).Terkinin vergi cezalarına etkisi,kısmen veya tamamen tahakkuk etmiş vergi cezalarının silinmesi şeklinde sonuç doğurmaktadır.¹⁴⁸

G. TAHAKKUKTAN VAZGEÇME

Vergi Usul Kanununun mükerrer 115. maddesinde düzenlenen tahakkuktan vazgeçmede ikmalen,re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların tahakkukları için yapılacak giderlerin fazla olacağının edilmesi durumunda Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar dahilinde tahakkuklarından vazgeçilebileceği düzenlenmiştir.

Tahakkuktan vazgeçme sadece idare tarafından tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezalar için söz konusudur.O halde beyan üzerine tarh edilen bir vergi için tahakkuktan vazgeçme söz konusu değildir. İdare tarafından yapılan tarhiyatlar,re'sen,ikmalen,ve idarece tarhdır.Her üç halde de vergi ve buna bağlı alacağı takipte aktif yer alan vergi dairesi olduğuna göre,ekonomik değeri kalmamış,gideri gelirinden fazla kamu alacaklarından tek taraflı olarak vazgeçilmesidir.

Buna göre Tahakkuktan vazgeçme re'sen,ikmalen,ve idarece tarh edilen vergilerle,bunlara bağlı cezalar toplamı belli değerleri aşmaması ve tahakkuklar için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağının i halinde de bu alacakların tahakkuklarından vazgeçilmesidir.

Vergi ve cezalarının tahakkuktan vazgeçme nedeniyle ortadan kalkabilmesi için şu şartların olması gerekir.

i.) Vergi cezası, re'sen,ikmalen,ve idarece tarh edilen bir vergiye ilişkin olmaktadır.

ii.) Vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplamı belli değerleri aşmaması gerekir.

iii.)Tahakkuklar için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağının edilmesi gerekir.¹⁴⁹

H. AF

Ceza hukukunda kamu davasını ve cezayı düşüren neden olarak kabul edilen af vergi hukukunda da kurum olarak düzenlenmemekle birlikte uygulama alanı bulmuştur.

¹⁴⁸ BAYRAKLI, s. 230-231

¹⁴⁹ BAYRAKLI, s. 234-236

1961 yılından başlayarak çeşitli zamanlarda çıkarılan kanunlarla vergi cezaları affedilmektedir. Affin sonucu olarak da vergi cezası ortadan kalkmaktadır. Af kanunları genellikle verginin aslını kapsam dışı bırakmaktadır.¹⁵⁰

Anayasanın 127. maddesi gereği TBMM'ne ait olan af yetkisinin vergilere ve vergi cezalarına ilişkin olarak kullanılmasına imkan veren kanunlar, bu kanunların kapsamı içindeki vergi borçlarıyla cezaları ortadan kaldırır.¹⁵¹

Vergi cezaları af yasaları ile kısmen veya tamamen sona erebilir. Vergi Usul Kanununda af ile ilgili bir hüküm yoktur; ancak Türkiye'de çeşitli zamanlarda çıkartılan yasalarla vergi cezaları affedilmiştir. Bu yasalar çoğu kez vergi cezalarını affederken, yararlanmayı vergi uyumsuzluklarından vazgeçilerek vergi aslının ödenmesi koşuluna bağlamaktadır. Öte yandan af yasalarının ancak belli dönemlere ilişkin vergilerle ilgili olarak kesilmiş vergi cezalarını kapsamına aldığı görülmektedir.

Af yasaları, vergi incelemesinin yetersizliğinin sonuçlarını hafifletmektedir. Sık aralıklarla, politik amaçlarla af yasaları çıkarılması, vergi cezalarının önleyici işlevini azaltacağından ancak çok zorunlu durumlarda bu yola başvurulması gerekmektedir.¹⁵² Zaman zaman çıkarılan suç ve cezaların affedilmesine ait kanunlarla vergi suç ve cezaları da affedilmekte ve ortadan kalkmaktadır.

Af Kanunları ile sadece vergi ceza ve zamları ortadan kaldırılmaktadır. Vergi alacağının aslı af kapsamına alınmamaktadır. Af Kanunları bütün sonuçları ile vergi suçlarını ortadan kaldırmakta, ödenmesi gereken para cezalarını silmektedir.¹⁵³

I. İNDİRİM

İndirim, cezaları tamamen değil, kısmen ortadan kaldıran bir yoldur. İndirim mekanizması, VUK'nun 376. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir.

“İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyai usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün

¹⁵⁰ KIRBAŞ, s. 194.

¹⁵¹ ULUATAM, s. 214

¹⁵² Mualla ÖNCEL, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 221.

¹⁵³ ZORLU, s. 212.

içinde ilgili vergi dairesine müracaatla vadesinde veya 6183 sayılı AATUHK'da zikredilen neviden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse;

- i. Vergi ziyai cezasında, birinci defada yarısı, müteakiben kesilen cezaların üçte biri,
- ii. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının üçte biri,indirilir

Mükellef veya sorumlu ödeyeceği bildirdiği vergi ve vergi cezası farkını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa, bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

“Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır”.

Böyle bir indirimden yararlanabilmek için mükellef ya da vergi sorumlusunun ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde vergi dairesine başvurusu ve vadesinde ya da ‘AATUHK’da belirtilmiş türden bir teminat göstererek’ vadesinin bitiminden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirmesi gerekir.

İlgili tarafından, ceza indirimine ilişkin hükümlerin uygulanmasının talep edilmesi, tarhiyatı dava konusu yapmadan verginin aslının kabulü anlamına gelir. Bu bakımdan, vergi ihbarnamesinin tebliğinden itibaren otuz günlük dava süresinin geçmesiyle vergi kesinleşmektedir. Dolayısıyla, ceza indiriminde gecikme faizinin de, indirim konusu vergiye ilişkin özel kanunda belirtilen normal vade tarihinden kesinleşme tarihine kadar geçen süre dikkate alınarak hesaplanması gerekir.¹⁵⁴Bu durum, gerek idareyi ve gerekse mükellefi, vergi yargısının uzun zaman alıcı işlemlerinden kurtarmak ve verginin bir an önce idareye girmesini sağlamak amacıyla vergi hukukumuzda sokulmuştur.¹⁵⁵

Bu hükmün öngördüğü koşullar çerçevesinde indirim sağlanması, vergi cezalarının indirim ölçüsünde sona ermesi anlamını taşımaktadır. Bu hükmün amacı ise bir yandan vergi uyumsuzluklarını azaltmak, diğer yandan da verginin ve cezanın hazineye girme süresini kısaltmaktır.

¹⁵⁴ HIZIR TARAKÇI, "Pişmanlık, Ceza İndirimi Ve Uzlaşma Müesseselerinden Yararlanılması Halinde Katlanılması Gereken Mali Yükler", Vergi Dünyası, S.70, 1987, s.53-58

¹⁵⁵ Kamil MUTLUER., Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi, Eskişehir:1967.

J. YANILMA

Kanun koyucu, vergi mevzuatının oldukça karışık bulunduğu, çözümün özel bir bilgiye ihtiyaç gösterdiği ve bunun sonucunda da mükelleflerin yanılmalarının çok kolay olacağı düşüncesiyle kanuna yanılma adıyla bir müessese getirmiştir.¹⁵⁶ Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz ilkesi, vergi suç ve cezalarında genel ceza hukukunda olduğu gibi sert bir uygulama alanı bulmamaktadır.

Bunun başlıca nedeni vergi mevzuatının çoğu kez bu işle uğraşanların bile tam kavrayamayacakları ölçüde karmaşık nitelikte bulunmasıdır.¹⁵⁷ Ceza hukukunda, kişinin, kanunu yanlış yorumlaması veya bilmemesi mazeret olarak kabul edilmez. Ancak, vergi kanunlarının sıkça değişmesi ve karmaşık olması, yanılma müessesinin düzenlenmesi gereğini ortaya çıkarmıştır.

Vergi hukukunda yanılma, başlıca iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlardan birincisi, vergi idaresinin vergi mükellefini yanlış bilgilendirmesi sonucu ortaya çıkan yanılma şeklidir. İkincisi ise, bir hükmün uygulama tarzının ya da o hüküm hakkındaki içtihatların değişmesi sonucu ortaya çıkan yanılmadır. Bir hükmün uygulama tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatlerinin değişmiş olması veya bir hükme ait içtihatların değişmiş olması halinde, eski görüşlere ya da içtihatlara göre hareket eden mükelleflere ceza kesilmez (VUK Mam. 369).

Görüldüğü gibi, kanunda belirtilen çerçevede yanılarak vergi suçu işlemiş olanlara ceza kesilmez. Başka bir ifade ile, kanunda belirtilen hallerle sınırlı olmak üzere yanılma hali, vergi suçluluğunu ortadan kaldırmaktadır.¹⁵⁸

Mükellefler Maliye Bakanlığı'na ya da onun yetkili kıldığı birimlere, başvurarak belirli konularda görüş isteyebilirler. Özelge (mukteza) adı verilen bu görüş bildirmelerde yetkili birimler merkezde Gelirler Genel Müdürlüğü, illerde de defterdarlık gelir müdürlüğüdür. Maliye Bakanlığı ayrıca kanun gibi genel nitelikteki metinlerin açıklanması için genel tebliğler ve genelgeler yayınlarak uygulama konusunda görüşünü bildirmektedir. Mükellefler kendilerine bildirilen görüşlere uygun olarak yaptıkları uygulamadan dolayı, bu görüşün yanlış olduğu ya da daha sonra değiştiği gerekçesiyle cezalandırılmazlar. Aynı şekilde Bakanlığın görüşünde gerek

¹⁵⁶ ANADOLU ÜNİVERSİTESİ. *Türk Vergi Mevzuatı*, s. 399.

¹⁵⁷ Mualla ÖNCEL, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 217.

¹⁵⁸ PEHLİVAN, *Vergi Hukuku*, s. 87.

kendiliğinden gerekse yargı kuruluşlarında yerleşen bir içtihadın etkisiyle değişiklik olması halinde daha önceki uygulamadan dolayı mükellefleri cezalandırma yoluna gidemezler.¹⁵⁹ Ceza Hukukunun geleneksel öğretisine göre, ceza yasaları konusundaki bilgisizlik ya da bunları yanlış yorumlama yasanın uygulanmasına engel değildir.

TCK'nun 44. maddesi “kanunu bilmemek mazeret sayılmaz” kuralına yer vererek, bu geleneksel görüşü dile getirmiştir. Buna karşılık, VUK, vergi mevzuatının oldukça karmaşık olduğunu, yükümlülerin yanılma olasılığı bulunduğunu gözönünde tutarak, VUK 369'da daha esnek bir kurala yer vermiş bulunmaktadır.

VUK 369, iki durumda yükümlülerin yanılmış sayılabileceğini ve bu nedenle de vergi cezası kesilmeyeceğini öngörmüş bulunmaktadır.

Bakanlıkça yayınlanan genel tebliğin yükümlüyü yanılmaya yöneltmesi halinde de, yanılma hakkındaki hüküm uygulanır. VUK Mam.369,f.1'in doğrudan doğruya yükümlüye verilen yazılı açıklamaya uygun davranılmasını yanılma olarak nitelendirmesi, bu sonucu engellemez.

VUK, 369, II uyarınca, bir hükmün uygulanma tarzı konusunda yetkili makamların görüş ve kanaatinin veya bir hükme ait bir içtihadın değişmiş olması ve bu yüzden yükümlünün yanlış işlem yapması da yanılma sayılmıştır.

Danıştay bu hükmü geniş yorumlayarak, “Hesap Uzmanları Danışma Kurulu”nun kararının değişik ve yanıltıcı düşüncelere yol açmasını, yanılma olarak değerlendirmiştir.¹⁶⁰

Vergi cezası kesilmesini önleyen hallerden birisi yanılmadır. Burada cezayı gerektiren durum mükellefin fiilinden değil yetkili kuruluşların yanlış bilgi vererek ya da görüş değiştirerek mükellefi yanıltmalarından doğmaktadır. Bu durumda kanun koyucu mükellefi cezalandırmama yoluna gitmiştir. Vergi Usul Kanununun 369. maddesi yetkili makamların mükellefin kendisine yazıyla yanlış açıklamada bulunmuş olmaları ya da bir hükmün uygulanması konusunda yetkili makamların görüş ve düşüncelerini değiştirmiş ya da bu hükme ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmeyeceğini hükme bağlamıştır.¹⁶¹

¹⁵⁹ Bkz.Dan.4.D.08.06.1978,E.1978/525, K.1978/1977 Ve Maliye Bakanlığı'nın12.02.1982 Gün Ve 22113-570 Sayılı Özelgesi

¹⁶⁰ KANETİ, s. 217-218.

¹⁶¹ KIRBAŞ, s. 189.

Ayrıca Vergi Usul Kanununun 413. maddesi de, yükümlülerin Maliye Bakanlığından veya yetkili makamlardan vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından görüş isteyebilecekleri ve alacakları cevaplara göre hareket eden yükümlülerin bu davranışları cezayı gerektirse bile cezalandırmayacağını öngörmek¹⁶² suretiyle mükellefler ve vergi sorumluları lehine bir esneklik sağlamıştır.

K. UZLAŞMA VE DÜZELTME

Uzlaşma, vergi uyumsuzluklarında, vergi idaresi ile mükellefin bir araya gelerek anlaşma yoluyla uyumsuzluğu ortadan kaldırmalarıdır. Vergi cezaları, doğrudan uzlaşma konusu yapılamaz.

Uzlaşma, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle ilgili olarak yapılabilir. Bu şekilde, mükellefin aleyhinde tarh edilen vergilerin uzlaşma ile kısmen ya da tamamen kaldırılması, bu vergilere bağlı olarak kesilmiş olan cezayı da ortadan kaldırır.

Bu nedenle, uzlaşma, vergi borcu ile birlikte, bu borca bağlı olarak kesilen cezayı da kısmen ya da tamamen ortadan kaldıran bir yoldur¹⁶³ Uzlaşma eskiden vergi dairesi ile vergi borçlusu ya da ceza sorumlusunun kaçakçılık suçu dışında re'sen veya ikmalen tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin cezalar üzerinde karşılıklı görüşme ve pazarlık sonucu anlaşmaya varmaları olarak yasada düzenlenmişti.

Uzlaşmada uzlaşılan miktar ölçüsünde vergi borcunun yanı sıra vergi cezası da sona ermekteydi. 4369 sayılı Kanun ile getirilen değişiklik sonucu doğrudan vergi cezası üzerinde uzlaşma mümkün olmadığından artık uzlaşma sadece vergi borcu aslındaki değişiklikler sonucu vergi cezası miktarını dolaylı olarak etkileyebilecek bir mekanizma niteliğine bürünmüştür.

VUK'nun 375. maddesi vergi cezalarında yapılan hataların vergi hatalarına ilişkin hükümlere göre düzeltileceğini öngörmektedir. Vergi cezalarında hata, vergi aslına bağlı olarak ortaya çıkabileceği gibi vergi aslına bağlı olmaksızın, ondan bağımsız olarak da yapılabilir. Vergi cezalarındaki hata yükümlü lehine düzeltildiği takdirde, ceza kısmen ya da tamamen sona erecektir.¹⁶⁴

¹⁶² ATAR, s. 152.

¹⁶³ PEHLİVAN, Vergi Hukuku, s.106.

¹⁶⁴ Mualla ÖNCEL, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, Vergi Hukuku, s. 220.

Bugünkü vergiciliğin uygulanması, karışık ve güç bir iştir. Çünkü, vergi kanunları dinamik kanunlardır. Çok sık aralıklarla değiştirilir. Diğer yandan bu konu, gerçek ve çok yönlü uzmanlık isteyen bir iştir. Mükellefler bir yana, vergi ile uğraşanlar ve vergi idaresi bile, zaman zaman birçok konularda bazı zorluklarla karşılaşabilirler. Banların dışında, bugün birçok ülkede vergi idarelerinin yükü gerekenlerden çok ağırdır.

Bu ve buna benzer nedenlerle, gerek vergilerde ve gerekse vergilere bağlı cezalarda pek çok hatalar yapılabilir. Bu hataların bir bölümü kanunu değişik anlamadan doğar. Kanunu yanlış ve değişik anlamadan doğan hatalar, yargı organlarınca düzeltilir. Diğer hatalar ise, işlem hatalarıdır. Bu tür hataların düzeltilmesine, daha basit yollardan gidilerek ulaşılır. Nitekim VUK da vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin olarak 116. ve 126. maddeleri arasında böyle bir yol izlemiştir. Kanun koyucu aynı esası vergi cezaları için de benimsemiştir. Bununla ilgili olarak VUK'nun 375.maddesi, vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir demektedir.

Mükellef ve idareyi dava izleme yükünden kurtarmak, vergi yargı organlarının işini hafifleterek vergi tahsilini süratlendirmek ve mükellef psikolojisini olumlu yönde etkilemek gibi nedenlerle, vergi hukukumuzda uzlaşma müessesesi getirilmiştir. Bu müessese kanuni dayanağını, 205 sayılı kanunun 22. maddesiyle VUK'na eklenen ek 1-11'. maddelerde bulmaktadır.

Adı geçen maddelerde,uzlaşmanın konusu, kapsamı, uzlaşma komisyonlarının nasıl oluşacağı, uzlaşma talebi, talebin incelenerek sonuçlandırılması ve uzlaşmanın sonuçları, ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Düzenlenmiş olan bu esaslar içerisinde yapılan uzlaşmalarda, uzlaşmanın kapsamına göre vergi cezaları, kısmen veya tamamen ortadan kalkar.¹⁶⁵

¹⁶⁵ ANADOLU ÜNİVERSİTESİ. Türk Vergi Mevzuatı, s. 401-402

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**. 3.B., Ankara: Gazi Üniversitesi Yayın No: 135, 1989.
- AKDOĞAN, Abdurrahman. Şükrü Kızılot ve Saygın Eyüpgiller. **Türk Vergi Sistemi**. Ankara:AÜ Basımevi,1987.
- AKDOĞAN, Abdurrahman. **Türk Vergi Sistemi Uygulaması**. 2.B. Ankara: Gazi Kitabevi, 1998.
- AKIŞ, Ercüment. “**Vergi Cezalarının Özellikleri ve Çeşitleri**”.Yerel Yönetim ve Denetim. C.4. S.4 (Nisan 1999).
- AKSOY, Şerafettin. **Kamu Maliyesi**. 2.B. İstanbul: Filiz Kitabevi. 1994.
- ANADOLU ÜNİVERSİTESİ. **Türk Vergi Mevzuatı**. 8.B. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1996.
- ANADOLU ÜNİVERSİTESİ. **Kamu Maliyesi**, 7.B. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:41, 1994.
- ATAR, Yavuz. **Vergi Hukuku**. 2.B. Konya: Mimoza Yayınları,1994.
- BAŞBAKANLIK YÜKSEK DENETLEME KURULU. **1986 KİT Genel Raporu**. Ankara: 1988.
- BATIREL, Ömer Faruk. **Kamu Maliyesi Teorisine Giriş**. İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayın No: 492, 1996.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin. **Vergi Ceza Hukuku**. 1.B. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, 1996.
- BULUTOĞLU, Kenan. **Türk Vergi Sistemi**. 3.B. İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1970.
- ÇAĞAN, Nami. **Vergi Hukukunda Süreler**. Ankara: AÜHF Yayınları, 1975.
- DALTON, Hugh . **Principles of Public Finance**. London: George Routledge and Sons Ltd, 1923.
- DİKMEN, Orhan. **Maliye Dersleri**. İstanbul: Sermet Matbaası, Şemsi Arkadaş, 1964.
- EDİZDOĞAN, Nihat. **Kamu Maliyesi 2 Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi**. Bursa: Ekin Kitabevi, 1991.

EREN, Faruk. **Türk Ceza Hukuku, Cilt1 Genel Hükümler 8. B.** Ankara: AÜHF Yayını, 1971.

ERGİNAY, Akif. **Kamu Maliyesi.** Ankara: Sevinç Matbaası, 1973.

ERGİNAY, Akif. **Vergi Hukuku.** 6.B. Ankara: AÜHF Yayınları, 1977.

ERMAN, Sahir. **Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri.** Maliye Enstitüsü Konferansları. V. Seri. İstanbul: Maliye Enstitüsü Yayınları.

İÇEL, Kayıhan ve Diğerleri. **Suç teorisi.** İstanbul: Sebat Yayıncılık, 1999

KANETİ, Selim. **Vergi Hukuku.** İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1986/1987.

KIRBAŞ, Sadık. **Vergi Hukuku.** 10.B. Ankara: TESMER Yayınları, 1998.

KIZILYALLI, Hüsnü. **Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi.** Ankara: AÜSBF Yayınları, 1969.s.2

KOCAHANOĞLU, Osman Selim. **Türk Vergi Kanunları.** İstanbul: Beta Yayınları, 1998

MUTLUER, Kamil. **Türkiye'de Vergi Yargı Sistemi.** Eskişehir: 1967.

MUTLUER, Kamil. **Vergi Ceza Hukuku.** Eskişehir: 1979.

NADAROĞLU, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi 5. B.** İstanbul: Met/er Matbaası, 1983.

ÖNCEL, Mualla ve Nami Çağan. **Bankacılar İçin Mali Hukuk Bilgisi.** 6.B. Ankara: BTHAE Yayınları, 1994.

ÖNCEL, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku.** 7.B. Ankara: Savaş Yayınları, 1999.

ÖNER, Erdoğan. **Vergi Açısından Türk Kamu Hukuku.** Ankara: MBTK Yayını, 1981.

ÖZTÜRK, Bahri. **Ceza Hukuku ve Emniyet Tedbirleri Hukuku,** 2. B., Ankara: AÜ Basımevi, 1992.

PEHLİVAN, Osman. **Kamu Maliyesine Giriş.** Trabzon: Derya Kitabevi, 1989.

PEHLİVAN, Osman. **Vergi Hukuku.** Trabzon: Derya Kitabevi, 2000.

PELİN İ. Fazıl. **Finans İlmî ve Finansal Kanunlar 1. Kitap.** 3.B. İstanbul: İsmail Akgün Basımevi, 1945.

SAYAR. Nihad S. . **Kamu Maliyesi Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri Cilt 1.** 5.B. İstanbul: Sermet Matbaası, 1975.

SEYİDOĞLU, Halil. **Bilimsel Araştırma ve Yazma El Kitabı**. 5.B. İstanbul: Güzem Yayınları, 1993.

TARAKÇI, Hızır. **"Pişmanlık, Ceza İndirimi Ve Uzlaşma Müesseselerinden Yararlanılması Halinde Katlanılması Gereken Mali Yükler"**. Vergi Dünyası. S.70. 1987.s.53-58

TOSUN, Öztekin. **Hileli Vergi Suçları**. İstanbul: İstanbul Hukuk Fakültesi Yayınları.1962. s. 39.

ULUTAM, Özhan. **Kamu Maliyesi**. Ankara: Savaş Yayınları, 1991.

ULUATAM, Özhan ve Yaşar Methibay. **Vergi Hukuku**. 3.B. Ankara: İmaj Yayınevi, 1999.

WALİNE, Marcel. **"Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği"**. Çev.Tahsin Yağmurlu. DD. Y.8. S.28-29. 1978.

ZORLU, Selahaddin. **Vergi Hukuku**. Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, 1981.