

VERGİ SUÇUNUN NİTELİĞİ ÜZERİNE BAZI DÜŞÜNCELER

Doç. Dr. S. Ateş OKTAR
İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi Maliye Bölümü
Mali Hukuk Anabilim Dalı

GİRİŞ

Verginin bir özel hukuk kurumu ya da bir siyasi ödev olarak tanımlanmasına göre vergi suçu kavramına yönelik yaklaşımlar da farklılaşmaktadır. Liberal devlet görüşüne dayanan ve vergiyi devlet ile vatandaş arasındaki bir tür mübadele olarak açıklayan İstifade Teorisi açısından vergi, hukuki düzeyde, borçlar hukuku kapsamında, bir özel sözleşme ile belirlenen borç-alacak ilişkisinden ibaret iken; organik ve müdahaleci devlet görüşünden kaynaklanan İktidar Teorisi vergiyi hukuki düzeyin kamu hukuku bölümüne taşıyarak devletin egemenliği ile açıklamış, bir sözleşme ürünü olarak değil, aksine, bir ödev olarak tanımlamıştır.

Vergi kanunları hükümlerine aykırı fiillerin **mali yaptırım** ile mi yoksa **vergi cezası** ile mi karşılanması gerektiği; bir başka deyişle bu fiillerin karşılığının bir **vergi zammı** mı (**misil zammı**) ya da vergi cezası mı olması gerektiği sorusunu bu kapsam içinde ele almak yerinde olur.

Bu çalışmada, vergiyi borç ya da ödev olarak ele alan iki ayrı sorunsal çerçevesinde, vergi suçunun ekonomik/ “siyasi” nitelikleri ve “ekonomik suçta ekonomik ceza” yaklaşımı istifade ve iktidar teorileri ve vergi ödevinin Anayasada düzenleniş biçimi açısından incelenecektir.

I- İstifade ve İktidar Teorilerinin Öngördüğü Vergi Olgusu ve Vergi Suçu İlişkisi: Vergi Suçunun İktisadi ve Mali Niteliği

Mali hukuk sistemi içinde vergi suçunun tanımı ile vergi olgusunun ya da kavramının tanımı arasında yakın bir ilişkinin varlığı sadece doğal olmayıp gereklidir de. Rasyonalist ve bireyci devlet görüşüne dayanan istifade teorisi ile önerilen vergi kavramı tümüyle bir özel borç-alacak ilişkisini yansıtmaktadır. Bu yaklaşıma göre, vergi, devletin sunduğu hizmetlerin bir karşılığı olup devlet ile bireyler arasındaki mübadelenin bir ifadesidir. Verginin kamu hizmetlerinin bir bedeli ya da fiyatı olarak ele alındığı böyle bir yaklaşım çerçevesinde, vergi, bir borç-alacak ilişkisinden başka bir şey olmayıp, vergi ilişkisi, birden fazla kişi arasında kurulan borçlar hukuku ilişkisinin bir ifadesidir. Burada, devletin borçlu taraf olan mükellef karşısında herhangi bir alacaklıdan farkı bulunmamaktadır.

Verginin kamu hizmetlerinin bir bedeli, başka bir deyişle, devletçe sunulan kamu hizmetleri karşılığında bireylerin borçlandığı tutar olarak kabul edildiği birinci sorunsal çerçevesinde, vergi suçu bir ekonomik suç, bu suçun cezası ise devletin alacağını tahsil amacıyla sınırlı kalan mali yaptırımdır. Mali yaptırımda devlet, öncelikle yasak koyan ve emir veren bir otorite olarak azap ve ıstırap çektirmeyi değil sadece kamu alacağını tahsil etmeyi amaçlamaktadır. Hazinesinin zararını karşılama ve tazmin amacına yönelik böyle bir yaptırım ile karşılanan fiilin klasik anlamda bir suç olmadığı ifade edilmekle birlikte⁽¹⁾ bu görüş sadece istifade teorisini çevreleyen sorunsal içinde tutarlıdır. Ekonomik ceza hukuku ve vergi hukukunda geleneksel cezalara, “ceza enflasyonuna yol açmaları ve bunun sonucunda da bir tür ceza devalüasyonuna ihtiyaç gistermeleri” nedeniyle karşı çıkararak, mali yaptırımlar (cezalar) ile mali nitelikli güvenlik önlemlerini önerenler⁽²⁾ ceza sisteminin etkinliği kaygısıyla hareket ediyor olsalar da, bu tür yaklaşımlar verginin bir mübadele aracı olarak görülmesinin ifadesidir. İstifade teorisine dayalı bir vergileme anlayışı vergi cezalarına yol açan fiilerin suçlardan ayrılmasını da gerektirir. Vergi sadece bir alacak olarak görüldüğünden, vergi cezasının temel, belki de yegâne amacı, bu alacağı güvence altına almaktan ibarettir⁽³⁾. Tarihi ve felsefi olarak istifade teorisinin tam karşısında yer alan iktidar teorisi (otorite teorisi) ise; kökeni

¹ ERMAN Sahir, “Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensipler”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Onbeşinci Seri-Sene 1968, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, Sermet Matbaası, İstanbul 1968, s. 75.

² EREM Faruk, **Türk Ceza Hukuku**, Cilt: 1, Genel Hükümler, Onbirinci Baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Sevinç Matbaası, Ankara, 1976, s. 71.

³ ERMAN Sahir, “Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Beşinci Seri, Sene 1959, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, Sermet Matbaası, İstanbul 1961, s. 208.

yirminci yüzyıldan çok eskiye, Aristo'ya kadar dayanan organik ve kollektivist - bir başka deyişle müdahaleci - devlet görüşünün ürünüdür⁴. Burada vergi, bir mübadeleyi değil, devletin egemenliğini⁵ yansıtmakta ve karşılık esasına dayanmaya bir yükümlülük, bir görev olarak ortaya çıkmaktadır. Bu ikinci sorunsal çerçevesinde, vergi, sadece devletin herhangi bir alacağı ya da kişiler açısından bir borç olmayıp, aynı zamanda bir vatandaşlık ödevi niteliğini kazanmıştır. İktidar teorisi ile uyumlu vergi cezasının amacı, vergi alacağının güvence altına alınmasının ötesinde, genel ceza tanımına uygun olarak, faili, belli yoksunluklara tabi tutmak, ıstırap ve acı vermektir. İktidar teorisi temel alınarak oluşturulan bir vergi sisteminde, cezanın faile ıstırap vermek, acı çektirmek yanında; kanun ile tespit olunmak; fiilin ağırlığı ve suçlunun sorumluluk derecesi ile orantılı olmak; korkutucu olmak; bir yargı kararı ile hükmolünmek gibi nitelikleri de bulunmaktadır⁶. İktidar teorisi temelli bir vergileme anlayışı çerçevesinde önemli olan kamu alacağının tahsilinden çok kamusal otoritenin tesisi ve sürdürülmesidir. Bir bakıma vergi aslının bir parçası olarak kabul edilebilecek olan "misil zammı" türü mali yaptırımların⁷, iktidar teorisinin değil istifade teorisinin egemen olduğu bir dünya ile tutarlı olduğu ifade edilebilir. yukarıdaki değerlendirmelerin doğal sonucu, istifade teorisinin yer aldığı sorunsal içinde, vergi kanunlarına aykırı fiiler mali yaptırım ile karşılanırken; iktidar teorisi sorunsal çerçevesinde, genel ceza hukuku yaptırımlarının uygulanma gerekliliğidir. Her ne kadar, bir vergi sistemi içinde, sadece istifade ya da sadece iktidar teorileri saf şekilleriyle uygulanmak yerine, her ikisinin bir bileşimi tercih edilebiliyorsa da, o vergi sistemine egemen olan ve büyük çoğunlukla anayasalarda ifadesini bulan temel vergileme ilkeleri, oluşturulan vergi kurumunun belirleyici özelliklerini ortaya koyduğu gibi, vergisel yaptırımların niteliği konusunda da önemli ipuçları vermektedir.

4 TURHAN Salih, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1993, ss. 17-18; DİKMEN, M. Orhan, *Maliye Dersleri*, Birinci Kitap, Gözden Geçirilmiş İlaveli Üçüncü Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1969, s. 82.

5 Batı dillerinde egemenlik karşılığında kullanılan "*souverainete*", "*sovereignty*" kelimeleri ilk kez 16'ncı yüzyılda kullanılmaya başlanmıştır. Devletin kendi yetkilerini ve temel hukuk kurallarını özgür iradesiyle belirlemesi anlamındaki egemenlik olgusu hukuki, asli, koşulsuz (kayıtsız) ve en yüce iktidar olarak tanımlanmaktadır (bak. TEZİÇ, Erdoğan, *Anayasa Hukuku* (Genel Esaslar), Gözden Geçirilmiş ve Geliştirilmiş İkinci Baskı, Beta Basım-Yayım, İstanbul, 1991, ss. 117-118).

6 DÖNMEZER Sulhi/ERMAN Sahir, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, Genel Kısım, Cilt: II, Yeniden Gözden Geçirilmiş Dokuzuncu Bası, Beta Basım Yayım, İstanbul 1986, s. 585-595.

7 Vergi cezasının hukuki niteliğinin belirlenmesine ilişkin iki ayrı görüş konusunda bak. YÜCEL Necmi N., *Tatbikatta Vergi Cezaları*, İnkılâp-Kitabevi, İstanbul 1955, ss. 29-31.

II- Anayasal Vergi Ödevi Kavramının Türevi Olarak Vergi Suçu: Vergi Suçunun Siyasi Niteliği

Vergi ödevi, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın ikinci kısmının "Siyasi Haklar ve Ödevler" başlıklı dördüncü bölümünde, 73'üncü maddede tanımlanmıştır. Madde, tümüyle iktidar teorisine dayalı bir vergilendirme anlayışının benimsendiğini göstermektedir. Özellikle birinci fıkranın, "herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür" şeklindeki hükmü "vergi ödevi" madde kenar başlığı ile birlikte okunduğunda, verginin anayasada bir bedel ya da fiyat olarak değil, zora dayalı ve bir karşılıktan bağımsız bir yükümlülük ya da görev olarak tanımlandığı anlaşılır. Fıkra hükmünde yer alan ".....kamu giderlerini karşılamak üzere....." ibaresi, anayasada vergide karşılıklı olma esasının kabul edildiğini göstermez. Her verginin - ister bir mübadeleyi, ister vatandaşlık ödevini yansıtsın- mali (fiskal) amacı kamu giderlerini karşılamaktır. Aksi takdirde bir "vergi"den söz etmek mümkün olamaz. Bu nedenle, fıkra hükmündeki, kamu giderlerini karşılama amacı verginin mali amacını vurgulamakta, istifade teorisi anlamında "bire bir karşılıklı olma durumu" ifade etmemektedir. İlk fıkra, kişilerin hak ve özgürlüklerini; verginin kanuniliği ilkesini içeren üçüncü fıkra ise vergilendirme yetkisini sınırlayıcı niteliktedir. Burada, kişi hak ve özgürlükleri ile devletin vergilendirme yetkisinin kapsamı arasında, bir değişim ("trade off") sözkonusu olmaktadır. Şöyle ki; vergilendirme yetkisi genişledikçe kişi hak ve özgürlükleri daralmaktadır ve *vice versa*. Vergilendirme ile ilgili hükümleri içeren 73'üncü maddenin Anayasa'nın "Temel Haklar ve Ödevler" başlıklı ikinci kısmının "Siyasi Haklar ve Ödevler" başlığını taşıyan dördüncü bölümünde yer alması rastlantısal değildir. Gerçekten de bu hükümlere "Mali ve Ekonomik Hükümler" başlıklı dördüncü kısmın birinci bölümünde, "Mali Hükümler" arasında yer verilmesi mümkün iken, anayasakoyucu, vergiyi sadece bir iktisadi ve mali olgu olarak değil, vatan hizmeti ödevi, gibi bir ödev olarak değerlendirdiğinden, onu anayasanın Siyasi Haklar ve Ödevler" Bölümü'ndeki yerine oturtmuştur. Anayasa koyucunun açıklanan iradesi karşısında, vergi suçlarını ekonomik suç olarak sınıflandırmak - en azından iktidar teorisi sorunsalı çerçevesinde - mümkün görünmemektedir⁸. Burada, suç oluşturan fiillerin suçun pasif sujesi (öznesi) olan hazineye⁹ yöneldiği, vergi alacağının süratle tahsilinin sağlanması ile hazine yararının ve dolayısıyla kamu yararının korunmuş olacağı düşünülebilirse de; anayasada tanımlanan vergi ödevini yerini getirmemenin yaptırımının mali yaptırımı

8 Cf. ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 4. Baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara 1997, s. 211.

9 Tüzel kişilerin suçun pasif sujesi olabileceği görüşü için bak. EREM Faruk, *op.cit.*, s. 249.

indirgenmesi anlamını vermesi nedeniyle bu düşünce eksik kalmaktadır. Gerçekten de vergi ödevi hükümlerine muhalefet etmenin sadece ekonomik yaptırımlara bağlanması 73'üncü maddenin özüne ayırık olacaktır.

III- Vergi Usul Kanunu Açısından Vergi Suçu: Vergi suçunun Hukuki Niteliği

Anayasakoyucunun, vergilendirme hakkındaki siyasi tercihinine rağmen Türk Vergi Hukuku'nda mali yaptırımlara⁽¹⁰⁾ ve ceza hukuku anlamındaki cezalara birlikte yer vermiştir. Vergi Usul kanunu'nda düzenlenen vergi suçları ve vergi kanunları hükümlerine aykırı hareketler, vergi cezaları ve klasik tipteki cezalarla karşılanmaktadır. Vergi cezalarını (mali yaptırımları) gerektiren fiiler kanunda kaçakçılık suçu, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük olarak sayılmış; ayrıca, kanuna aykırı bazı fiiler de işyeri kapatma cezası ile karşılanmıştır. Bu fiilerden sadece kaçakçılık fiilleri Vergi Usul Kanunu'nda "suç" olarak nitelendirilmiş, diğerlerinde "suç" deyimini tercih edilmemiştir. Bunu kaçakçılık fiillerinin ikili görünümü ve sonucuna bağlamak yerinde olur. Kaçakçılık fiili Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin ikinci bendindeki fiilerden herhangi birine uyduğu takdirde, 359'uncu madde uyarınca ceza mahkemelerince yargılanacak bir suç niteliğini kazanmakta izlenen amaç, artık sadece hazine (vergi) alacağının tahsilinden ibaret olmamakta, faile azap ve ıstırap çektirmek amacı ön plana çıkmaktadır⁽¹¹⁾. Hem mali yaptırım gerektiren bir fiil hem de ceza hukuku anlamında bir suç olan kaçakçılık dışındaki fiiler sadece vergi cezası (mali yaptırım) ile karşılanmaktadır. Ceza hukuku anlamındaki suçlar ve bunların cezaları ise Vergi Usul Kanunu'nun 358-363'üncü maddelerinde "Ceza mahkemelerince Yargılanacak Suçlar ve Cezaları" başlığı altında düzenlenmiştir⁽¹²⁾. Bunlar, yukarıda belirtilen kaçakçılık suçu ve cezası dışında bir tehlike suçu olarak kaçakçılığa teşebbüs ve cezası, yetkili makamlara bilgi vermektan çekinme ve gerekli kolaylıkları göstermeme suçu ve cezası, özel hayatın gizliliğinin, bir başka deyişle, kişisel yararın korunduğu vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve cezası ile maliye memurlarının, mükelleflerin özel işlerini yapması suçu ve cezasıdır.

¹⁰ Her ne kadar, Vergi Usul Kanunu Gereçesi'nde mali yaptırım usulünün tamamen terkedildiği belirtilmiş ise de idari anlamdaki vergi cezaları da esasen "mali yaptırım"dan başka bir şey değildir; Cf. YÜCEL, Necmi N., *op.cit.*, s. 30; TURGAY Recop, *Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı*, İkinci Baskı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul 1969, s. 885.

¹¹ ERMAN Sahir, "Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri", s. 210; ERMAN Sahir *Vergi Suçları*, İ.Ü. Fen Fakültesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul, 1988, s. 7.

¹² Ceza mahkemelerinde yargılanmayan vergi suçları ve ceza mahkemelerinde yargılanan vergi suçları ayırımı için bak. KOCAHANOĞLU Osman Selim, *Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları*, Genişletilmiş İkinci Baskı, İstanbul 1983, s. 167;289

Kaçakçılık suçunun yanısıra, ağır kusur ve kusur fiileri, vergi ziyanına yol açmaları nedeniyle zarar suçu niteliğine sahiptirler. Kaçakçılığa teşebbüs gibi, usulsüzlük halleri de tehlike suçları grubunda yer almaktadır. Kaçakçılık, kaçakçılığa teşebbüs, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük fiileri suçun unsurları bakımından incelendiğinde, kaçakçılık ve kaçakçılığa teşebbüste manevi unsurun, bir başka deyişle, kasdın bulunduğu; oysa ağır kusur, kusur ve usulsüzlük hallerinde bu unsurun mevcut olmadığı görülür. Maddi unsuru oluşturan vergi ziyayı ise, kaçakçılık, ağır kusur ve kusur fiilerinde söz konusu olmaktadır. Yukarıdaki suçlarda, kast unsuru, ceza mahkemelerince yargılanacak suçlar bakımından; vergi ziyayı ise uygulanacak vergi cezasının (mali yaptırımın) miktarının belirlenmesi bakımından önem taşımaktadır. Vergi cezaları (mali yaptırımlar) ceza hukukundaki para cezaları ve gecikme zam ve faizleri ile karıştırılmamalıdır. Bir vergi cezası vergi aslı ile birlikte ödendiğinde, takibatın düşmesi gerekir. Vergi Usul Kanunu'nda bu konuda açık bir hüküm bulunmamakla birlikte, vergi cezaları ile karışılan fiillerin ihdas nedenlerinden hareketle bu sonuca ulaşılabilir. Oysa, aynı süreç ceza yargılamasında işlememekte, bir para cezasının sözkonusu olduğu hallerde dahi takibat mutlaka yargı organınca bir karara bağlanmakta ve devlet, emirlerine uymaması nedeniyle faili cezalandırmaktadır. Diğer taraftan, vergi cezası (ya da mali yaptırım) dar anlamda suçtan, tabii olduğu usul bakımından da farklıdır. Cezalandırma işlemi vergi cezasında bizzat idare tarafından yerine getirildiği halde, ceza hukuku anlamında cezalara bağımsız yargı organlarınca hükmolunmaktadır⁽¹³⁾. Ön ödeme kurumu vergi hukukunda geniş bir uygulama alanına sahip bulunduğu halde, ceza hukukunda, kabahatler ve çok hafif cezaları gerektiren cürümler gibi istisnai hallerde, suç düşürmektedir⁽¹⁴⁾. Gecikme zammı ve gecikme faizi gibi ödemelerin vergi cezası olup olmadıkları başka bir tartışma konusudur. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51'inci maddesinde düzenlenen gecikme zammı, kamu alacağının, ödeme süresi içinde ödenmeyen kısmına vadeden itibaren her ay için ayrı ayrı yüzde 15 olarak uygulanmaktadır. Gecikme faizi ise, ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyatta verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi nedeniyle gecikme zammı oranında hesaplanan faizdir. Türk Vergi Hukuku'nda bu tür zam ve cezalar farklı şekillerde gözönüne alınmıştır. Örneğin, kurum kazancının tespitinde kabul edilmeyen indirim olarak sayılan gecikme zam ve faizleri ceza gibi değerlendirilirken; ölüm halinde düşmemeleri nedeniyle de cezalardan ayrılmış ve vergi aslı gibi mütalâa edilmişlerdir. Vergi cezaları ise, bu cezaları gerektiren fiiler teknik anlamda suç olmadıkları için gecikme zam ve faizlerinde olduğu gibi mükellefin mirasçılara intikal edebileceği halde,

13 ERHAN Sahir, "Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri", ss. 210-211.

14 ERMAN Sahir, *Vergi Suçları*, s. 6.

kanunkoyucu, Vergi Usul Kanunu'nun 372'nci maddesinde, ceza hukuku ilkelerini benimsemesinin bir sonucu olarak, suç karşılığı hükmolunan para cezası ile aynı nitelikte gördüğü vergi cezasının ölüm halinde mirasçılara intikal etmeyeceğini kabul etmiştir⁽¹⁵⁾. Buna karşılık, mukaveleye, ilâma ya da kanun hükmüne dayanan zarar, ziyan ve tazminat ödemeleri, ceza adı altında olsa dahi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/3 maddesi hükmü uyarınca gider olarak indirilebilmektedir⁽¹⁶⁾. Vergi cezası olup olmadıkları konusunda kanunkoyucunun da açık bir fikre sahip olmadığı görülen geçikme zam ve faizleri, kanunda suç olarak tanımlanan fiillerin karşılığı olmamaları (kanuni unsurun bulunmaması) nedeniyle dar anlamda ceza olarak nitelendirilmeseler de; matrahın tümünü alıp götüren, bununla da kalmayarak mükellefin malvarlığına yansıyan, hatta onu borçlu dahi bırakabilen bir kamu alacağı, çağdaş vergi hukuku ilkelerine göre vergi olamayacağı, bu tutarın ancak vergi cezası olarak nitelendirilebileceği de düşünülebilir⁽¹⁷⁾. Ancak, bu tür zam ve faizlerin enflasyon payı indirildikten sonra - eğer varsa - kalan kısımlarının, bir başka deyişle, reel zam ya da faizin gözönüne alınması gerekir. Enflasyonu karşılayan kısım anapara sayıldığından faiz olarak değerlendirilmemelidir.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi cezaları ile ilgili hükümler, ceza hukuku ilke ve esaslarının vergi hukukuna uygulanmasının ürünü olarak kabul edilebilir⁽¹⁸⁾. Bu ayrı ve bağımsız düzenlenlemeye rağmen ceza hukukunun genel ilkeleri vergi cezasını gerektiren fiilere de uygulanmaktadır⁽¹⁹⁾. Vergi suçu ve vergi cezasının ceza hukukundaki suç ve ceza kavramlarından farklılığı vergi cezalarını "tazminat" olarak nitelendirme gerekçesi olmadığı gibi, bu cezaların kamu cezası niteliğine sahip bulunmadıkları anlamına da gelmemektedir. Aksine vergi cezası genellikle **sui generis** bir kamu cezası türü olarak kabul edilmiştir⁽²⁰⁾.

Gümrük idaresi tarafından alınan vergiler Vergi Usul Kanunu kapsamı dışında kaldığından, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan kanuna aykırı fiiller ile suç ve cezalar Gümrük Vergilerini (ve tekkel vergilerini) kapsamamaktadır. Gümrük

15 ERMAN Sahir, "Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensipler", s. 85.

16 YALÇIN Hasan/YÜCEL Selçuk, *Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Giderler, Hesap Uzmanları Kurulu Yayını*, İstanbul 1996, s. 317.

17 YÜCEL Necmi N., *op.cit.*, s. 30.

18 BULUTOĞLU Kenan, *Türk Vergisi Sistemi*, Değişik ve Genişletilmiş Beşinci Basılış, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1976, s. 676.

ÖZBALCI, Yılmaz, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara, 1985, s. 531.

19 BULUTOĞLU Kenan, *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, Araştırma Eğitim Ekin Yayınları, İstanbul 1982, s. 350.

20 TURGAY Recep, *op.cit.* (s. 886).

vergisi ile ilgili mali yaptırımlara Gümrük Kanunu'nda yer verilirken; ceza hukuku anlamındaki, cezalar bir başka özel kanunda, 1918 sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun'da, düzenlenmiştir. Gümrük Kanunu'na aykırı fiiller için de, Vergi Usul kanunu kapsamındaki fiiler için olduğu gibi, mali yaptırımlar (para cezaları) ve ceza hukuku anlamında cezalar öngörülmüştür. Bir özel ceza kanunu olan Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun ile gümrük vergisi kaçakçılığının önlenmesi; gümrük gelirlerinin ve devletin tekel gelirlerinin etkin bir şekilde toplanması amaçlanmıştır⁽²¹⁾. Gümrük - vergisi- kaçakçılığına karşı gösterilen toplumsal tepki ile Vergi Usul kanunu'nda yer alan kanuna aykırı fiilere yönelen tepkinin ikincisi aleyhine farklı olması, üzerine düşünülmesi gereken bir husustur. Böyle bir sonuç, gümrükte korumacılık, içeride ise kamu hizmetleri tüketiminde bedavacılık, ("free-riding") olguları ile birlikte ele alındığında anlamlı görünmektedir⁽²²⁾.

SONUÇ

Türk Vergi Hukuku'nda başlıca iki grup kanuna aykırı fiil tanımlanmıştır. Bunlardan birinci grupta vergi cezaları (mali yaptırımlar); ikinci grupta ise ceza mahkemelerince yargılanacak suçlar yer alır. Ceza mahkemelerince yargılanan suçlar için hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüştür. Vergi hukuku ve vergi ceza hukuku yazınında bugüne kadar çeşitli sınıflandırmalar önerilmiş olmakla birlikte, mali nitelikli suçlar ve ceza hukuku anlamında suçlar ayırımı, bu suçların yapı ve özelliklerini en iyi yansıtan ayırım olmuştur. Ancak, birinci grupta yer alan suçların klasik "suç" tanımına uymamaları nedeniyle bunları vergi cezaları ya da daha doğru bir ifade ile mali yaptırımlarla karşılanan kanuna aykırı fiiller şeklinde nitelendirmek isabetli olur.

Türk Vergi Hukuku'nda yer alan suç ve cezalara ilişkin hükümler incelendiğinde, Anayasanın 73'üncü maddesi hükmüne paralel olarak vergilemede iktidar teorisinin vergi ceza hukukuna da yansıdığı görülür. Ancak, ilk fıkrada sınırları oldukça sert çizilmiş olan vergi ödevi, verginin kanuniliği ilkesinin düzenlendiği üçüncü fıkrada yumuşayarak yararlanma vergileri olan resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri de (vergi benzerleri ya da parafiskal yükümlülükler gibi) kapsamına alarak istifade teorisine de yer verdiği için vergi hukukunda yer alan vergi cezalarının (mali yaptırımlar) vergiyi bir mübadele sayan böyle bir anlayışla tutarlı olduğu ifade edilebilir. Nitekim, Vergi Usul Kanunu, sadece, dar anlamda vergileri değil, yerel yönetimlere ait vergi resim ve harçları da kapsamına almaktadır.

21 BULUTOĞLU Kenan, *Türk Vergisi Sistemi*, ss. 689-690.

22 Cf. ERMAN Sahir, *Vergi Suçları*, s. 5.

Bu değerlendirmelerden, Türk Vergi Hukuku'nda (Gümrük vergileri dahil) 73'üncü maddenin kısmen karma yapısına uygun mali yaptırımlar ve cezalardan oluşan karma nitelikte bir ceza kurumunun mevcut olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Vergi ceza hukuku, verginin bir ödev, bir mübadele bedeli ya da her ikisinin bir bileşimi olarak değerlendirilmesine göre yapılacağından, etkin bir vergi ceza sistemi formüle edilirken, verginin siyasi ödev niteliği ve **ikame etkisi** gözönünde tutularak bir denge (optimum) noktasının bulunması gerekmektedir.

KAYNAKLAR

BULUTOĞLU, Kenan, **Türk Vergisi Sistemi, Değişik ve Genişletilmiş Beşinci Basılış, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976.**

BULUTOĞLU, KENAN, **Türk Vergi Sistemi Dersleri, Araştırma Eğitim Ekin Yayınları, İstanbul, 1982.**

DİKMEN, M. Orhan, **Maliye Dersleri, Birinci Kitap, Gözden Geçirilmiş İlâveli Üçüncü Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1969.**

DÖNMEZER, SULHİ/ERMAN, Sahir, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Genele Kısım, Cilt: II, Yeniden Gözden Geçirilmiş Dokuzuncu Bası, Beta Basım Yayım, İstanbul, 1986.**

EREM, Faruk, **Türk Ceza Hukuku, Cilt: I Genel Hükümler, Onbirinci Baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Sevinç Matbaası, Ankara, 1976.**

ERMAN, Sahir, "Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri", **Maliye Enstitüsü Konferansları, Beşinci Seri, Sene 1959, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, Sermet Matbaası, İstanbul, 1961.**

ERMAN, Sahir, "Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensipler", **Maliye Enstitüsü Konferansları, Beşinci Seri, Sene 1959, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, Sermet Matbaası, İstanbul, 1968.**

ERMAN, Sahir, **Vergi Suçları, İ.Ü. Fen Fakültesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul, 1988.**

KOCAHANOĞLU, Osman Selim, **Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, Genişletilmiş İkinci Baskı, İstanbul, 1983.

ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/CAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 4.Baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara, 1997.

ÖZBALCI, Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, 1985.

TEZİÇ, Erdoğan, **Anayasa Hukuku** (Genel Esaslar), Gözden Geçirilmiş ve Geliştirilmiş İkinci bası, Beta Basım -Yayın, İstanbul, 1991.

TURGAY, Recep, **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**, İkinci Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1969.

TURHAN, Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993.

YALÇIN, Hasan/YÜCEL, Selçuk, **Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Giderler**, Hesap Uzmanları Kurulu Yayını, İstanbul, 1996.

YÜCEL, Necmi N., **Tatbikatta Vergi Cezaları**, İnkılâp Kitapevi, İstanbul, 1955.