

## VERGİLENDİRME YETKİSİ İLE CEZALANDIRMA YETKİSİ ETKİLEŞİMİ: VERGİ CEZA NORMLARI

Yrd. Doç. Dr. Recep NARTER\*

Arş. Gör. Ercan SARICAOĞLU\*\*

### ÖZET

Devlet egemenliğinin sembolü olarak kabul edilebilecek iki temel yetki, hem iktidarları sınırlandırma hem de temel hak ve hürriyetler üzerinde sınırlandırıcı etki gösterme açısından önem arz etmektedir. Vergilendirme yetkisi ve cezalandırma yetkisi her ne kadar farklı tarihsel birikimlerin ve beklentilerin sonucunda oluşuyor bulunsa da, egemenliğin kullanılması noktasında ortak bir alana hitap eder. Cezalandırma yetkisi ülkede takip edilen suç ve ceza siyasetine bağlı olarak suç ve ceza belirleme ve uygulama olarak ifade edilebilir. Vergilendirme yetkisi ise vergi politikası ile temellenen devlet ve birey arasındaki vergi ilişkisine ilişkindir. Ancak her ikisi de toplumun oluşturduğu ortak değerler ile oluşan hukuk normlarıyla somutlaşır. Vergilendirme yetkisi için “vergi normları”, cezalandırma yetkisi için ise “ceza normları” belirleyicidir. Vergi hukuku içerisinde oluşan değerler ve bu değerlerin ihlal edilebilme durumu, vergi kanunlarının ceza karakteri taşıyan hüküm bulundurmasını zorunlu kılar. Vergi ceza hukuku altında incelenen bu hukuka aykırı fiilleri ve yaptırımları “vergi normundan” ayırarak “vergi ceza normları” olarak ifade edebiliriz.

**Anahtar Kelimeler:** Vergilendirme yetkisi, cezalandırma yetkisi, vergi normu, ceza normu, vergi ceza normu.

---

\* Karadeniz Teknik Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Ana Bilim Dalı Öğretim Üyesi.

\*\* Karadeniz Teknik Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Ana Bilim Dalı.

## **THE RELATIONSHIP BETWEEN TAXATION POWER AND PUNISHMENT POWER: TAX PUNITIVE NORMS**

### **ABSTRACT**

Punishment and taxation can be considered as two main symbols of state sovereignty. They are also vital in terms of limiting to government and fundamental rights of freedom. Although taxation and punishment authorities differs in historical experiences and expectations; they both exercise the sovereignty right for mutual goal. Punishment authority maybe defined as determining crimes and sanctions according to crime and sanction policies of as state. On the other hand, taxation authority defined as the relationship between individuals and the state which is based on tax policies. However, both of these authorities appears, as the legal norms that are created by common values. For the taxation authority “tax norms”, for the punishment authority “crime norms” are decisive. Values born in taxation law and and the possibility to infringing these values brings the obligation of having norms that have sanction character. We may define these kind of norms that are studied under Tax Criminal Discipline as “tax punitive norms” which consists of acts not complying with the tax law and sanctions.

**Keywords:** Taxation power, punishment power, tax norm, crime norm, tax punitive norm.

## I. GİRİŞ

Hukuk normu, maddi ve kurumsallaştırılmış bir yaptırımla etkinleştirilen normatif düzenlerde geçerlidir<sup>1</sup>. Hukuk normunu diğer normlardan, hukuk düzenini diğer düzenlerden ayıran ölçü, normatif önermelerle toplumsal gerçeklik üzerine inşa edilen emir ve yasaklara karşılık kurumsallaştırılmış bir yaptırım tehdidinin bulunuyor olmasıdır.

Toplumsal iradenin korumaya değer gördüğü hukuksal değerleri norm sistemi ile şekillendirmesi, bu değerlere karşılık ihlal anlamı taşıyan fiillerin yaptırım ile karşılanmasını gerektirir. Toplum tepkisinin bir ifadesi olarak ceza tehdidi ile karşılanan fiiller suç olarak tanımlanır. Suça ve cezalandırmaya ilişkin kurallar ancak devlet tarafından konulup tespit edilebilir<sup>2</sup>. Devlet, takip ettiği suç ve ceza siyasetine uygun surette cezalandırma yetkisini kullanmaktadır.

Devlet ile birey arasında kamu harcamalarının finansmanı amacıyla kurulan vergi ilişkisinde devlet, alacaklı sıfatını taşıırken, birey borçludur. Ancak bu ilişkinin kurulması, sürdürülmesi ve sonlandırılması devletin egemenlik yetkisine dair bir göstergedir. Bu nedenle özel alacak-borç ilişkisinden farklı olarak alacaklı devlet, vergi ilişkisinin kurallarını belirleyen ve kurallara uyulmaması halinde yaptırımları düzenleyendir. Bu şekilde devlet, vergi hukukunun amaçlarını gerçekleştirecek vergi normları vasıtasıyla vergilendirme yetkisini kullanmaktadır.

Çalışmamızda vergilendirme yetkisi ile cezalandırma yetkisi etkileşim alanında ortaya çıkan vergi ceza normları izah edilecek ve bu etkileşim ile oluşan vergi ceza normlarının, gerek vergi normundan gerekse ceza normundan ayrı bir varlığa sahip olduğu düşüncesi açıklanmaya çalışılacaktır.

## II. VERGİLENDİRME YETKİSİ

Devlet, birlikte yaşamanın gerektirdiği ortak hizmetlerin ve gereksinimlerin belirli bir organizasyon içinde karşılanmasına yönelmiş, insanların oluşturduğu ekonomik, sosyal ve politik kurumların en önemlisidir. Modern devlet anlayışında, devlete çeşitli kamu ihtiyaçlarını karşılama mükellefiyeti

- 
- 1 Hafizoğulları, Zeki (1987) Ceza Normu Normatif Bir Yapı Olarak Ceza Hukuku Düzeni, Ankara, Seçkin, s.326.
  - 2 Dönmezer, Sulhi&Erman, Sahir (1999), Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım, C.1, 11. Baskı, İstanbul, Beta, s.14.

yüklenmiştir. Bu amaçla gerçekleştirilmesi gereken kamu hizmetleri, düzenli mali kaynakların bulunmasını gerektirmektedir. Bu mali kaynaklar ise vergilendirme yetkisinin kullanılmasıyla elde edilir<sup>3</sup>.

“Devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili güç” vergilendirme yetkisi olarak ifade edilir. Devletin mali egemenliğinin bir görünümüdür<sup>4</sup>. Bu tanım çerçevesinde vergilendirme yetkisi kavramı, devlete vergi toplama imkanı tanıyan egemenlik unsuru üzerinden şekillenir. Devleti oluşturan üç temel unsurdan birisi olan egemenlik, tarih boyunca devlet yapısının farklılığına bağlı olarak ele alınmıştır. Ancak her dönemde vergi toplamanın ön şartı olmuştur<sup>5</sup>.

Hukuki ve fiili güç kavramları da esasen egemenlik kavramıyla iç içedir. Devlet egemenliğinin hukuk sınırları içerisinde somutlaşması, gücün hukuksal yapıya kavuşturulması (mevzuat içinde şekillenmesi) hukuki, bu gücün bizzat fiili olarak yansımaları (fiili olarak vergi toplanabilmesi) da fiili gücü ifade eder. Dolayısıyla vergilendirme yetkisi, mali egemenlik ve bu egemenliğin görünümü hukuki ve fiili vergi toplama gücü olarak ifade edilir.

Vergilendirme yetkisi dar anlamda, kamu gelirleri içinde devletin sadece vergi koymaya ilişkin yetkisidir. Geniş anlamda ise, kamu giderlerini karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişiler üzerine konulan her çeşit mali yükümlülüğü içermektedir. Bu tanıma verginin yanı sıra resim, harç ve parafiskal gelirler de girmektedir<sup>6</sup>.

3 Saraçoğlu, Fatih (2003), “Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye-Avrupa İlişkileri” Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, <<http://iibfdergisi.gazi.edu.tr/index.php/iibfdergisi/article/viewFile/298/288>>, s.176, s.e.t.01.10.2015.

4 Öncel, Mualla&Kumrulu, Ahmet&Çağan, Nami (2007) Vergi Hukuku, 14. Bası, Ankara, Turhan, s.33; Çağan, Nami (1982) Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, s.3.

5 Vergilendirme yetkisi egemenliğin göstergesidir. Ancak, doğal hukuk görüşünde bu gösterge, karşılıklı ilişki üzerine inşa edilirken, pozitivist yaklaşımda ise egemenlik ile eşdeğerlilik vardır. Ayrıntı için bkz. Bayar, İbrahim Nihat (2010), “Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme) (Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.16.

6 Nitekim Anayasa Mahkemesi 20 Ekim 2000 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanan E:1997/62, K:1998/52 T:16.9.1998 kararında vergilendirme yetkisine ve kapsamına ilişkin şu şekilde bir değerlendirmede bulunmaktadır: “Vergilendirme yetkisi, devletin, ülkesi üzerindeki egemenliğine bağlı olarak, vergi alma konusunda sahip olduğu hukuksal ve fiili güçten kaynaklanmaktadır. Kamu hizmetlerinin görülmesi için gereksinim duyulan mali kaynakların sağlanması amacıyla kullanılan vergilendirme yetkisi, dar anlamda, devletin, kamu gelirlerinden sadece vergi koymaya ilişkin yetkisini, geniş anlamda ise, çağdaş devletin güvenlik, adalet ve eğitim gibi geleneksel görevlerinin yerine getirilmesinin yanında, ekonomik, sosyal, kültürel ve diğer alanlara katkısının gerektirdiği giderleri

Vergilendirme yetkisi başka bir açıdan vergilendirme sürecinin aşamaları üzerinden ifade edilir. Vergilendirme yetkisi, bizatihi vergi koyma anlamı taşıyan yasama yetkisine ilişkin olarak açıklandığı gibi, sübjektif ve bireysel vergilendirme işlemlerine ilişkin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkilerini açıklamakta da kullanılmaktadır.<sup>7</sup> Vergilendirme yetkisinin bu tasnifi, bu yetkinin kime ait olduğu ve kimin tarafından kullanılması gerektiği sorununa ilişkin açıklama zarureti doğurur. Nitekim, vergi koyma, vergiyi doğuran olayı, mükellefi, sorumluyu belirleme yetkisi ile ele alındığında anayasal zorunluluk olarak yasama organının bu yetkiyi bizatihi kullanması gerekir. Ancak vergilendirme sürecinde tarh, tahakkuk ve tahsil yetkilerinin vergilendirme yetkisi olarak düşünülmesi halinde, anayasal yetki çerçevesinde bunları kullanma hakkının idareye devredilebilir olduğu görülür.

Vergilendirme yetkisinin kime ait olduğu ve kim tarafından kullanılacağı hususu uzun süren tarihsel sürecin sonunda şekillenen bir konudur. İlkçağda, mutlak otoritenin henüz hukuki yapıyla sınırlandırılmamış vergi toplama yetkisi bulunmaktaydı. Vergileme alanında sistemleşme adına ilk büyük başarı Mısır, Babil'de yaşanmıştır<sup>8</sup>. 1215 yılında Magna Carta Libertatum'a kadar olan dönemde ortaçağda, ilk çağdakine benzer yaklaşım bulunmaktaydı. Vergi alma konusunda mutlak iktidarın inisiyatifi belirleyiciydi.

Vergilendirme yetkisinin kavram olarak ele alınmasındaki önem, bu yetkinin sınırlandırılabilir bir yetki olduğu fikrinden sonrasına ilişkindir. Sınırsız iktidarın sınırlandırılabilmesi düşüncesinin hakim olmasıyla vergi koyma yetkisinin hukuk düzenine bağlanma ihtiyacı, vergilendirme yetkisi kavramının gelişimine sebep olmuştur. Bu gelişim anayasacılık hareketleriyle aynı tarihi seyir içindedir.

Tarihte egemenin keyfi ve sınırsız yetki kullanımına ilişkin ilk itiraz, iktidarların keyfi vergi koymalarına tepki olarak başlamıştır<sup>9</sup>. Batı Avrupa'da mutlakiyetçi iktidara karşı rastlanan ilk tepki karşısında 1215 yılında imzalanan Magna Carta Libertatum, kralın vergilendirme yetkisini sınırlandıran bir belge niteliği taşımaktadır.

---

karşılama için gerçek ve tüzelkişilere getirdiği her türlü mali yükümlülüğe ilişkin yetkisini kapsamaktadır. Bu yetkiye dayanılarak, kamu giderlerini karşılamak amacıyla alınan vergi, Anayasamızın 73. maddesine göre gerçek ve tüzelkişilerin yasalarla belirlenmek koşuluyla mali güçlerine göre yerine getirmek zorunda oldukları bir yükümlülüktür. Devlet bu yolla kamu giderlerini karşılamak için veya mali politikasının gereği olarak piyasa ekonomisinden bütçeye gelir aktarmaktadır." (www.kazancı.com)

7 Çağan, s.5; Saraçoğlu, s.176.

8 Turhan, Salih (1977) Vergi Teorisi, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları, s.2.

9 Öncel&Kumrulu&Çağan, s.7.

1215 tarihinde yayımlanan ferman ile kral, vergilendirme otoritesinin sınırsız olmadığını beyan etmiştir. Bu beyan ile birlikte “temsilsiz vergi olmaz” “rızası vergi olmaz” sloganlarıyla günümüze kadar uzanan bir vergilendirme yetkisi kullanımı görüntüsü vardır<sup>10</sup>.

Anayasamıza göre vergilendirme yetkisini kullanan devlet erki, yasama organıdır. Ancak sınırsız bir yetki değildir.<sup>11</sup> Diğer taraftan, ekonomik ve teknik gelişmelere uyum sağlanabilmesi ve hızlı karar alınması açısından yürütme organına bazı yetkiler verildiği görülür.

Vergilendirme yetkisi, kişi ile devlet arasında var olan kamusal borç ilişkisinin, maddi ve şekli işlem ve ilişkilere dönüşmesiyle somutlaşır. Vergilendirme yetkisini kullanan yasama organının vergi normu ile belirlediği vergiyi doğuran olayın üzerinde gerçekleşen kişiye, bu çerçevede işlem tesis edilir. Şu halde vergilendirme işlemleri, vergi alma konusunda sahip olunan hukuki ve fiili gücün görünüşü olmaktadır. Böylece vergilendirme işlemleri, vergilendirme yetkisinin hem gereği hem de sonucu olarak doğmaktadır. Vergilendirme işlemlerinin hukuki sebebi ise vergi normlarıdır.

### III. CEZALANDIRMA YETKİSİ

Toplumsal davranış kuralları içerisinde ihlal anlamı taşıyan, dışlanan fillerin neler olduğu ve bu fillerin gerçekleştirilmesi halinde nasıl cevap bulacağı egemen gücün şekillendireceği bir konudur. Diğer bir ifadeyle, bir toplumda suç ve ceza koyma yetkisi egemenliği kullanana aittir. Devlet kavramının ortaya çıkmasından önceki dönemler hariç olmak üzere devlet, egemenlik gücünü elinde tutan otorite olduğundan dolayı, toplumsal gerçekliğe uygun dışlanan filleri ve bu fillerin karşılığını belirler. Günümüzde devletler bu yetkisini “suç ve cezada kanunilik” ilkesi paralelinde yasama organları vasıtasıyla kullanır. Yasama organları ihdas ettikleri ceza normlarıyla cezalandırma yetkisini (ceza verme hakkı)<sup>12</sup> somutlaştırır.

10 Öncel&Kumrulu&Çağan, s.7.

11 Vergilendirme yetkisine dair sınırlar için bkz. Öncel&Kumrulu&Çağan, s.34-69; Saraçoğlu, s.176-187.

12 Konumuz itibarıyla “cezalandırma yetkisi” ve “ceza verme hakkı” tartışmasına girilmemektedir. “Devletin cezalandırma yetkisi düşüncesinin mimarı, İtalyan hukukçularından biri olan Giuliana Vassalli’ dir. Vassalli, Devletin bir cezalandırma hakkının olduğunu reddetmekte ve bu sonuca varırken temelde iki yol izlediği görülmektedir. Birincisi, cezalandırma hakkının karşılığı bir hakkın, yani suçlunun cezaya katılma yükümlülüğünün bulunduğu, açıkçası ceza normunun aynı zamanda kişiler arası bir ilişki olduğunu red-

Devlet sahip olduğu cezalandırma yetkisiyle, hukuk kurallarına uyulmasını sağlama, hukuki barışı tesis etme, toplumu ve bireyleri hukuki ihlallere karşı koruma görevini yerine getirir<sup>13</sup>. Toplumsal iradenin korumaya değer gördüğü hukuksal değerler, ceza normları haline getirilerek sistem oluşturulur. Böylece, hukuksal değerler devlet eliyle korunarak suç ve suçlulukla mücadele edilir, huzur ve barış ortamı sağlanır.

Devletin cezalandırma yetkisi, hukuk kurallarının uygulanmasını ve kanunlara itaati sağlamak amacıyla devletin sahip olduğu yetkiyi ve hakkı ifade eder.<sup>14</sup> Cezalandırma bireysel hak ve özgürlüklere doğrudan müdahale anlamı taşır. Ancak anayasal sınırlar içinde kullanılabilir. Tarihsel süreç sonunda cezalandırma yetkisinin devlet tekelinde olduğu belirginleşmiştir.

Ülkemizde takip edilen suç ve ceza siyasetine paralel şekilde cezalandırma yetkisi kullanılmaktadır. Anayasamızda ve TCK yer alan kanunilik ilkesi gereği, yasama organı, suç ve cezaları belirleme noktasında yetkilidir. Anayasa Mahkemesi verdiği bir kararda "...Ceza verme hakkının esasını, adaletle sınırlandırılmış toplumsal yarar düşüncesi oluşturur. Bunun doğal sonucu olarak da, bir düzenlemeye giderken yasakoyucu kamu yararını en az kişi yararı kadar düşünmek durumundadır. Kamu yararının takdiri ise Yasama Organının yetkisindedir. Ne var ki yasakoyucu kamu yararı düşüncesiyle eylemlere dilettiği miktarda ceza saptayamayacağı gibi, kişinin temel hak ve özgürlüklerini demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olarak sınırlandırmaz. Yasakoyucunun ceza saptamadaki yetkisinin sınırını "hukuk devleti ilkesi" oluşturur." ifadelerine yer vermiştir<sup>15</sup>. Diğer taraftan Anayasa Mahkemesi başka bir kararında, anayasaya ve ceza hukukuna ait temel ilkelere bağlı kalmak koşuluyla toplumda hangi eylemlerin suç sayılacağı ve suç sayılan bu eylemlere hangi tür ve ölçüde cezai yaptırım bağlanacağı konusunda anayasal sınırlar içinde yasama organına takdir yetkisi olduğunu, yasa koyucunun suç ve cezaları

---

detmekte; ikincisi, somut olarak ortaya çıkan durumun, esasen hak niteliğinin olmadığını ileri sürmektedir, çünkü cezalandırma yetkisi devredilemez kendisinden vazgeçilmez ve zamanaşımına uğramaz. Kısacası, tasarruf edilebilme ögesinden yoksundur." Bkz. Hafızoğulları, Zeki, "Ceza Hukuku Düzeninde Cezalandırma Hukuki İlişkisi" <[www.zekihafizogullari.com/Makaleler/cezalandirima%20hakkı.doc](http://www.zekihafizogullari.com/Makaleler/cezalandirima%20hakkı.doc)> s.5.

13 Metin, Yüksel&Dinler, Veysel (2012), "Devletin Cezalandırma Yetkisinin Anayasal Sınırları" Anayasa Mahkemesinin Kuruluşunun 50. Yılına Armağan, s.3.

14 Metin&Dinler, s.5. Devletin cezalandırma yetkisini devlet kuramı bakımından sistematik olarak ilk tartışan düşünür T. Hobbes'dür. Bayar, s.23.

15 Anayasa Mahkemesi E: 1990/35, K: 1991/13, T: 6.6.1991. ([www.kazanclı.com](http://www.kazanclı.com)).

belirlerken ülkenin sosyal ve kültürel yapısına, ahlak anlayışına ve ekonomik hayatın gereklerine vb. hususları göz önüne alması ve bunlara göre ceza siyaseti belirlemesini, devletin ceza siyasetiyle ilgili olduğundan yasama organının takdirinde olduğuna hükmetmiştir.<sup>16</sup>

Cezalandırma yetkisi, suç ve ceza belirlemeye ilişkin ceza normu oluşturmayı gerektirir. Böylece toplumun ortak değerlerine karşılık ihlal anlamı taşıyan fiiller ve bu fiillerin karşılığı, cezalandırma yetkisinin kullanılmasıyla somutlaştırır.

#### IV. VERGİLENDİRME YETKİSİ İLE CEZALANDIRMA YETKİSİ ETKİLEŞİMİ

Ceza hukuku, ceza yaptırımlarının uygulanmasını gerektiren hukuki ihlallerin, saptmaların nelerden ibaret olduğunu, bu ihlallere ve ihlalleri gerçekleştirenlere yani suçluya karşı Devletin tepkisini belirten kuralları ve esasları gösteren hukuk dalıdır.<sup>17</sup> Ceza hukukunun gerek amaçları ve gerekse bu amaçları sağlamaya yönelik kullandığı araçlar, diğer hukuk dallarından farklı ve kendine özgü bir düzenleme bütününe ortaya çıkarmaktadır. Ceza hukukunda, bir taraftan hukuki ihlal anlamı taşıyan fiil, diğer taraftan bu fiile karşılık gelen yaptırım inceleme konusu yapılır. Bu halde ceza normlarından bahsedilir. Ceza normu, esas olarak suç ve ceza olmak üzere iki çekirdekten oluşur.<sup>18</sup> Bu noktadan bakıldığında ceza hukuku denildiğinde anlaşılması gereken hususun, suç olarak tanımlanmış eylemler ve bunlara uygulanacak yaptırımlar olduğu anlaşılmaktadır.<sup>19</sup> Bağımsız bir hukuk dalı olmasına ilave, ceza hukuku birçok hukuk dalıyla ilişkilidir. Hatta idare hukukunda ve mali hukukta, bu hukuk dallarının yürürlük kazanması ceza hukukuna muhtaçtır.<sup>20</sup>

Vergi hukuku, kişi ile devlet arasındaki kamusal borç ilişkisine neden olan parasal edim vergiyi inceler. Vergi, devletle kişi arasında vergilendirme yetkisine dayanılarak mali bir ilişki kurmaktadır ve bu ilişki usulüne uygun olarak konulan hukuk kuralları (kanunlar) ile düzenlenmiştir.<sup>21</sup> Kamusal bir borç ilişkisi olma vasfının doğal sonucu olarak bu hukuki ilişkinin meşruiyeti-

16 Bkz. Hakeri, Hakan (2014), Ceza Hukuku, 17. Baskı Adalet, s.40.

17 Dönmezer&Erman, s.4.

18 Erdem, Tahir (2009), "Vergisel Kabahatler" (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.4.

19 Hakeri, s.1.

20 Dönmezer&Erman, s.12.

21 Erginay, Akif (1984), Vergi Hukuku İlkeler, Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi, 11.Baskı, Turhan, s.11.



ni, egemenliğin göstergesi vergilendirme yetkisinden alması gerekir. Vergilendirme yetkisi ise devlet ile kişi arasındaki maddi veya şekli işlem ve ilişkilerde somutlaşır. Vergilendirme süreci içindeki bu işlem ve ilişkilerin ihlali halinde, devletin vergilendirme yetkisini yeterli etkinlikte kullanamadığı söylenilebilir.<sup>22</sup> Bu halde ihlallerin, toplum tepkisinin bir ifadesi olarak ceza ile karşı karşıya kalması gerekir.

Vergi ilişkisinin alacaklısı konumunda olmanın tanıdığı sıfatın yanında, verginin ödenmesi için verdiği emirlere riayeti sağlayacak otorite olması, Devlete, kanunlar aracılığıyla emrettiği ödevlerin yapılmaması halinde kişilere karşı “cezai münasebet” tesis etme yetkisi tanır.<sup>23</sup> Devlet, vergiye dair emrettiği veya yasakladığı bir takım fiilleri ve bu fiillerin ihlali halinde vereceği karşılığı hukuk normu haline getirir. Bu “savunma tepkisi”<sup>24</sup> vergiye dair ceza normlarını oluşturmaktadır. Oluşan bu vergi ceza normları, vergi hukuku içinde oluşmuş ve düzenlenmiştir. Ancak cezai karakter taşıyor olmalarından dolayı, vergilendirme alanında ortaya çıkan ihlaller için vergi hukuku ve ceza hukuku yakın ilişkiye girmektedir. Hatta bu ilişkinin yoğunluğu vergi ceza hukuk olarak ayrı bir disipline vesile olmuştur.

Vergilendirme alanında ortaya çıkan ihlaller ve bu ihlallerin ceza ile karşılanması durumu, vergi hukuku ile ceza hukukunu yakınlaştırırken, vergilendirme yetkisi ile cezalandırma yetkisinin de etkileşimine neden olmaktadır. Bir taraftan vergi politikası ile temellenen vergilendirme yetkisi, diğer taraftan suç ve ceza siyaseti ile temellenen cezalandırma yetkisi, vergi hukukunun amaçları içerisinde birbirini tamamlamak durumunda kalmaktadır. Nitekim vergi ceza hukukunda, vergi politikasını anlamlı kılacak bir suç ve ceza siyasetinin varlığı kaçınılmazdır. Ancak bu halde adil, etkin ve geçerli bir vergi hukukunun temelleri atılabilir.

## A. VERGİ NORMU-VERGİ CEZA NORMU AYRIMI

Devlet, egemenliğini kullanarak vergilendirme yetkisini “vergi normları” yoluyla somutlaştırır. Vergi kanunu ihdas etmek suretiyle, vergi tahsil etmeyi amaçlar. Bu bağlamda, vergilendirme yetkisinin kullanılması, vergi hukukunun amaçlarını gerçekleştirme anlamı taşır. Vergi normları, vergiye ilişkin

22 Burada devletin yetkisini etkin bir biçimde kullanmadığından söz ederken kastımız sadece yasama erki tarafından topluma uyan etkin ve modern yasama faaliyeti tam yapılmayarak eksik kodifikasyon yapılması değil, aksine kanunların uygulanmasında söz sahibi olan yürütme erkinin etkisizliği de ifade olunmak istenmektedir.

23 Erman, Sahir (1988), Vergi Suçları, İstanbul, s.4; Mutluer, Kamil (2008) Vergi Hukuku, 2. Bası, İstanbul, s.224.

24 Hafizoğulları, Ceza Normu, s.203.

hukuk normlarıdır ve Anayasa, m.73 de yer alan vergilendirme sürecine ilişkin ilkeler ile değerlendirilir. Vergi normları için belirleyici olan devletin takip ettiği vergi politikasıdır.

Devletin cezalandırma yetkisini kullanması da “ceza normları” yoluyla sağlanır. Suç ve ceza belirleyip, ceza sistemi oluşturularak toplumsal barış ve huzur ortamının sağlanması amaçlanır. Bu bağlamda cezalandırma yetkisinin kullanılması ceza hukukunun amaçlarını gerçekleştirmek üzere “ceza normlarını” gerektirir. Ceza normları, özü itibariyle suç ve cezadan oluşur. Ancak kabahat ve idari yaptırımların da ceza normlarının bir parçası olduğu düşünülmektedir. Bu halde kabahat ve idari yaptırımlar, ceza hukuku ile diğer hukuk dallarını (idare hukuku, vergi hukuku) yakınlaştırmaktadır. Ceza normları için belirleyici olan devletin takip ettiği suç ve ceza siyasetidir.

Vergilendirme alanında ortaya çıkan ihlaller ve bu ihlallerin nasıl karşılık bulacağı, vergi hukuku ile ceza hukukunun kesişim alanı içinde ayrı bir disiplin olarak, vergi ceza hukukunu oluşturur.<sup>25</sup> Vergi ceza hukukunda, bu disiplinin amaçlarını gerçekleştirmek için ayrı normlar bulunur. Bu normlar vergisel nitelik taşımaktan ziyade cezai karakter içermektedir. Diğer bir ifadeyle vergi ceza sistemini oluşturan normlar nitelik itibariyle vergi normu değil, ceza normlarıdır. Dolayısıyla, vergi kanunlarında ifade edilen hukuka aykırı fiiller ve bu fiillere karşılık öngörülen yaptırımlar, vergi ceza sistemi içinde ceza normları ile ifade edilir. Nitekim bir eylemin mevcut bir kuralı ihlal etmesi nedeniyle hukuka aykırılık teşkil etmesi ve karşılığında yaptırım veya ceza öngörülmesi halinde bir ceza normundan bahsedilir. Vergi ceza sisteminde var olan ceza normları “vergi ceza normları” olarak adlandırılabilir. Vergi hukuku ile ceza hukuku kesişim alanı içinde bulunan bu normlar bir taraftan vergiye dair olmalarına karşın, nitelik itibariyle cezai karakter taşımaktadır.

Hukuk normları, yöneldiği amaç, muhteva, yer verdikleri mükellefiyetin tipi, geçerlilik alanları, hitap ettikleri sülheler bakımından farklılaşır.<sup>26</sup> İşte vergi ceza normları da, bu ölçütler çerçevesinde vergi normlarından ayrılır.

Vergi normu, bizatihi vergi hukukuna ilişkin olup, onun amaçlarını gerçekleştirmek için vardır. Vergi normları, vergiye ilişkin maddi ve şekli ödevlerin hukuki dayanağı olmakla beraber, vergilendirme işlemlerinin temelini oluşturur. Kamu hizmetleri için ihtiyaç duyulan gelirin elde edilmesi amaçlarıdır. Ülkede takip edilen vergi politikasıyla birlikte yürür. Vergi ceza normları

25 Şenyüz, Doğan (2011), Vergi Ceza Hukuku, 5. Baskı, Bursa, Ekin, s.17; Çomaklı, Şafak Ertan&Ak, Ahmet (2013), Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler, Erzurum, s.19.

26 Hafızoğulları, Ceza Normu, s.34.

ise vergi normlarından farklı olarak, vergilendirme alanında ihlal anlamı taşıyan fillerin gerçekleştirilmesinin önüne geçme, aksi halde ihlali cezalandırma amacı güder. Aslolan önleme ve cezalandırmadır. Vergi ceza normları, vergi normlarından farklı niteliğe sahiptir. Vergi ceza normları, düzenleme alanı itibariyle vergi sistemi içinde yer almalarına ve idari yaptırımlar açısından uygulama aşamasında idari kimlik taşıyan işlemlerle varlık kazanmalarına karşın, nitelik itibariyle ceza normu karakteri taşımaktadır.<sup>27</sup> Diğer taraftan bu normlar genel ceza hukuku esaslarına paralel olmakla beraber, vergi olayı ve vergi kanunları dikkate alınarak ondan ayrı olarak düzenlenmiştir.<sup>28</sup>

Vergi normları, vergi geliri elde edilebilecek kişileri, mükellefleri ve vergi sorumlusunu hedef alır. Vergi ceza normlarında, ihlal fiili işleyen böylece cezaya muhatap tutulacak olan “fail” bulunmaktadır. Ancak bu “fail” vergi düzenine yabancı bir kimse olmayıp, vergi kanunlarının hitap ettiği bir kişidir. Vergi normları vergi düzeni içinde, vergi ceza normları ise vergi ceza sistemi içinde yer alır. Diğer taraftan vergi normlarının uygulanmasına imkân tanıyacak somut maddi olay, “vergiyi doğuran olaydır.” Ancak vergi ceza normlarında ise somut maddi olay vergiyi doğuran olay değil, “fiildir.”

Vergi ceza normları, ceza hukukunun araçları ile vergi hukukunun amaçlarına hizmet eden, kendine özgü bir yapıya sahip cezai karakterli normlardır. Dolayısıyla, vergi ceza normu yöneldiği amaç, nitelik, yer verdiği sorumluluk tipi, geçerlilik alanı, hitap ettiği sülheler bakımından vergi normundan farklıdır.

Bu farklılıklar her iki normun farklı ilke ve esaslara tabi olmasını gerektirir.<sup>29</sup> Vergi normları için Anayasanın 73. Maddesinde, vergi ceza normları için ise Anayasanın 38. maddesine yer alan ilkeler belirleyicidir. Örneğin, vergi normu için “vergide kanunilik ilkesi” geçerliken, vergi ceza normu için “suçta ve cezada kanunilik” ilkesi geçerlidir.

Bu farklılık, vergi ceza normlarının incelendiği bilim ile vergi normlarının incelendiği bilimin ayrı olarak gelişimine imkân tanır. Ayrıca bazı kurumların niteliği konusunda yaşanılacak tereddütlerin de önüne geçer.<sup>30</sup>

Vergi ceza normları, vergisel kabahatler ve idari yaptırımlar açısından Kabahatler Kanunu ile vergi suçları ve adli cezalar açısından ceza kanunu ile

27 Erdem, s.137.

28 Özbacı, Yılmaz (2008), Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş, s.899.

29 Erdem, s.124.

30 Yenisey ve Nuhoglu ceza muhakemesi normları ile suç hukuku normları arasında farkları ortaya koyduktan sonra bunun ayırt edilme faydasını; iki hukuk dalının bilim olarak gelişmesine yardım ve bazı kurumların niteliğindeki yaşanan tereddütler yenme olarak ifade etmektedir. Yenisey, Feridun&Nuhoglu, Ayşe (2015), Ceza Muhakemesi Hukuku, 3.Baskı, Ankara, Seçkin, s.73.

ilişkilidir. Nitekim vergi ceza sisteminde ikili bir cezalandırma sistemi vardır.<sup>31</sup> Diğer bir ifadeyle vergi ceza normları; vergi suçları ve vergi kabahatleri ile adli ceza ve idari yaptırımlardan oluşur.

## B. VERGİLENDİRME YETKİSİ VE CEZALANDIRMA YETKİSİ ETKİLEŞİM ALANINDA VERGİ CEZA NORMLARI

Vergilendirme yetkisi ve cezalandırma yetkisi farklı konuları ele almaktadır. Tarihsel gelişimleri itibarıyla de farklı birikim ve hassasiyetlerin ürünü olarak ortaya çıkmışlardır.<sup>32</sup> Ancak her ikisi de, devletin egemenlik gücüyle özdeşleşmektedir. Aynı zamanda her iki yetkinin de sınırlandırılma düşüncesi ve bunun için girişilen mücadeleler iktidarın keyfi olarak kullandığı yetkilerin sınırlandırılması, temel hak ve hürriyetlerin belirlenmesi ve kullanılması noktasında belirleyici olmuştur.

Bir taraftan devletin görevlerini yerine getirebilmesi, kamu ihtiyaçlarını karşılayabilmesi için gerekli olan mali kaynakların teminini sağlayan vergilendirme yetkisi, diğer taraftan hukuk ekolleri üzerine inşa edilen ve toplumsal ortak değerlerin korunmasında en önemli rolü olan cezalandırma yetkisi, vergi hukuku ve ceza hukuk ilişkisini belirlemede etkilidir. Nitekim vergi hukuku ile ceza hukukun yakınlaşmasına vesile olan ve ayrı bir vergi ceza hukuku disiplinini doğuran neden, vergilendirme yetkisi ile devletin vergi alma noktasında emrettiği veya yasak ettiği bir takım fillerin gerçekleştirilmesi durumudur. Bu halde bu filler ile ihlal edilen düzenin yeniden tesisi için cezalandırma zarureti doğar ve bu durum cezalandırma yetkisine teması sağlar.

Ancak burada vergilendirme yetkisinin mi cezalandırma yetkisine temas ettiği yoksa cezalandırma yetkisinin mi vergilendirme yetkisi alanına müdahalede bulunduğu sorusu gündeme gelmektedir. Vergilendirme alanında ihlal oluşturan filler ve bu fillerin karşılığı (vergi suçları ve kabahatleri) vergilendirme yetkisinin mi, cezalandırma yetkisinin mi ürünüdür. Bu sorunun cevabı vergi ceza normlarını anlamlandırma adına çok önemlidir. Aynı zamanda bu, vergi ceza normlarının düzenlenmesinde dikkate alınacak hususlar, bu normlara ilişkin kabul edilecek temel ilkeler, normların uygulanması, yorumu gibi konularda yaklaşım farkına da sebebiyet verebilir.

31 Erdem, s.138.

32 Bayar, s.27.

Bu yetkilerden sadece birisinin kullanılması ile birlikte kullanılması farklı sonuçlara neden olur.<sup>33</sup> Bu konuda Bayar'a göre "yetki ayrışması" ve "yetki kesişmesinden" bahsedilir. Yetki kesişmesinde, vergi suçları vergilendirme yetkisi ile cezalandırma yetkisinin kesiştiği alanı oluşturmaktadır. Yetki ayrışmasında ise, vergi suçları ağırlıklı olarak bir yetkinin kullanımının sonucundan doğar. Yazar, vergi suçlarını cezalandırma yetkisinin kullanımının bir sonucu olduğunu ifade etmekte ve suçun anlamlandırılması, uygulanması, amacının netleştirilmesi ve benzer suç ve kabahatlerden ayrılması açısından bu hususun önem taşıdığını belirtmektedir.<sup>34</sup>

Vergilendirme yetkisi ve cezalandırma yetkisinin konusu birbirinden farklıdır. Nitekim vergilendirme yetkisinin ülkede takip edilen vergi politikasıyla, cezalandırma yetkisinin de suç ve ceza siyasetiyle birlikte yürümesi gerekir. Bunun sağlanması için birinde "vergi normları", diğerinde "ceza normları" kullanılmaktadır. Her ikisini etkileşim alanında, vergi ceza sistemi içerisinde ise "vergi ceza normları" bulunur.

Vergi ceza normları, vergi sistemi içinde yer almalarına karşın hukuki rejim ve nitelik bakımından, suç ve cezalar yönünden ceza hukukuna; kabahat ve idari yaptırımlar yönünden kabahatler hukuku ve idare hukukuna ilişkin ilke ve esaslara tabi olmaktadır. Vergi ceza sistemi içerisinde yer alan bir taraftan suç ve ceza vasfına haiz normlar, diğer taraftan kabahat ve idari yaptırım niteliğindeki normlar; vergi ceza normu sıfatıyla vergi ceza hukuku içinde yer almaktadır. Bu kapsamda vergi normundan ayrılan vergi ceza normları için, vergi normundan farklı olarak suç ve cezalara ilişkin ilkelerin de takip edilmesi zarureti doğmaktadır. Diğer taraftan, vergi ceza normlarının oluşumunda dikkate alınan vergi ilişkisinin ve vergi kanunlarının özellikleri de göz ardı edilemeyecektir.

Vergi ceza normu, vergilendirme ilişkisinin öngördüğü maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmemesi durumunda, devletin finansman gereksinimlerinin temini ve vergi ilişkisinin devamının sağlanmasına yönelik beklenen amacın gerçekleştirilmesi için düzenlenmektedir. Aynı zamanda, vergilendirme alanında ortaya çıkmasına rağmen nitelik itibarıyla vergi ilişkisinin ötesinde anlam taşıyan kamu düzeninin ağır bir şekilde bozan ihlal ve ya tehditler de vergi ceza normunun bir parçasıdır. Diğer bir ifadeyle, vergi ceza normu cezalandırma yetkisinin somutlaştığı suç ve suç karşılığı öngörülen ceza ile kabahat ve idari yaptırımları ihtiva eden bir yapı sergilemektedir.

33 Bayar, s.27.

34 Bayar, s.27-28.

Bu durumda vergi ceza normu, gerek vergi normundan gerekse ceza normundan farklılık arz eder. Ne sadece vergilendirme yetkisinin, ne de sadece cezalandırma yetkisinin ürünüdür. Her iki yetkinin kesiştiği ve etkileşimini sürdürdüğü alanda oluşur. Bu etkileşimde vergi ceza normunun cezalandırma karakteri taşıdığı düşüncesiyle cezalandırma yetkisi ağırlığında olduğu varsayılabilir. Ancak kanaatimizce, vergi ceza normları vergilendirme yetkisini tamamlayıcı niteliktedir. Diğer bir ifadeyle, vergilendirme alanından ortaya çıkan ihlallerin oluşmamasını amaçlayan, ihlalin varlığı halinde cezalandırmayı öngören, temelinde vergilendirme ilişkisinin devamını ve sürdürebilirliğini amaçlayan norm düzenidir. Bu halde vergi ceza normlarının, vergilendirme yetkisinin etkinliği için, vergi hukuku düzenini tamamlayıcı fonksiyonu vardır. Bu amaçla ceza hukukundan ve kabahatler hukukundan istifade edilir ve onların kavram ve kurumları araç olarak kullanılır. Ayrıca kavram ve kurum paylaşımı için devam eden bir sürecin varlığı söz konusu olup, tamamlanmış bir sistemden bahsedilmesi de zordur.

Yasakoyucunun takdirine bağlı olarak bugün itibariyle bu araçların kullanılması tercih edilmektedir. Ancak aynı yasakoyucu ileriki tarihlerde başka araçların kullanılmasına da karar verebilir. Vazgeçilemeyecek husus, vergi hukukunu amaçlarına uygun bir cezalandırma sisteminin bulunması ve vergilendirme etkinliğinin sağlanmasıdır.

Ceza normlarında suç ve ceza siyaseti izlenirken, vergi ceza normları için vergi tekniğini tamamlayan suç ve ceza siyaseti izlenmelidir. Vergi ceza normları, vergilendirme yetkisinin etkinliğini sağlama amacıyla cezalandırma yetkisinin araç olarak kullanılmasından doğar.

Vergi ceza normları için, bir taraftan cezalandırma yetkisiyle suç ve cezalar, kabahatler ve idari yaptırımlar için geçerli olan ilke ve usuller, diğer taraftan vergilendirme yetkisi için geçerli olan ilke ve usuller birlikte değerlendirilerek uygulama geliştirilmelidir. Vergi ceza normunun, suç vasfıyla görüldüğü durumlarda Ceza Hukuku ilke ve usulleri, normun kabahat ve idari işlem ile yaptırım hüviyetinde olması durumunda Kabahatler Hukuku ve İdare Hukuku ilke ve usulleri dikkate alınır. Ancak her iki durumda da vergi ceza normu, vergilendirme ilişkisinden bağımsız olarak düşülmemeli ve normun anlamlandırılması, yorumlanması ve uygulanmasında vergi ilişkisinin niteliği belirleyici olmalıdır.

## V. SONUÇ

Devlet egemenliğinin sembolü olarak kabul edilebilecek iki temel yetki bulunmaktadır. Bunlardan birisi ceza hukuku alanında inceleme konusu yapılan cezalandırma yetkisi, diğeri ise vergi hukuku alanında inceleme konusu yapılan vergilendirme yetkisidir. Ancak, vergilendirme yetkisi ve cezalandırma yetkisi her ne kadar farklı tarihsel birikimlerin ve beklentilerin sonucunda oluşuyor bulunsa da, egemenliğin kullanılması noktasında ortak bir alana hitap eder. Cezalandırma yetkisi ülkede takip edilen suç ve ceza siyasetine bağlı olarak suç ve ceza belirleme ve uygulama olarak ifade edilebilir. Vergilendirme yetkisi ise vergi politikası ile temellenen devlet ve birey arasındaki vergi ilişkisine ilişkindir. Ancak her ikisi de toplumun oluşturduğu ortak değerler ile oluşan hukuk normlarıyla somutlaşır. Diğer bir ifadeyle iki yetkinin görünümü normatif önermeler yoluyla sağlanır. Vergilendirme yetkisi için “vergi normları”, cezalandırma yetkisi için ise “ceza normları” belirleyicidir.

Vergi hukuku içerisinde oluşan değerler ve bu değerlerin ihlal edilebilme durumu, vergi kanunlarının ceza karakteri taşıyan hüküm bulundurmasını zorunlu kılar. Nitekim vergi ilişkisinde bireyler, hukuka aykırı davranışlarla vergilendirmenin maddi ve şekli ödevlerini ihlal edebilmektedir. Bireyleri böyle bir ihlale yönlendiren nedenler; toplumsal nedenler, tarihi gelenekler, vergi hukukunun dinamik yapısı gereği vergi kanunlarının sık değiştirilmesi, vergi yükünün ağırlığı, vergi danışmanlık kurumunun çok iyi düzenlenememiş olması, vergi denetimde eksiklik, kişisel çıkar kaygıları gibi nedenler olarak özetlenebilir.<sup>35</sup> Bu durumda, vergi ilişkisinin güçlü tarafı devletin, alacaklı sıfatını taşımasının yanında, verginin ödenmesinde emirlerine riayeti temin edecek otorite olması, “önleme” ve “adaleti sağlama” amaçlarına<sup>36</sup> uygun surette ceza vermesini zaruri kılar.

Bu halde vergi hukuku içinde ceza normlarının yer alması makul ve gereklidir. Bu ceza normlarının varlığı; vergi hukuku ile ceza hukukunun yakınlaşması suretiyle ayrı bir ortak disiplin alanı olarak “vergi ceza hukuku” nun doğumunun kaynağıdır.. Vergilendirme yetkisi alanı içinde doğan ancak cezai karakteri dolayısıyla kural olarak ceza hukukunun ilkeleri çerçevesinde ele alınmak durumunda olan bu normlar “vergi ceza normları” olarak adlandırılabilir. Vergi ceza normları ne sadece vergi normu ne de sadece ceza nor-

35 Mutluer, s.207.

36 Saban, Nihal (2014), Vergi Hukuku, 6. Baskı, İstanbul, Beta s.467.

mudur. Yöneldiği amaç, nitelik, yer verdiği sorumluluk tipi, geçerlilik alanı, hitap ettiği sjeler bakımından her iki normdan farklıdır. Her bir norm tipinin doğum yeri karakterinden farklılaşarak, her iki alanın prensipleriyle mezcedilerek ele alındığı ortak disiplin alanının kendine has niteliğini taşıyan vergi ceza normundan bahsetmek yerinde olsa gerekir.

Bu doğrultuda vergi ceza normları, bir taraftan vergilendirme yetkisinin etkinliğini sağlayan araç işlevi görmekte, diğer taraftan bireyler arasındaki eşitlik ve adaleti sağlayarak toplumsal barış ve huzuru temin etmektedir.

Sonuç olarak, vergi ceza normlarının düzenleniş şekli, sistematik bütünlüğü, tabi olacağı temel ilkeler, uygulanması, yorumu gibi hususlar kendine özgü bir yapı sergilemesi gerektiği dşnlmekte ve ancak bu halde ayrı bir disiplin olarak gelişmesi, bazı kurumların niteliğinin belirlenmesi noktasında yaşanan tereddütlerin giderilmesi söz konusu olabilecektir.



## KAYNAKÇA

Bayar, İbrahim Nihat (2010), “Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme)” (Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çağan, Nami (1982), Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.

Çomaklı, Şafak Ertan&Ak, Ahmet (2013), Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler, Erzurum.

Dönmezer, Sulhi&Erman, Sahir (1999), Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım, C.1, 11. Baskı, İstanbul, Beta.

Erdem, Tahir (2009), “Vergisel Kabahatler” (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Erginay, Akif (1984), Vergi Hukuku İlkeler, Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi, 11.Baskı, Turhan.

Erman, Sahir (1988), Vergi Suçları, İstanbul.

Hafizoğulları, Zeki (1987), Ceza Normu Normatif Bir Yapı Olarak Ceza Hukuku Düzeni, Ankara, Seçkin.

Hafizoğulları, Zeki, “Ceza Hukuku Düzeninde Cezalandırma Hukuki İlişkisi” <[www.zekihafizogullari.com/Makaleler/cezalandirma%20hakki.doc](http://www.zekihafizogullari.com/Makaleler/cezalandirma%20hakki.doc)>, 01.10.2015.

Hakeri, Hakan (2014), Ceza Hukuku, 17.Baskı, İstanbul, Adalet.

Metin, Yüksel&Dinler, Veysel (2012), “Devletin Cezalandırma Yetkisinin Anayasal Sınırları” Anayasa Mahkemesinin Kuruluşunun 50. Yılına Armağan (3-54).

Mutluer, Kamil (2008), Vergi Hukuku, 2. Bası, İstanbul.

Öncel, Mualla&Kumrulu, Ahmet&Çağan, Nami (2007) Vergi Hukuku, 14. Bası, Ankara, Turhan.

Özbalcı, Yılmaz (2008), Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş.

Saban, Nihal (2014), Vergi Hukuku, 6. Baskı, İstanbul, Beta.

Saraçoğlu, Fatih (2003), “Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye-Avrupa İlişkileri” Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, <http://iibfdergisi.gazi.edu.tr/index.php/iibfdergisi/article/viewFile/298/288>, 01.10.2015. (175-189).

Şenyüz, Doğan (2011), Vergi Ceza Hukuku, 5. Baskı, Bursa, Ekin.

Turhan, Salih (1977), Vergi Teorisi, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları.

Yenisey, Feridun&Nuhoğlu, Ayşe (2015), Ceza Muhakemesi Hukuku, 3.Baskı, Ankara, Seçkin.