

Giriş

Teorik olarak vergi, devletin egemenlik hakkına dayanarak kişilerden zorla aldığı bir değerdir, biçiminde tanımlanabilir. Ancak bu şekilde tanımlanan vergi kavramının, verginin kelime anlamı ile pek bağdaşmadığı söylenebilir. Çünkü yapılan tanım göz önüne alındığında, bu kavramın, verme değil alma kökünden türeyen bir kavram ile açıklanması daha doğru görülmektedir. Ancak böyle bir kavram değiştirilmesi ise, bu kez günümüzdeki uygulamaya ters düşer bir biçime dönüşür. Çünkü uygulamada genellikle vergi, zorla alınan bir değer değil, daha çok vergi mükelleflerinin isteklerine bağlı olarak bir verme işlemi yansıtmaktadır. Kısacası bugün vergi kavramı, teorik tanımdan daha çok, uygulamadaki gerçeğe uymaktadır, diyebiliriz. Daha açık bir anlatımla, günümüzde çeşitli yollarla gerçekleştirilen vergi kaybı çok büyük boyutlara ulaşmış ve böylece uygulamada ortaya çıkan vergi kaybı bir bakıma normal görünmeye başlamıştır.

Vergi kayıplarının çok büyük boyutlara ulaşması, verginin diğer konuları gibi, vergi suç ve cezalarını kendisine konu yapan vergi ceza hukukunun önemini ortaya çıkarmıştır. Ancak, özellikle ülkemizde, bir ayağı ceza hukukuna ve bir ayağı da vergi hukukuna basan bu bilim dalı üzerinde gereken şekilde yapılandırılmaya gidildiği de söylenemez. Birkaç yapılmış olan değerli yayın bir yana, Türkiye’de bu alanda yapılan çalışmalar yetersiz olduğu gibi, kanunlaşma hareketlerinde de arzulanan bilimsel düzeye ulaşıldığı pek söylenemez.

Bunun bir nedenini de bu bilim dalının iki ayrı hukuk dalını ilgilendirdiğinde aramak gerekir. Çünkü, vergi ceza hukuku, bir yandan ceza hukuk-

çularının tam uğraşı alanına girmemekte, diğer yandan da vergi hukukçularına biraz yabancı kalmaktadır.

Son zamanlarda hukuk ve özellikle ekonomi, kamu yönetimi ve işletme eğitimi gibi dalların eğitim şekillerinde bazı değişiklikler gerçekleşmiştir.

Ayrıntılarını bir yana bıraktığımızda, dünyada iki tür eğitim sisteminin varlığından söz edilebilir. Bunlardan biri Kara-Avrupası eğitim sistemidir. Diğer sistem de Anglo-Sakson eğitim sistemi olarak bilinen sistemdir. Kara-Avrupası eğitim sisteminde, lisans düzeyinde parçalanma olmamakta, yani ilgili alan bilgileriyle birlikte hukuk gibi programlara oldukça ağırlıklı bir şekilde yer verilmektedir. Böyle olması halinde, bir deyişle hukuk bilen ekonomist, işletmeci ve siyaset bilimcisi yetiştirilebilmektedir. Bunun aksine, Anglo-Sakson eğitim sisteminde lisans düzeyinde gereğinden fazla parçalanmalara gidilmekte ve ekonomist, işletmeci ve siyaset bilimci gibi kişiler, hemen hemen hiç hukuk dersi almadan mezun olmaktadır.

Ülkemizde sözünü etmiş olduğumuz hukuk dışındaki alanlarda, daha önceleri Kara-Avrupası eğitim sistemi uygulanırken son zamanlarda ise, bu alanda Anglo-Sakson eğitim sistemi uygulanmasına yönelinmiştir. Biraz önce ifade edildiği üzere, ilk olarak sözü edilen sistemde, ders programları ilgili alan bilgileriyle birlikte, gereken hukuk derslerini de bünyesi içinde toplamıştı. Yani böylece mezunlar, hem kendi alan bilgilerine sahip olmakta ve hem de oldukça yeterli hukuk bilgisiyle donatılmış bulunmaktaydı. Bu şekilde de ekonomi, kamu yönetimi ve işletme gibi birimlerde, kişilere vergi hukuku ile ceza hukuku birlikte öğretilmekteydi.

Bugün ise, bu alanlarda lisans düzeyinden başlayarak uzmanlaşmaya gidilmiştir. Yani sözü edilen bilim alanlarında lisans düzeyinde yeterli hukuk bilgisi verilemez olmuştur. Bu sonuç ise, ceza hukuku ile vergi hukukunun öğrencilere yeterli düzeyde ve hatta hiç verilememesi sonucunu ortaya çıkarmıştır, denilebilir. Bu da sözü edilen alanlarda lisans düzeyinde, böyle bir boşluğu ortaya çıkarmıştır.

Son zamanlarda hukuk fakültelerinde de ders sayılarında günün şartlarına göre artma görülmektedir. Ancak bu artma daha çok, pür hukuk alanlarında gerçekleşmede, ekonomi, kamu maliyesi ve vergi hukuku yönünde gereken şekilde sağlanamamaktadır.

Bu sonuç, ülkemizde gerekenin üzerinde hukuk ve ekonomi gibi fakültelerden mezun olmuş kişi bulunmasına rağmen, özetle söylemek gerekirse Türkiye’de yeterli sayıda hukuk ve ekonomi bilen kişi bulunmamasına neden olmuştur.

Bizler, bu boşluğu düşünerek *Vergi Ceza Hukuku* adıyla bu çalışmayı yapmayı düşündük. Çalışmanın düzenleme biçimiyle iki amacı bulunmaktadır.

Bunlardan birincisi öğrenim dalları içinde konumuzun da yer aldığı bilim dallarında yükseköğrenim yapan öğrencilere, vergi ceza hukuku konusunda temel bilgi vermektir. Bu amacı sağlamak için, anlatımlarımızın oldukça kapsamlı ve anlaşılır olmasına çalışılmıştır. Yani, vergi ceza hukuku içinde yer alan konuların, bu hukukun ana dalı olan ceza hukukunun ilgili olan konularıyla ilişki kurularak anlatılmasına gidilmiştir. Her şeyden önce böyle bir yol, ceza hukukunun özel bir bölümünü oluşturan vergi ceza hukukunun anlatımında, genelden öze doğru bir gidiş sağlayacaktır. Öte yandan bu tür bir tutum, ceza hukukuna yabancı olan öğrenciler için vergi ceza hukukunun da genel kurallarını içinde toplayan vergi ceza hukuku konusunda öz bilgi vermiş olmaktadır. Yani, konuyla ilgili vergilerin de cezalarla beraber anlatılmış olması sağlanmıştır.

Ulaşılmak istenen ikinci amaç ise, bu alanda kendini yetiştirmek gereksinimi duyan ilgililere yardımcı olacaktır. Diğer bir söyleyişle böylece, bir başvuru kitabı ortaya konmaya çalışılmıştır.

Burada kısaca, vergi ceza hukuku kavramını tartışmaya açmak sanırsanız doğru olacaktır. Diğer bir anlatımla, böyle bir çalışmada vergi ceza hukuku kavramını mı, yoksa onun yerine vergi suç hukuku kavramını mı, kullanmak daha yerinde olacaktır, diye düşünülebilir. Bizim kanaatimize göre, vergi ceza hukuku yerine, vergi suç hukuku ifadesinin kullanılmasının çok daha yerinde olacağı söylenebilir. Çünkü, ortada bir suçun varlığı söz konusu olmalı ki, ona bir ceza uygulamak söz konusu olsun. Ceza hukukçuları arasında da yavaş yavaş ceza hukuku yerine, suç hukuku ifadelerini kullanmanın tartışılması gerektiğini duymaktayız. İleride bizim çalışma alanımızda da, böyle bir yola gidileceğini tahmin ediyoruz. Ancak bugün, vergi suç hukuku kavramını birden kabullenmek biraz erken olacaktır. Çünkü, vergi ceza hukuku kitapları böyle bir yapı içinde oluşturulmuştur. Bu bakımdan böyle bir tartışmanın sonucunu biraz beklemek zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.

Kitap dört ana bölümden oluşturulmuştur.

Birinci Bölüm, vergi ceza hukuku konusunda genel bilgiler başlığını taşımaktadır. Bu bölümde, vergi ceza hukukunun tarihsel gelişimine, vergi ceza hukukunun hukuk içindeki yerine, vergi ceza hukukunun diğer hukuk dallarıyla ilişkisine, vergi ceza hukukunun kaynaklarına ve vergi ceza hukukunun uygulanması konularına yeterince yer verilmeye çalışılmıştır. Burada özellikle, yorum konusu oldukça ayrıntılı olarak anlatım konusu yapılmıştır. Yani

yorumu genel olarak değindikten sonra, vergi hukukunda yorum ve ceza hukukunda yorum konuları anlatım konusu yapılmıştır.

İkinci Bölüm’de önce kabahatler hukukunun ele alınması düşünülmüştür. Çünkü, ceza hukuku alanında yapılan değişiklikler sırasında, Kabahatler Kanunu oldukça geniş bir şekilde yürürlüğe konulmuştur. O zamana kadar vergi suçları, idari vergi suçları ve kamusal vergi suçları ayırımı içinde ele alınarak uygulanıyordu. Kabahatler Kanunu, idari vergi suçlarını kendi kapsamına almış ve bir bakıma vergi ceza hukuku üst kavramını, vergi kabahatleri ve ceza hukuku vergi suçları şeklinde bir ayırıma bağlamıştır. Tabii ki bu ayırım, tutar bakımından çok büyük miktarlara ulaşan idari vergi suçlarını çok basite indirgemiş ve onları yerinde olmayan bir düzenleme ile Kabahatler Kanunu kapsamına almıştır.

Önce, Kabahatler Kanunu da, bizleri, zorunlu olarak bu ayırıma uymak zorunda bırakması gerekmektedir, biçiminde düşünmeye yönlendirmiştir. Ancak, daha sonra, çok basit kapsam içinde bulunan kabahatlerin vergi alanında da uygulanması düşüncesi, bir bakıma vergi alanında yapılan çeşitli değişikliklerle yumuşatılmış ve hatta böyle bir düşünceden vazgeçilmiş, denilebilir. Bu bakımdan kitabın İkinci Bölümü’nde, idari vergi suçlarına yer verilmiştir. Burada da, vergi ve ceza sorumlusu, tüzel kişilerin sorumluluğu, idari vergi suçunun niteliği ve bu suça öngörülen cezalar ile idari vergi suçlarında özellik gösteren birleşme, tekrerrür ve iştirak gibi konulara yeteri şekilde yer verilmiştir.

Kitabın Üçüncü Bölümü, kamusal ya da adli vergi suçları şeklinde adlandırabileceğimiz vergi suçlarına ayrılmıştır. Daha önce de değinildiği üzere, bazı vergi suçları tam anlamıyla ceza hukukunun anladığı anlamda suç oluşturmaktadır. Bu durum bizleri, ceza hukukunun ilgili konularını bir bölüm içinde aktarmaya yönlendirmiş ve kitabın Üçüncü Bölümü, ceza hukuku alanında verilmesi gereken bilgilere yönlendirmiştir. Yani Üçüncü Bölüm’de, bu alanda verilmesi gereken ceza hukukuna ilişkin bilgilerin verilmesi gerekliliğini ortaya koymuştur. Bu paralelde, ceza hukukunda fail, mağdur, suçun niteliği, suça öngörülen cezalar ve özellik gösteren suçların birleşmesi, tekrarlanması ve katılma gibi konular ceza hukuku yönünden anlatım konusu yapılmıştır.

Kitabın son ve Dördüncü Bölümü kendi içinde iki alt başlığa (yani iki kısma) ayrılmıştır. Birinci Kısım’da, idari vergi suçlarının ortadan kalkması ele alındıktan sonra, İkinci Kısım’da da, cezaların ortadan kalkması ceza hukuku paralelinde ele alınarak anlatım konusu yapılmıştır. Bu arada, kaçakçı-

lık ve görevden doğan ve vergi gizliliğine uymama suçlarının nasıl bir dava yoluyla çözüldüğü hakkında bilgi verilmiştir.

Vergi Ceza Hukuku kitabımızın ilk baskısı çok uzun yıllar önce yapılmıştır. O günden bu yana çok alanda olduğu üzere, vergi ve ceza hukuku alanında da birçok değişiklik yapılmıştır. Bu bakımdan kitabın bu baskısı, sanki konunun ilk basımı gibi oldukça güncel konuları içermektedir. Diğer yandan vergi ve ceza konusu bir bakıma birbiriyle çok yakın bir görünüm arz etmektedir. Yani, çok küçük ayrıntılar bir yana, konunun iki ayağını ilgilendiren pek çok konu birbiriyle iç içe bulunmaktadır. Bu da bizi yazımda mükerrerliğe götürmüştür. Okurlarınızın bu durum karşısında, sanki bu konu daha önce anlatılmamıştı şeklinde ifadelerini burada duyar gibi olmaktadır. Ama bu da belirtmiş olduğunuz gibi, iki konunun birçok konuda aynı düzenlemeleri içermesinden ileri gelmiştir.

Anglo-Amerikan sistemine geçilmesi dolayısıyla bazı fakültelerde, özellikle ceza hukuku konusunda bilgi eksikliğini giderebilmek için, kitabın birçok yerinde ceza genel ve ceza yargılama hukuku bilgileri verilmek zorunda kalmıştır. Bu da ister istemez bazı yerlerde çift anlatımlara neden olmuştur.

Bu arada ülkemizde sistem değişikliği yapılmış ve Cumhurbaşkanlığı sistemine geçilmiştir. Böyle bir değişiklik de, kanun yapmada da bazı değişiklikleri beraberinde getirmiş ve vergilerle Anayasa arasında olan bağı yeniden ele almak gerekmiştir. Bu da doğal olarak burada anlatım konusu yapılmıştır.

Her yapılan çalışmada bazı eksiklikler ve eleştirilecek konular doğal olarak olabilmektedir. Böyle bir durum, bu çalışma için de tabii ki geçerlidir. Bu eksiklikler ileride sizlerin eleştirileriyle giderilecektir.

Kitabımızı basan İstanbul Bilgi Üniversitesi'ne ve özellikle basımda büyük özveri gösteren Fahri Aral ile Cem Tüzün'e, bu çalışmaya katkıda bulunan ve bizleri eleştiren herkese, burada sonsuz teşekkürleri iletmeyi bir borç bilmekteyiz.