

ÖLÜM OLAYININ VERGİ ALACAĞINA VE CEZASINA ETKİSİ

Kemal AKMAZ (*)

I - GİRİŞ

4721 Sayılı Medeni Kanunda¹ "ölüm² hali"nin herhangi bir tanımı yapılmamış, ancak, Kanun'un 28'nci maddesinde **"Kişilik, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlar ve ölümle sona erer. Çocuk hak ehliyetini, sağ doğmak koşuluyla, ana rahmine düştüğü andan başlayarak elde eder."** denilmek suretiyle şahsiyetin insana sıkı sıkı bağlı olduğu, doğum ile başlayıp ölümle son bulduğu açık bir şekilde ifade edilerek, insanın tam ve sağ doğmak koşuluyla şahsiyet sahibi olabileceğini ve medeni haklardan yararlanabileceğini hükme bağlamıştır.

Ölüm de doğum gibi bir çok hukuki sonuçların doğmasına neden olmaktadır. Ölüm halinde, ölenin

vergi borçları mirası reddetmemiş mirasçılara geçmektedir. Kanuni ve mansup mirasçılar tarafından mirasın reddedilmesi³ halinde vergi alacağının terekeden alınamayan kısmının terkinin gerekir. Zira bu durumda alacaklı durumdaki vergi idaresinin hukuksal olarak başvurabileceği kimse bulunmamaktadır. Diğer taraftan ölenin fiilinden doğan vergi cezaları ölümle kalkmaktadır. Bu cezalar ölenin mirasçılara intikal eden, mal, hak ve ticari varlığından alınamadığı gibi mirası reddetmemiş mirasçıların mal varlıklarından da alınmaz. Bu makalemizde ölüm olayının vergi alacağına ve cezasına etkisi irdelenmiştir.

II- MÜKELLEFİN ÖLÜMÜ HALİNDE VERGİ ALACAĞINDAN MİRASI KABUL EDEN MİRASÇILAR SORUMLUDUR.

Ölüm mükellefiyeti kaldırır. Tahakkuk etmiş ve edecek vergilerden dolayı mirası reddetmemiş mirasçılar miras hisseleri oranında sınırsız sorumludurlar.

(*) Vergi Denetmen Yrd., E. TARIŞ Müfettişi

¹ 08.12.2001 Tarih, 24607 Sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

² Türk Dil Kurumu Sözlüğünde ölüm *"Bir insan, bir hayvan veya bitkide hayatın tam ve kesin olarak sona ermesi, ahiret yolculuğu, emrihak, irtihal, memat, mevt, vefat"* şeklinde tanımlanmıştır.

³ Mirasın reddi; yasal ya da atanmış mirasçıların kendisine intikal eden mirası kabul etmediği yolundaki irade beyanı anlamını taşımaktadır. Medeni Kanun mirasın reddi konusunda iki farklı tür red öngörmüş bulunmaktadır. Bunlardan birincisi mirasın hükmen reddi, ikincisi ise mirasın gerçek reddidir. Mirasın hükmen reddine ilişkin düzenleme Medeni Kanun'un 605'nci maddesinde yer almaktadır. **Buna göre, tereke yani miras bırakılan borca batıkta ve durum sabit ya da herkesçe biliniyorsa miras hükmen reddedilmiş sayılır.** Ancak ilgililer borca batık olma durumuna rağmen, mirası açıkça ya da üstü kapalı olarak kabul etme hakkına sahiptirler. Gerçek anlamda mirasın reddi ise, mirasın yasal ya da atanmış mirasçıların irade açıklamaları ile reddedilmesi anlamını taşımaktadır. Mirasın reddedilebilmesi için, mirasçının miras bırakanın son ikametgahının bulunduğu yerdeki Sulh Hukuk Mahkemesi'ne başvurması gerekir. Başvuruda bulunulan Sulh Mahkemesi red beyanı hakkında bir sicil tutar. Sicilin amacı, red olayından üçüncü şahısların özellikle de alacaklıların haberdar olmasını sağlamaktır. Bu yüzden makul gerekçeler ileri süren herkese söz konusu sicili inceleme olanağının tanınması gerekir. Mirasın reddedilebilmesi için reddeden kimsenin medeni hakları kullanma (fiil) ehliyetine sahip olması gerekir. Bu ehliyeti haiz olmayan kimseler ise ancak yasal temsilcilerinin (veli, vasi, kayyım) izni ile mirası reddedebilirler. Mirasın reddinin kayıtsız ve şartsız olması gerekmektedir. (M.K. md.609) (Ayrıntı için Bkz., Mehmet TİMUR; Ölen Mükellefin Vergi Borcu ve Mirasın Reddi, *Yaklaşım Dergisi*, S:85, s. 50-53)

V.U.K.'nın 12'nci maddesinde; **"ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar."** denilerek ölüm halinde mükellefinin ödevlerinin mirası kabul eden kanuni ve mansup mirasçıları tarafından yerine getirileceği, vergi borçlarının ödenmesinden de mirasçıların miras hisseleri nispetinde sorumlu olacağı hükme bağlanmıştır.

Ayrıca VUK.'nın 112/2'nci maddesinde; **"Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını mucip haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir. Mükellefin, vadeleri mezkur süreden sonra gelen vergileri de aynı süre içinde alınır. Memleketi terk edenlerin, ölenlerin veya benzeri haller dolayısıyla mükellefiyetleri kalkmaların ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir."**

Bu fıkra yazılı tahsil süreleri, Vergi Kanunu ile belli taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise üç ay uzatılır." denilerek ölüm halinde mükellefiyetin kalkması dolayısıyla, gerek ölen mükellefin kendi beyanı üzerine, gerek ölen mükellef adına mirasçılar tarafından verilen beyannameler üzerinden tarh olunan vergilerin beyanname verme süreleri içinde ödeneceği, keza vadeleri beyanname verme süresinden sonra gelen vergilerin de aynı süre içinde ödeneceği, ölen kimse adına ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergilerin tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödeneceği, ancak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca teminat gösterildiği takdirde vergi kanunlarında belirlenmiş taksit zamanına kadar, taksit zamanı geçmiş ise üç ay uzatılacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 92'nci maddesi gereğince, ölüm halinde, yıllık gelir vergisi beyannamesi (kıst dönemin beyannamesi ile geçmiş döneme ait olup henüz verilmemiş gelir vergisi beyannamesi) ölüm tarihinden itibaren mirası reddetmemiş mirasçılarda 4 ay içinde verileceğinden; verilen gelir vergisi beyannamesi üzerinden tarh olunan vergilerin ödeme-

sinin de bu süre içinde yapılması gerekmektedir. Örneğin 10 Şubat 2006'da ölen Bay (A)'nın hem 2005 yılına, hem 01.01.2006-10.02.2006 dönemine ait yıllık gelir vergisi beyannamesinin 10 Haziran 2006 tarihine kadar verilmesi ve beyan üzerine tarh olunan vergilerin de beyannamenin **verildiği tarih itibarıyla** ödenmesi gerekir. Yani beyannamenin 10 Haziran 2006'ya kadar beklenmeksizin bu tarihten önce verilmesi durumunda vergi de beyannamenin verildiği tarihte ödenecektir. Yine şubat dönemi KDV beyannamesinin V.U.K.'nın 16'ncı maddesi uyarınca 20 Haziran 2006'ya kadar verilmesi, ancak beyannamenin bu tarihten önce verilmesi halinde verginin de beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödenmesi gerekir. Mirasçıların beyannameleri kendilerine tanınan yasal sürenin sonlarında vermek suretiyle tahakkuk edecek vergiyi geç ödemeleri mümkündür.

Murise ait vergi borçları mirası kabul eden mirasçılarda zamanında ödenmemesi halinde 6183 sayılı Kanunda belirtilen oranda gecikme zammı uygulanarak tahsil olunur. Gecikme zammının hesabında vade olarak mirasçılarda süresinde verilen beyannamelerin verildiği gün esas alınmalıdır. Ancak 3 aylık bekleme süresi içinde mirasçıların mirası reddetip reddetmeyeceği bilinmediğinden ve vergi alacağının muhatabı belirsiz olduğu için mirasçılar aleyhine takibat yapılamayacağı gibi, bu süre için daha sonra gecikme zammı da alınmaz.⁴ Fakat üç aylık bekleme süresi içinde mirasçılar mirası kabul ettiklerini gösterir bir tasarrufta bulunurlarsa, örneğin; murise ait gayri menkulü kiraya verirler veya kirasını alırlarsa mirası reddetme hakkını kaybetmiş olacaklarından bu tarihten itibaren aleyhlerine takibat yapılabileceği gibi gecikme zammı da uygulanır.⁵ Mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçıların murisin vergi borçlarından sorumluluğu, miras hisseleri oranında olmasına rağmen miras hisseleri miktarıyla sınırlı değildir. Başka bir deyişle, mirasçıların murisin vergi borçlarından sorumluluğu miras hisseleri oranında, fakat bütün malvarlıkları ile sorumludur.⁶

Öte yandan lehine muayyen mal vasiyeti yapılmış kimseler murisin vergi borçlarından dolayı sorumlu

⁴ Dn.11.D'nin 13.04.1971 tarih, E:1970/1468, K:1971/1882.

⁵ Yılmaz ÖZBALCI; **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Şubat 2001, Ankara, s.177.

⁶ Yusuf KARAKOÇ, **Türk Vergi Hukukunda Mirasçıların Sorumluluğu, Yaklaşım**, Ağustos 1993, s:8, s.24.

değillerdir. Çünkü bunlar cüz'i halef durumunda bulunduklarından ölenin vergi borçlarından sorumlu olmadıkları gibi özel borçlarından dolayı da sorumlu değildirler.⁷ Ayrıca intifa hakkını seçen mirasçıların da murisin borçlarından dolayı sorumluluğu yoktur. Çünkü intifa hakkı ; menkul , gayrimenkul, hak veya bir mamelek üzerine tesis olunan ve hak sahibine kullanma hakkı veren bir hak olup, terekenin borçları öden-dikten sonra kalan mal ve haklar üzerinde kurulur.⁸

Diğer yandan kanuni ve mansup mirasçılar mirası zımnen ya da sarahaten kabul ettikleri ya da reddetmedikleri takdirde, murise ait beyannameleri zamanında vermemeleri nedeniyle ziyaa uğratılan vergi kendilerinden miras hisseleri nispetinde yasal faiziyle birlikte cezalı olarak tahsil edilecektir. Bu durumda gecikme faizinin hesabında vade olarak mirasçılara tanınan beyanname verme sürelerinin son günü dikkate alınmalıdır.

Mirasçılar, ölenin vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olduklarından her birine, hissesine düşen vergi ile ilgili tebligat yapılır. Murisin vergi borçlarının tamamından dolayı mirasçılardan birine tebligat yapılması halinde tebligat, mirasçının hissesi oranında geçerli olmaktadır.⁹ Diğerlerini bağlamamaktadır.

Ölüm Vergi İdaresi yönünden süreyi uzatmaz. Bu nedenle mirasçıların mirası reddedebileceği ölümden sonraki üç aylık sürede zamanaşımının söz konusu olması halinde tebligat yapıp yapılamayacağı tartışmaya açık bir konudur. Danıştay bir kararında üç aylık bekleme süresi içinde varislere tebligat yapılabileceğini kabul etmiştir.¹⁰ Ancak tebligat varislerden her birine miras hissesi nispetinde yapılmak gerekir. Tebligat, ancak mirasçıların mirası reddetmemeleri şartıyla geçerlilik kazanır.¹¹ Üç aylık dönemde mirasçıların miras hisseleri bilinmediğinden mirasçılara murisin vergi borcunun tamamı üzerinden tebligat çıkarılması, miras hisselerinin kesinleşmesinden itibaren vergi alacağının mirasçılardan hisseleri nispetinde tahsili gerekmektedir.

Örneğin Bay (A)'nın 20 Aralık 2006 tarihinde ölmesi ve adına 2001 yılına ilişkin ikmalen yapılan bir tarhiyattan dolayı vergi ihbarnamesi çıkarılması halinde, vergi alacağının zamanaşımına uğramaması için bu vergi alacağının tamamı üzerinden mirasçıların her biri adına ihbarname çıkarılması ve 31 Aralık 2006 tarihine kadar tebliğ edilmesi gerekir. Ancak verginin mirasçılardan tahsilatı esnasında her bir mirasçıdan kendi hissesi nispetinde tahsilat yapılmalı, diğer mirasçılara düşen vergi alacağı yine her bir mirasçıdan terkin edilmelidir. Zira işlemin bu şekilde tesisi halinde Danıştay kararında olduğu gibi, vergi alacağının zamanaşımına uğraması engellenmiş ve verginin tahsilatı V.U.K'nun 12'nci maddesi hükmü doğrultusunda yapılmış olacaktır.

Kanuni ve mansup mirasçıların mirası reddetmesi halinde murise ait vergi borçlarından dolayı sorumlulukları bulunmamaktadır. Bu durumda vergi alacağının terekeden tahsil edilemeyen kısmının terkin edilmesi gerekir. Zira bu durumda alacaklı durumdaki vergi idaresinin hukuksal olarak başvurabileceği kimse bulunmamaktadır.

III-VERGİ CEZASINA ETKİSİ

V.U.K.'nın 372. maddesinde "ölüm halinde vergi cezası düşer" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm mirasçıların sorumluluğu ilkesinin tek istisnasını teşkil etmektedir.

Ceza kesmenin amacı, suçu işleyen kişiyi işlediği hukuka aykırı fiilden dolayı cezalandırma ve bu suretle onun bir daha suç işlemesini önlemektir.¹² Bu anlamda ölen bir şahsın bir daha suç işlemesi bahis konusu olamayacağından, ceza kesilen bir kişinin ölmesi halinde cezanın kalkacağını kabul etmek gerekir. Yasa hükmüne göre cezaların kişiselliği ilkesi mucibince mükellefin/ilgilinin ölümü halinde ölümünden önce veya daha sonra uygulanacak cezalar düşer, mirasçılardan aranmaz.¹³ Ortadan kalkacak olan vergi değil

⁷ Mehmet MAÇ, Tarık JAMALI; **Veraset, Hibe ve Ölüm**, Denet Yay. s.499.

⁸ Sakıp ŞEKER; Şahıs Şirketlerinde ve İşletmelerinde İşletme Sahibinin ve Ortakların Ölümü Halinde Dönem Sonu İşlemleri-1, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:76,s.28.

⁹ ÖZBALCI; a.g.e., s.285.

¹⁰ Dn. 4. D'nin 02.10.1970 tarih, E:1969/4387, K:1970/1193.

¹¹ ÖZBALCI; a.g.e., s.178.

¹² Doğan ŞENYÜZ; **Vergi Ceza Hukuku**, Ezgi Kitabevi Yay., Bursa 2003, s.139.

¹³ Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN; **Vergi Usul Hukuku**, İzmir 2006,s.284.

cezalardır.¹⁴ Ölüm halinde gecikme zammı ve gecikme faizi gibi fer'i kamu alacakları düşmez¹⁵. Ayrıca ölümden önce suç eşyasının , örneğin sahte belge basılan matbaa makinesinin zapt ve müsaderesi ve mahkeme masraflarına dair kesinleşmiş hükümler infaz edilir.¹⁶

Ancak ölüm tarihi itibarıyla tahsil edilmiş olan ceza tutarları varislere iade edilmez¹⁷ Ayrıca varisler mirası reddetmemiş olsalar bile, murisin cezalarını devralamazlar.¹⁸ Ölene ait olup mirasçılar tarafından sehven ödenen cezaların mirasçılara iadesi gerekir. Anılan yasa maddesinde; ölüm halinde vergi cezasının düşeceği belirtilmiştir. Ancak burada ölen kişi ile ceza arasında illiyet bağı olması gerektiği tabiidir. Yani cezanın ölen kişinin fiilinden kaynaklanması gerekir, yoksa mirasçılarının kanuna aykırı yada eksik fiillerinden kaynaklanan vergi cezası mirasçılar adına hisseleri oranında kesilecektir. Ölümle aynı sonucu doğuran diğer bir hal de Medeni Kanunu'nun 31'nci maddesinde düzenlenen ölüm karinesidir.¹⁹ Buna göre ceza muhatabı için ölüm değil, ölüm karinesi söz konusu ise vergi cezalarına etkisi ölüm gibidir.²⁰

Diğer yandan varislerin sorumlu sıfatıyla ölen mükellef adına yapmaları gereken ödevleri yerine getirmemeleri halinde kendi adlarına kanunda öngörülen cezalar kesilir. Ancak bunlar mirasçılardan her birinin, miras hisseleri nispetinde sorumlu oldukları vergi kısmına ilişkin cezalara inhisar eder.²¹ Mirasçıların ölene ait gelir unsurlarını, kanunen tespit edilen sürede beyan etmeleri gerekirken; bu ödevi yerine getirmeyen mirasçılar adına ceza kesilir. Bu durumda mirasçılardan her biri, kendine ait vergiye ilişkin ceza kısmı için ceza indirimi talebinde bulunabilirler. Örneğin ölümle ilgili beyannameleri vermemek, noksan bildirimlerde bulunmak vs. gibi fiillerde varislerin kendi kusurları

söz konusudur. Bu nedenle, yasalara aykırı fiillerden dolayı adlarına hisseleri oranında ceza kesilir. Mirasçılara ceza uygulamasında; VUK da ilgili maddelerde yazılı "hadler" in hesabında sadece kendi hisseleri dikkate alınacak ve mukayese buna göre yapılacaktır.

Ölüm gerçek kişiler için söz konusu olduğundan bahsedilen hususlar tamamen gerçek kişiler için geçerlidir. Ancak ölüm halinde cezanın düşmesinde, adi ortaklık, adi komandit şirket ve kollektif şirket ortakları için bazı farklılıklar var olduğundan konuyu şirketin ve cezanın nev'ine ve de cezanın kaynağına göre değerlendirmek gerekir. Şöyle ki;

Gelir vergisi ve geçici vergiye ilişkin vergi ziyai cezaları adi şirket ve kolektif şirkette ortaklar, adi komandit şirkette komandite ortaklar adına kesilir. Dolayısıyla adi şirket ortakları, adi komandit şirketin komandite ortakları ile kolektif şirket ortaklarının ölümü halinde kesilmiş ve kesinleşmiş cezalar gelir vergisi ve geçici vergiye ilişkin vergi ziyai cezaları düştüğü gibi, tespit edilen fiillerden dolayı da vergi ziyai cezası kesilmez, kesilemez.

Özel tüketim vergisi, katma değer vergisi ve gelir vergisi stopajına ilişkin vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ortaklık adına kesilir. Bu nedenle ortakların ölümü bu cezaların uygulanmasını önlemez. Yalnız adi şirkette şirket adına kesilmesi gereken cezaların tamamında ölen ortağın payına düşen ceza ortadan kalkar.²² Danıştay verdiği bir kararında²³; "kollektif şirket tüzel kişiliği adına kesilen cezadan, ölen ortağın vergi aslına isabet eden kısmının iptali gerektiğine" karar vermiştir.

Cezaların ölümle kalkması gerçek kişiler için bahis konusu olduğundan ve sermaye şirketlerinde ve diğer tüzel kişiliklerde cezalar tüzel kişilik adına kesildiğinden ortaklardan birinin veya birkaçının ölümü cezayı kaldırmaz.

¹⁴ ŞENYÜZ; a.g.e., s.139.

¹⁵ Mehmet ASLAN; **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yay. Ankara 2005,s.253.

¹⁶ Uğur YİÇİT; **Vergi Usul Kanunu'nda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar**, Beta, Mart 2004, s.237.

¹⁷ Hesap Uzmanları Derneği Yayını , **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**. s. 1080 .

¹⁸ ASLAN; a.g.e. s.253.

¹⁹ YİÇİT; a.g.e., s.236.

²⁰ ŞENYÜZ; a.g.e., s.139.

²¹ Yılmaz ÖZBALCI; **V.U.K. Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık , Ağustos 2003, s.880.

²² Hesap Uzmanları Derneği ; a.g.e., s.1080 .

²³ Dn. 3. D'nin 15.11.1988 tarih, K:1988/2656, E:1988/153 Sayılı Kararı.

Vergi sorumlusu olarak yerine getirilmesi gereken ödevlerin yerine getirilmemesi durumunda kesilecek cezalar sorumlunun eyleminden kaynaklanıp, sorumlu adına kesilmesi gerektiğinden bu cezalar da, sorumlunun ölümü durumunda düşer. Örneğin, küçük ve kısıtlının ödevlerinin yerine getirilmemesi suçunu işleyen bunların yasal temsilcileri olduğundan ceza bunlar adına kesilir. Küçük ve kısıtlının ölümü cezaı kaldırmaz.²⁴

Dar mükelleflerde vergi cezası Türkiye'deki temsilci adına salınmakla beraber, temsilci ödemeyi asıl mükellef adına yapmaktadır. Bu nedenle dar mükellefiyette gerçek kişi olan mükellefin ölümü halinde temsilci adına kesilmiş olan ceza kalkar.²⁵

Vergi yargılamasına tabi hürriyeti bağlayıcı vergi cezalarını gerektiren suçlarda sanığın ölümü davayı, mahkumun ölümü ceza mahkumiyetini ve ceza mahkumiyetinin bütün sonuçlarını ortadan kaldırır.²⁶ Bu meyanda hürriyeti bağlayıcı cezalar; TCK'nun 96'ncı (Yeni TCK md.64) maddesine istinaden kalkar. Bu maddeye göre, failin ölümü halinde tahkikat yapılmakta ise takipsizlik kararı verilir. Tahkikat başlamamışsa tahkikat yapılmaz. Dava açılmışsa dava düşer, ceza kesinleşmiş ancak infaz edilmemiş ise infaz yerine ge-

tirilmez. Hapis cezası para cezasına çevrilmişse para cezası da kalkar.²⁷ Ezcümle ölüm halinde vergi ziya-ı cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezası gibi idari vergi cezaları yanında vergi yargılamasına tabi hürriyeti bağlayıcı vergi cezaları da kalkmaktadır.

IV-SONUÇ

Türk vergi hukukunda; ölüm mükellefiyeti kaldıran ve vergisel sonuçlar doğuran hukuki bir olaydır. Ölüm halinde mükellefin ödevleri mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçmektedir. Bu anlamda murisin vergi ödeme, beyan, bildirim, saklama, ibraz gibi vergisel ödevlerinin mirasçılar tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir. Vergi alacağının ödenmesinde mirasçılar miras hisseleri nispetinde sınırsız sorumludurlar. Mirasçılarca mirasın reddedilmesi halinde vergi alacağının terekeden tahsil edilemeyen kısmının terkinin gerekir. Bununla birlikte mirasçılarının vergi cezalarından dolayı sorumluluğu bulunmamaktadır. Çünkü cezaların şahsiliği ilkesi uyarınca ölümle birlikte cezalar da düşmektedir. Vergi cezalarının mirası kabul eden mansup ve kanuni mirasçılardan alınması mümkün olmadığı gibi, terekeden alınması da mümkün değildir.

²⁴ Kazım YILMAZ, *Türk Vergi Hukuku*, Ce-Ka Yay. 3. Baskı Şubat 2004 Ankara, s.101.

²⁵ Yafes PEHLİVAN; "Vergi Cezalarını Ortadan Kaldıran Haller", *Maliye Postası*, S:551, s.92.

²⁶ YiğT, a.g.e., s.236.

²⁷ Volkan YÜKSEL; "Vergi Cezalarını Ortadan Kaldıran Haller", *Maliye Postası*, 15 Eylül 2004, s. 60.