

**VERGİ SUÇ VE KABAHAHATİ KAVRAMI, 4369 SAYILI YASA  
ÖNCESİNDEN GÜNÜMÜZE YÜRÜRLÜKTEKİ VERGİ  
SUÇLARI-KABAHAHATLERİ VE CEZALARI**

**Yrd. Doç. Dr. Hasan TÜRKAL\***  
**Yrd. Doç. Dr. Mehmet Sena EKİCİ\***  
**Yrd. Doç. Dr. Mahmut İNAN\***

**ÖZET**

*Vergilerin kendinden beklenen faydaları gerçekleştirebilmesi için vergilerin zamanında ve eksiksiz toplanabilmesi büyük önem taşımaktadır. Bunun sağlanabilmesi için de vergilerin bir takım yaptırımlarla desteklenmesi gerekmektedir. Bu yaptırımlar da bizi vergi suç ve cezaları kavramına götürmektedir.*

*Ülkemizde vergi suç ve cezaları konusunda önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bu çalışmada, vergi suç ve cezaları konusunda 4369 sayılı Kanun öncesinden günümüze kadar yapılan değişikliklere bakılarak, mevcut mevzuatın incelenmesi ve değerlendirilmesi yapılmaya çalışılmıştır.*

**ANAHTAR KELİMELEER:** *Vergi kabahatleri, vergi suçları, vergi cezaları.*

**THE CONCEPT OF TAX CRIMES AND TAX  
DELIQUENCY, BEFORE THE LAW NO. 4369 UNTIL TODAY:  
TAX CRIMES-DELINQUENCY AND PENALTIES IN FORCE**

**ABSTRACT**

*To realize the expected benefits of tax self-tax to collect timely and accurate is crucial. To ensure that the tax should be supported by a*

---

\* Harran Üniversitesi İİBF., Maliye Bölümü Öğretim Üyesi.

*set of sanctions. These sanctions also leads us to the concept of tax crimes and punishments.*

*There are a lot of important tax law changes have been made in our country about tax crimes and penalties. In this study, we tried to make examination and evaluation of the process of tax law changes about tax crimes and penalties before the law no.4369 until today.*

**KEYWORDS:** *tax delinquency, tax crimes, tax penalties.*

## GİRİŞ

1960'lı yıllardan bu yana, zaman zaman gündeme gelerek tartışma konusu olan vergi suç ve cezaları sorunu, vergi hukuku ve bunun özel bir dalı olan vergi ceza hukuku açısından, üzerinde önemle durulması gereken bir konu halini almıştır. Bu konuyu mümkün olduğu kadar detayları ile ortaya koyarak nedenlerini, fayda ve zararlarını inceleyerek genel bir değerlendirme yapılmasında büyük fayda bulunmaktadır<sup>1</sup>.

Hukuk dilinde suç, hukuk düzeninin cezalandırdığı fiillere verilen bir isim; ceza ise bir kimsenin kusurlu, yanlış v.b. davranışlarından dolayı o kimseye uygulanan müeyyidelerdir<sup>2</sup>. Vergi mükellefleri ve sorumlularının, vergi kanunlarıyla kendilerine yüklenilmiş olan ödevlerini gereğince yerine getirmelerini sağlamak, bu ödevlerini yerine getirenlerle getirmeyenleri birbirinden ayrı işleme tabi tutmak, dürüst mükelleflerin haklarını korumak ve yeterince dürüst davranmayanları cezalandırmak amacıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)<sup>3</sup>'nün dördüncü kitabında vergi suçlarına ve bunlara verilecek ceza hükümlerine yer verilmiştir.

---

<sup>1</sup> AĞCA, İlker, "Vergi Cezalarının Affı ve Sonuçları Açısından Değerlendirilmesi", **Sayıştay Dergisi**, İlker AĞCA'nın Anısına Vergi Konularına İlişkin Makaleler, Tıpkı Basım, Eylül 1999, s. 1.

<sup>2</sup> GÜLERYÜZ, Süveyda, "Türk Hukuk Sisteminde Ceza Kavramı", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı (S.) 305, Ekim 1999, s. 54-55.

<sup>3</sup> Resmi Gazete (RG), Tarih (T). 10.1.1961, S. 10703.

Vergi suç ve cezaları, esas olarak VUK'da düzenlenmiştir. Ayrıca, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda<sup>4</sup>, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da<sup>5</sup> ve diğer vergi kanunlarında bazı ceza hükümlerine yer verilmiştir. Bu hükümlerin bir bölümü, genel vergi ceza hükümlerinin uygulanmasını veya değişik olarak uygulanmasını öngörmektedir. Diğer bir bölümü de değişik ilkeler çerçevesinde yeni bazı ceza hükümleri getirmektedir.<sup>6</sup> Bu bağlamda, vergi tabanının genişletilmesi, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması, vergi sisteminin basit ve açık hale getirilmesi ve vergisini düzenli olarak ödeyen mükelleflerin vergi yükünü artırmadan vergi gelirlerini artırmak amacıyla 29 Temmuz 1998 tarihinde yürürlüğe giren 4369 Sayılı Kanun<sup>7</sup> ile vergi kanunlarında çok kapsamlı değişiklikler yapılmıştır.

Ayrıca 2004 ve 2005 yıllarında 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu<sup>8</sup>, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu<sup>9</sup>; 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun<sup>10</sup> ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu<sup>11</sup> ile bu alanda önemli düzenlemeler yapılmıştır<sup>12</sup>.

<sup>4</sup> RG., T. 04.11.1999, S. 23866.

<sup>5</sup> RG., T. 28.07.1953, S. 8469

<sup>6</sup> KIRBAŞ, Sadık, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Gözden geçirilmiş, Değiştirilmiş ve Genişletilmiş 8. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 1996, s. 154, bkz: MUTLUER, Kamil, **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir 1976, s.186 vd.

<sup>7</sup> RG., T. 29.7.1998, S. 23417(Mükerrer (mük)).

<sup>8</sup> 4.11.2004 tarih ve 5252 sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun, RG., T. 13.11.2004, S. 25642; 26.9.2004 tarih ve 5237 sayılı Kanun (sK), RG., T. 12.10.2004, S. 25611

<sup>9</sup> 4.12.2004 tarih ve 5271 sK, RG., T. 17.12.2004, S. 25673.

<sup>10</sup> 13.12.2004 tarih ve 5275 sK, RG., T. 29.12.2004, S. 25685.

<sup>11</sup> 30.3.2005 tarih ve 5326 sK, RG., T. 31.3.2004, S. 25772 (mük)

<sup>12</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, "Vergi Suç Ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum" **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt: 82, S. 6, 2008, s. 2839-2859; CANDAN, Turgut, "Kabahatler Kanunu Hakkında", **Mali Pusula**, S. 10, Ekim 2005, s. 25.

Bu çalışmada, vergi suç ve cezaları konusunda 4369 sayılı Kanun öncésinden günümüze kadar yapılan değişikliklere bakılarak, mevcut mevzuat incelenmiştir. Çalışmanın ilk bölümünde, vergi suç-kabahat ve cezaları kavramları tanımlanmıştır. İkinci ve üçüncü bölümlerde 4369 Sayılı Kanun öncésindeki durum ve sonrasında yapılan düzenlemeler belirtilerek, bu düzenlemeler çerçevesinde gelinen son durum itibariyle uygulamadaki vergi suç ve cezaları son bölümde incelenmiştir.

### **I. VERGİ SUÇ-KABAHAT VE CEZASI**

Vergi suç-kabahat ve cezalarından güdülen amaç, vergi kanunlarının gereklerinin zamanında ve kurallara uygun olarak yerine getirilmesini sağlamaktır. Bu şekilde vergi borçlarının zamanında ve tam olarak tahsili hazinenin vergi kaybını önlemekte ve kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonların toplanmasını, böylelikle de kamu yararını sağlamaktadır<sup>13</sup>.

#### **A. Vergi Suçu ve Kabahati**

Vergi suçu, genel olarak vergi kanunlarının koyduğu görev ve sorumluluklara karşı, yükümlüler ve sorumlular tarafından cezayı gerektirecek şekilde aykırı hareket edilmesidir<sup>14</sup>.

Vergi suçları, devlet hazinesine (kamu yararına) karşı işlenen daha çok ekonomik nitelikli suçları oluşturmaktadır. Bazı fiillerin vergi suçu olarak kabulünde ihlâl edilen menfaati “hazine yararı” oluşturmaktadır<sup>15</sup>. VUK’da vergi suçu tanımlanmakla birlikte tam açıklayıcı bir bilgi verildiğini söylemek mümkün değildir. VUK’un ceza hükümleri ile ilgili 331. maddesine göre;

“Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyaı cezası - değişmeden önceki durum; kaçakçılık, ağır kusur, kusur - ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar”. Bununla birlikte vergi cezasını gerektiren bütün

---

<sup>13</sup> ÖNCEL, Muallâ – KUMRULU, Ahmet – ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 17. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, Ekim 2009, s. 209.

<sup>14</sup> EDİZDOĞAN, Nihat – TAŞ, Metin, **Vergi Ceza Hukuku (Genel Esaslar, Vergi Suç ve Cezaları, Vergi Uyuşmazlıkları, Çözüm Yolları)**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa 1993, s. 7.

<sup>15</sup> ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 209.

fiillerin vergi suçu olup olmadığı konusunda değişik görüşler ileri sürülmüştür<sup>16</sup>. Vergi kanunları ile getirilen ödevlere uymamak vergi kabahati<sup>17</sup> (vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatleri (md. 344-mük.md.355); VUK md. 359-363’de öngörülen fillere uymamak ise vergi suçu (kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükellefin özel İşlerini yapma suçları) olarak kabul edilmektedir<sup>18</sup>.

Bir vergi suçunun oluşabilmesi için<sup>19</sup>;

- Kanuna aykırı bir hareket yapılmış olmalı,
- Bu hareket vergi kanunlarının yükümlü veya sorumlulara ödev ve görev yükleyen hükümlerine aykırı olmalı,
- Aynı zamanda cezayı da gerektirmelidir.

Vergi kanunlarının karşılığında bir ceza belirtmediği fiillerin işlenmesi durumunda bu vergi suçu sayılamaz<sup>20</sup>. VUK’da yer alan

<sup>16</sup> EDİZDOĞAN-TAŞ, s. 7.

<sup>17</sup> “Kabahatler Kanununun 3/b maddesinin, idari para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımı gerektiren bütün fiilleri kabahat sayması karşısında idari para cezası gerektiren idari vergi suçlarının kabahat sayılması zorunluluğunu ortaya çıkartmıştır. Bu nedenle, Kabahatler Kanunundan sonra vergi idaresi tarafından “kesilen” suçlar ile ceza mahkemelerince “hükmedilecek” suçların her ikisine birden “vergi suçu” demek nitelendirmenin tam yapılmadığını gösterir”, ŞENYÜZ, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa 2008, s. 11.

<sup>18</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 2839; Yaptırım kriteri dikkate alınmak suretiyle yapılan, idarî yaptırımı tabi vergi suçları ve cezaî yaptırımı tabi vergi suçları ayrımı için bkz: ÜSTÜN, Ümit Süleyman, **Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usûlü**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya 2001, s. 13; Ayrıca bkz: ÜSTÜN, Ümit Süleyman, “Cezaî yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usûlü”, **SÜHFD**, yıl 2001, Cilt 9, S. 3-4, s. 302-305.

<sup>19</sup> BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, **Vergi Veza Hukuku**, Yeniden Yazılmış 3. Baskı, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Afyonkarahisar 2006, s. 66-67.

<sup>20</sup> ÖZDEMİR, Ahmet, “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 297, Haziran 1999, s. 79.

hürriyeti bağlayıcı cezalar kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel işlerini yapmaktan kaynaklanmaktadır.

Bütün unsurlarını kapsayacak şekilde vergi suçu şöyle tanımlanmaktadır<sup>21</sup>: Vergi yükümlüsü, sorumlusu ya da görevlisi tarafından, vergi kanunlarında belirtilmiş olan maddi veya biçimsel yükümlülüklerle veya zorunluluklara aykırı olarak yapılan, vergi kaybına neden olan ve cezayı gerektiren fiiller vergi suçudur.

### **B. Vergi Cezası**

Vergi cezası; geniş anlamı ile vergi kanunlarının suç olarak tanımladığı bir fiili ya da fiilleri işleyen kişi veya kişilere uygulanan ve kamu idaresine bir paranın ödenmesini içine alan, ceza ve tazminat niteliğini de taşıyan bir yaptırımdır. Bu bakımdan vergi cezaları vergi hukukunda yer alan vergi suçlarının yaptırımlarıdır<sup>22</sup>.

### **C. Vergi Suç ve Cezasının Hukuki Niteliği ve Unsurları**

Vergi kurallarına aykırı hareketler, vergi suçunu doğurmaktadır. Bu durumda devletin yaptırım, yani cezalandırma hakkı doğmaktadır. Bu yaptırımlar da, vergi cezalarıdır. Kişilerin çeşitli davranışları ile devletin vergi gelirlerinde azalma olsa dahi, bu davranışlar kanunlarla yasaklanmamışlarsa vergi suçu sayılmayıp cezaları gerektirmemektedir. Vergiden kaçınmak buna iyi bir örnek teşkil etmektedir. Bu yüzden bir fiilin vergi suçu sayılıp cezayı gerektirmesi için öncelikle hukuken belirlenmiş olması ve bir takım unsurlarının bulunması gerekmektedir.

#### **1. Vergi Suç ve Cezasının Hukuki Niteliği**

Vergi ceza hukukuna ilişkin kurallar esas olarak VUK'da düzenlenmiştir. Bu düzenlemelerde, vergi ödevi ilişkisinin gereklerinin yanı sıra, ceza hukuku ilkeleri de dikkate alınmıştır. Vergi ceza hukukunun suç kabul ettiği fiiller incelendiğinde, ceza hukukuna paralel olarak, bu fiillerden bir kısmının zarar suçu ve diğer bir kısmının da tehlike suçu niteliğinde oldukları görülmektedir<sup>23</sup>.

---

<sup>21</sup> BAYRAKLI, s. 66.

<sup>22</sup> GÜLERYÜZ, Süveyda, “VUKna Göre Cezalar-I” **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 306, Ekim 1999, s. 62.

<sup>23</sup> ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 209

Bilindiği gibi, VUK'un düzenlediği suç ve cezaların bir kısmı yalnız vergi hukukunu ilgilendirdiğinden, bunların fiil ve yaptırımları idari usullerle belirlenir. Bunun yanında vergi dairesi tarafından suç olarak belirlenen fiiller için yargı kararı olmadan, yine vergi dairesince ceza kesilebilmektedir. Ancak, bu anlamda vergi cezası niteliğinde olan ve vergi dairesince uygulanan cezaların hukuki niteliği konusunda farklı görüşler bulunmaktadır.

Vergi zammı görüşüne göre, vergi cezası bir ceza değil, aslında vergiye yapılan bir zamdır. Ancak, buna bazı eleştiriler de getirilmektedir. Öncelikle eleştiriler cezaların kişiselliği yönündendir. Eğer vergi cezaları, vergi zammı olarak düşünülürse, o zaman vergilerde olduğu gibi bunun da mirasçılara devredilmesi gerekmektedir<sup>24</sup>.

Ancak, VUK'un 372. maddesine göre "ölüm halinde vergi cezası düşer". Bu durumda vergi cezasının, mirasçılara devredilmediğinden dolayı vergi zammı olarak düşünmek doğru olmasa gerektir.

Vergi cezalarının bir tazminat olduğunu ileri sürenlere göre, vergi cezası devlet hazinesine verilen zarardan dolayı hükmedilen bir yaptırımdır. Buna eleştiri olarak cezaların kişiselliği ilkesi hatırlatılabilir. VUK'un 372. maddesine göre vergi cezaları mirasçılara devredilmediği halde, özel hukuka göre, zarara uğrayanın zararını gidermek amacını güden tazminatlar kişinin ölümü durumunda mirasçılara devredilmektedir. Yine vergi cezalarında ehliyetsizlik göz önünde bulundurulduğu halde tazminatlarda bu durum söz konusu değildir. Bunun için bu görüşün de bugün önemi kalmamıştır<sup>25</sup>.

Bir diğer görüşe göre vergi cezası, ceza kanunlarında yer alan ve suçluyu belirli miktarlarda parayı ödemeye zorlayan bir para cezası niteliğindedir. Buna karşı eleştiri olarak, vergi cezalarında vergi alacağının güvence altına alınması amacı güdülürken, para cezalarında böyle bir durumun olmadığı belirtilebilir. Yine para cezalarında tüzel kişiliğin cezai sorumluluğu olmadığı halde, vergi cezalarında sorumluluk vardır<sup>26</sup>.

---

<sup>24</sup> KIRBAŞ, s. 153.

<sup>25</sup> KIRBAŞ, s.153.

<sup>26</sup> KIRBAŞ, s.154.

Bu konuda ileri sürülen diğer bir görüşe göre ise, dar anlamdaki vergi suçlarında (vergi idarelerinin suç saydığı ve cezalandırmış olduğu durumlarda) fiil ve yaptırım idari usullerle belirlendiğinden bunlar, “idari suç” ve “idari kabahat” olarak nitelendirilebilir<sup>27</sup>. Vergi idareleri, suç ve cezalarını VUK’a göre ve bu kanunun verdiği yetkiye dayanarak belirlediği ve cezalandırdığı için bu görüş daha az eleştiri almıştır<sup>28</sup>. Gerçekten de dar anlamdaki vergi suçlarının temel özellikleri incelendiğinde, bunların idarî kabahat olarak nitelendirilmesi daha isabetli olacaktır. Ayrıca gerek fiillerin tespiti, gerekse yaptırımların belirlenmesi, uygulanması ve hatta bu yaptırımlara karşı başvuru yolları dikkate alındığında, söz konusu fiiller için öngörülen yaptırımların idarî nitelikte olduğu görülecektir.

## 2. Vergi Suçunun Unsurları

Her hangi bir davranışın suç sayılabilmesi ve sonucunda cezanın verilebilmesi için bir takım unsurlarının bulunması gerekmektedir. Bu unsurlar; kanuni, maddi ve manevi unsurlar ile hukuka aykırılık unsurudur<sup>29</sup>.

Bir vergi kanununda bir şeyin yapılmasının ya da yapılmamasının emredilmiş olması suçun kanuni unsurunu oluşturmaktadır. Burada ayrıca, kanuna aykırı davranışa verilecek cezanın da belirtilmesi gerekir.

VUK’un 331. maddesinde vergi kanunlarına aykırı hareket etmekle bir vergi cezasına çaptırılmanın nitelikleri birbirine bağlanmıştır. Böylece vergi suçunun kanuni unsuru için bu iki koşulun bir arada bulunması gerekmektedir. Bu koşullardan birinin bulunmaması, vergi suçunun kanuni unsurunun meydana gelmesini engellemektedir<sup>30</sup>. VUK’un ceza hükümleri bölümünde, vergi kanunlarının hangi hükümlerine aykırı hareket edildiğinde uygulanacak olan vergi cezaları belirtilmiştir. Bu bakımdan bir vergi cezası ile yaptırıma bağlanmamış olan vergi kanunu hükümlerine aykırı hareketler cezalandırılmayacağı için, bu hareketler de vergi suçu sayılamayacaktır.

---

<sup>27</sup> Bkz: ÜSTÜN, Cezaî Yaptırım, s. 10, 14.

<sup>28</sup> KIRBAŞ, s.154.

<sup>29</sup> BAYRAKLI, s. 61-63.

<sup>30</sup> ÜSTÜN, Cezaî Yaptırım, s. 4-5; EDİZDOĞAN-TAŞ, s. 11-14.



Vergi suç ve cezalarının maddi unsuru, vergi kanunlarına aykırı bir harekette veya davranışta bulunulmasıdır. Bir kanun hükmüne aykırı hareket edilebilmesi için, bir fiilin yapılmış olması gerekmektedir. Bu fiil herhangi bir şeyin yapılması, kanuna aykırı bir işin yapılması veya kanunun emrettiği bir hükmü yapmamaya direnmek gibi bir hareket de olabilir. Bu şekilde bir harekette bulunulmadığı durumlarda suç söz konusu olamayacağından, herhangi bir cezayı da gerektirmeyecektir<sup>31</sup>.

Herhangi bir suçun maddi unsurunu, hareket unsuru ve sonuç unsuru şeklinde iki bölümde incelemek mümkündür. Hareket unsuru, kanunların suç saydığı bir sonuca neden olan hareketlerdir. Bu hareketler yukarıda da belirtildiği gibi, bir şeyin yapılması ya da yapılmaması şeklinde olabilmektedir. Sonuç unsuru ise, hukuki sonuçlar bakımından önem arz eden ve hareket tarafından ortaya çıkartılan ya da engel olmak yoluyla oluşturulan değişikliklerdir. Hareket unsuru ile sonuç unsuru arasında bir nedensellik bağının bulunması gerekmektedir. Ortaya çıkan değişikliğin bir kişiye yüklenebilmesi için bu değişikliğin onun hareketinden doğması ve yapmak veya yapmamak ile neden-sonuç ilişkisinin kurulması gerekmektedir<sup>32</sup>.

Vergi suç ve cezalarında manevi unsuru, kanun hükmüne aykırı fiil ile kişi arasında, bu fiilin kişiye bağlanabilmesini sağlayacak ilişkinin bulunması oluşturmaktadır. Ceza hukukunda, kanuni ve maddi unsurları tamam olan suç nedeni ile bir kimsenin cezalandırılabilmesi için, suçun manevi unsurunun da bulunması gerekmektedir<sup>33</sup>.

VUK'da vergi suçunun tanımı yapılırken, suç faili ile kanunla yasak edilmiş fiil arasında maddi nedensellik bağının bulunması gereğine değinilmektedir. İlgili maddede (m. 331) "...aykırı hareket edenler..." şeklinde bir ifadeye yer verilerek, kanun tarafından yapılması emredilmiş hususlara aykırı hareketlerle, ceza muhatabı olacak kişiler arasında bir bağlantı kurulmuştur.

Ceza, kanun hükmüne aykırı hareket edenlere verilmektedir. Böyle bir durumun olabilmesi için de kanuna aykırı hareketlerin

<sup>31</sup> ÜSTÜN, Cezaî yaptırım, s. 5; EDİZDOĞAN-TAŞ, s. 11.

<sup>32</sup> EDİZDOĞAN-TAŞ, s. 12; BAYRAKLI, s. 67-69.

<sup>33</sup> EDİZDOĞAN-TAŞ, s. 12; BAYRAKLI, s. 69.

cezalandırılacak kişilere bağlanması, bu hareketlerle ilişkiler arasında bir “manevi nedensellik bağı”nın bulunması gerekmektedir<sup>34</sup>.

Son olarak hukuka aykırılık unsuruna değinmek gerekir. Bir fiil, hukuka aykırı olmadıkça suç da meydana gelmeyecektir<sup>35</sup>. Bu bakımdan suçun tamam olması için, fiilin hukuka aykırı olması da gerekmektedir.

## **II. 4369 SAYILI KANUN ÖNCESİ VERGİ SUÇ VE CEZALARI**

### **A. Vergi Suç ve Cezaları**

4369 sayılı Kanunla vergi suç ve ceza sisteminde köklü bir takım değişiklikler yapılmıştır. Halen yürürlükte olan vergi suç ve cezalarının temel sistematığı bu değişikliklerle oluşturulmuştur. Vergi suç ve cezalarının geçirdiği evrimi, esaslı değişiklikleri görüp kıyas ve değerlendirme yapabilmek için, bu bölümde VUK’da 4369 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önceki vergi suç ve cezaları incelenecektir.

### **Kaçakçılık Suçu ve Cezası**

#### **a. Kaçakçılık Suçunun Tanımı ve Unsurları**

Vergi kaçakçılığı; vergi kanunlarına aykırı davranmak ve kanunları uygulamakla görevli bulunan idarenin aldığı önlemlere karşı gelmek suretiyle vergi ödememek ya da az vergi ödemek<sup>36</sup> şeklinde ifade edilirken konuya ilişkin düzenlemeler, 4369 Sayılı Kanun öncesindeki VUK’un 344, 358, 359 ve 360. maddelerinde bulunmaktadır.

VUK’un 344. maddesine göre kaçakçılık suçu, vergi mükellefi veya sorumlusu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesidir. Kastın varlığının kabul edildiği altı fiil ise şunlardır :

“i. Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde bu defterler yerine tamamen veya kısmen başka defter ve kağıtlara kaydetmek veya diğer kayıt ortamlarında izlemek,

---

<sup>34</sup> EDİZDOĞAN-TAŞ, s.12.

<sup>35</sup> ÜSTÜN, Cezai Yaptırım, s. 5.

<sup>36</sup> GÜNDEL, Ahmet, “Vergi Suçlarında Ticaret, Sanat ve Meslek Açısından Mahrumiyete İlişkin Fer’i Ceza Uygulaması”, **Yaklaşım**, Yıl: 2, S. 18, Haziran 1994, s. 7; ÖZDEMİR, s. 81.

ii. Sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak,

iii. Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler tanzim etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bilerek kullanmak,

iv. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak,

v. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sahifelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç koymamak,

vi. Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek (mevcudiyetleri noter tasdik kayıtları veya sair suretlerde sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter ve vesikaların ibraz edilmemesi gizlemek demektir)”.

Bazı vergilerde yukarıda altı madde halinde belirtilen haller bulunmakla birlikte kaçakçılık cezası uygulanmamaktaydı. Örneğin, Emlak Vergisi Kanunu'nun (4369 sayılı Kanun'un 82/6'ncı maddesiyle kaldırılan) 35. maddesine göre, emlak vergisinde kaçakçılık cezası uygulanmıyordu. Vergi ziyayı olması halinde kusur cezası uygulanıyordu.

Vergi kaçakçılığının ikinci unsuru olan vergi ziyayı ise VUK'un 341/1. maddesinde şöyle tanımlanmıştır: “Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder<sup>37</sup>”.

<sup>37</sup> VUK 341/2-3: “Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir. Yukarıki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez”.

### **b. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Ceza**

VUK'da vergi kaçakçılığına karşı para cezaları daha sonra 4369 sayılı Kanunun 82/1-b maddesiyle yürürlükten kaldırılan 345, 346 ve 347. maddeleriyle düzenlenmişti. 345. maddeye göre, Veraset ve İntikal Vergisi<sup>38</sup> dışında, kaçakçılık yapan mükelleflere veya sorumlulara, kaçırıldıkları verginin üç katı tutarında vergi cezası kesilmekteydi.

VUK'un 346. maddesine göre, bir mükellefi veya vergi sorumlusunu kaçakçılık yapmaya azmettirenlere, işlenen fiiller için mükellefe veya sorumluya uygulanacak ceza aynen uygulanmaktaydı. 347. maddeye göre de, kaçakçılık olduğunu bildiği bir fiilin işlenip tamamlanmasını fiili ile kolaylaştıranlara, bundan ayrı bir menfaat gözetmediği takdirde bu fiiller için, kanunda belirtilen cezaların dörtte biri kesilmekte veya hükmedilmekteydi.

Aynı yardımı 344. maddenin bir ila altıncı bentlerinde yazılı fiillerin işlenip tamamlanması için yapanlara, bu fiiller için tayin olunan cezanın yarısı hükmolunmaktaydı. Yani kast fiillerini işlemeye yardım edenlere, daha fazla ceza kesilmekteydi. Çünkü bunda karşılıklı bir menfaat söz konusu olabilir. 371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak keyfiyetten ilgili makamları haberdar edenlere ise ceza kesilmez.

Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defter ve vesikaları yok etmek ya da gizlemek suçlarını işleyenler hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunmaktaydı. Bu ceza para cezasına çevrilebilmekteydi ve para cezasına çevrilmede, asgari ücretin aylık brüt tutarının yarısı, bir günlük hapis cezasının karşılığı olarak dikkate alınmaktaydı. Para cezası ise ertelenememekteydi<sup>39</sup>. Bunun yanında, sahte ve yanıltıcı belgeler düzenleyerek bunları bilerek kullananlar üç yıldan beş yıla kadar ağır hapis cezasıyla cezalandırılmakta ve bu cezalar para cezasına çevrilememekteydi. Bu cezaları gerektiren fiilleri işleyenlere, bunların tekerrüründe cezalar iki kat olarak uygulanmaktaydı.

### **2. Ağır Kusur**

Ağır kusur suçu, VUK'un mükerrer 347. maddesinde sayılan hallerden birisiyle vergi ziyanına neden olunması olup, kaçakçılık suçuna

---

<sup>38</sup> RG : T. 15.06.1959, S. 10231.

<sup>39</sup> Bkz: ÜSTÜN, Cezaî Yaptırım, s. 64-65.

göre daha hafif fiiller olarak nitelendirilmektedir<sup>40</sup>. Kaçakçılıkta olduğu gibi, ağır kusurda da suçun oluşması için ilk ve en önemli unsur vergi ziyanının olmasıdır. Verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi ya da eksik tahakkuk ettirilmesi ortaya bir vergi ziyaı çıkarmamışsa, ağır kusur cezası verilemez. İkinci unsur ise, mükerrer 347. maddede sayılan hallerden birinin bulunmasıdır<sup>41</sup>.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 32. maddesine göre, emlak vergisinde de beyannamesini ek süreye rağmen vermeyen mükellefler adına, ağır kusur cezası kesileceği hükme bağlanmıştır.

Ağır kusur suçunun gerçekleşmesi durumunda, verilecek ceza kaçakçılığa oranla daha hafiftir. VUK'un 349. maddesine göre, ağır kusur

<sup>40</sup> KARADOĞAN Uğur, "Vergi Cezalarında Yapılan Son Değişikliklerin Değerlendirilmesi", *Yaklaşım*, S. 84, Aralık 1999, s. 213.

<sup>41</sup> VUK eski mük m. 347:

*"1. Verilmesi gereken beyannamelerde toplamı 345.600.000-, liradan az olmamak üzere beyannamede yazılı vergi matrahının %10'unu geçen bir miktarın noksan bildirilmesi ya da beyan dışı bırakılan matrah ya da matrah farkı ya da yersiz vergi mahsup indirimleri nedeniyle ödenmesi gereken verginin 138.240.000-, liradan az olmamak üzere noksan hesaplanmasına ya da bu miktarı aşan verginin haksız yere iadesine sebebiyet verilmesi,*

*Vergi dairesi ayrıca bir araştırma yapmaksızın matrah farkını beyannameden çıkarıyorsa ağır kusur işlenmiş sayılmaz. Re'sen takdirde de yukarıdaki hükmün uygulanması için takdir edilen matrahın 345.600.000-, lirayı aşması yeterlidir.*

*2. Vergilendirme dönemi ve tarh zamanı geçtiği halde götürü ticaret ve götürü serbest meslek erbabının kazançları ile ilgili faaliyetlerinin vergi dairesinin bilgisi dışında bırakılması,*

*3. Beyanname verme süresi geçtiği halde götürü gider usulüne tabi çiftçilerin zirai faaliyetlerinin vergi dairesinin bilgisi dışında bırakılması,*

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

*5. Ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerinin faaliyetlerini vergi dairesine bildirmekle beraber, beyanname verme süresi geçtiği halde beyanname vermemesi".*

sayılan fiilleri işleyen mükellef veya sorumlulara karşı verilecek ceza, ziyaa uğrattıkları verginin iki katı kadardır.

### 3. Kusur

VUK'un 348. maddesine göre kusur; kaçakçılık ve ağır kusur sayılan fiiller dışında herhangi bir şekilde vergi ziyasına neden olunmasıdır<sup>42</sup>. Bu maddede hangi hallerin kusur suçunu oluşturacağı belirtilmemiştir. Ancak kanun koyucunun vergi ziyasını kesinlikle cezasız bırakmama anlayışı ortaya çıkmaktadır. Vergi ziyasına yol açabilecek nedenlerden bazıları özellikle sayılarak, önemine göre kaçakçılık ve ağır kusur cezaları ile cezalandırılmıştır. Bunun dışında örneğin, usulsüzlük hallerinde vergi ziyasının ortaya çıkması durumunda kusur cezası kesilmesi yoluna gidilecektir<sup>43</sup>. Bazı vergi kanunlarında hangi hallerde kusur cezası kesileceğine ilişkin hükümler yer almaktadır. Örneğin, Emlak Vergisi Kanunu'nun 10. ve 20. maddelerinde belirtilen asgari beyana esas olan değerlerin altında beyanların bulunulması halinde kusur cezası uygulanmaktadır.

VUK'un 349. maddesine göre, kusur işleyen mükelleflere ya da sorumlulara ziyaa uğrattıkları verginin %50'si tutarında vergi cezası kesilmesi gerekmektedir. Burada, ziyaa uğratılan vergi de doğal olarak mükelleften istenecektir.

### 4. Usulsüzlük Suçu ve Cezası

VUK'un 351. maddesine göre usulsüzlük; vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmamasıdır. Kanun koyucu burada, vergi ziyasının bulunup bulunmadığına, mükellef ya da sorumlunun suç işleme kastının olup olmadığına bakmaksızın vergi kanunlarında belirtilen şekle ve usule ilişkin bazı kurallara uymamayı cezalandırmaktadır.

VUK, usulsüzlük fiillerini iki grupta düzenlemektedir. Birinci grupta düzenlenen usulsüzlükler, birden çok vergi için geçerli olan nitelikteki usulsüzlüklerdir. İkinci gruptaki usulsüzlükler ise, sadece bir vergiye ya da bir olaya ilişkin özel nitelikteki usulsüzlüklerdir.

---

<sup>42</sup> KARADOĞAN, s. 213.

<sup>43</sup> KIRBAŞ, s. 159.

### a. Genel Usulsüzlük

Tüm vergilere uygulanabilecek genel nitelikteki usulsüzlükler VUK'un 352. maddesinde, birinci derece usulsüzlükler<sup>44</sup> ve ikinci derece usulsüzlükler<sup>45</sup> olmak üzere iki derece halinde gruplandırılmış olup, bu derecelere ve kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılmaktadır.

<sup>44</sup> Birinci derece usulsüzlükler:

- i. Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması,
- ii. Bu kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması,
- iii. Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili belgelerin doğru bir vergi incelemesi yapılmasına olanak vermeyecek derecede noksan, usulsüz ya da karışık olması,
- iv. Bu kanuna göre tutulması mecburi defterlerin veya kanunen muhafazası mecburi vesikalarla evrakın, memurlar tarafından istenildiği halde ibraz edilmemesi,
- v. Çiftçiler tarafından 245. madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerine yapılan davete süresinde uyulmaması,
- vi. VUK'un kayıt düzeyine (m. 215-219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için saptanan usulsüzlükler tek fiil sayılır),
- vii. İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi,
- viii. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik işleminin yapılmamış olması,
- ix. Götürü matrahlar üzerinden salınan gelir vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması,
- x. Yıllık beyannamede servet beyanında bulunulmaması (Yürürlükten kaldırılmıştır),
- xi. Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesinin 342. maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması.

<sup>45</sup> İkinci derece usulsüzlükler:

- i. Veraset ve İntikal Vergisi beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342. maddenin birinci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması, (Emlak vergisinde beyannamenin bu Kanunun 27. maddesinde yazılı ek süre içinde verilmiş olması),
- ii. Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde ya da kanunda istenilen bilgileri içerecek bir şekilde doğru yapılmaması,

Genel usulsüzlük fiilini işleyen vergi suçlarına karşı, verilecek genel usulsüzlük cezaları VUK'a ekli cetvelde gösterilmiştir<sup>46</sup>. VUK'un

- iii. Yıllık beyannamede gider bildiriminde bulunulmaması ya da gider unsurlarından bir kısmının bildirilmemesi (Gider bildirimi 2995 Sayılı Kanunla Yürürlükten kaldırılmıştır),
- iv. Vergi kanunlarında yazılı bildirimlerin zamanında yapılmaması (işe başlamayı bildirmek hariç),
- v. Vergi karnesinin, süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması,
- vi. Tasdiki zorunlu defterlerden herhangi birisinin tasdik işleminin süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması,
- vii. Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil, içerik ve ekleri ile bu kanunda yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması,
- viii. Hesap veya işlemlerin doğruluk veya açıklığını bozmamak koşuluyla bazı evrak ve belgelerin bulunmaması veya ibraz edilmemesi.

46

BİRİNCİ DERECE USULSÜZLÜKLER İÇİN				İKİNCİ DERECE USULSÜZLÜKLER İÇİN		
MÜKELLEF GRUPLARI	1.1.1994 – 31.12.1994 Dönemi için	1.1.1995 – 31.12.1995 Dönemi için	1.1.1996 Tarihinden İtibaren	1.1.1994 - 31.12.1994 Dönemi için	1.1.1995 - 31.12.1995 Dönemi için	1.1.1996 Tarihinden İtibaren
1.Sermaye Şirketleri	1.800.000	3.600.000	6.000.000	1.050.000	2.100.000	3.500.000
2. Sermaye Şirketleri Dışında Kalanlar, Birinci Sınıf Tüccar ve Serbest Meslek Erbabı	1.200.000	2.400.000	4.000.000	600.000	1.200.000	2.000.000
3. İkinci Sınıf Tüccarlar	600.000	1.200.000	2.000.000	300.000	600.000	1.000.000
4. Yukarıdakiler Dışında Kalıp Beyanname Usulü İle Gelir Vergisine Tabi Olanlar	300.000	600.000	1.000.000	150.000	300.000	500.000



352. maddesine göre, usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse yukarıdaki cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir.

#### bb. Özel Usulsüzlük

Özel usulsüzlüklere ilişkin hükümler bütün vergilere değil, sadece bazı vergi ya da olaylara uygulanmaktadır. Aynı zamanda özel usulsüzlük cezalarını üç grup halinde incelemek mümkündür<sup>47</sup>.

Birinci grup özel usulsüzlük cezaları VUK'un 353. maddesinde düzenlenmiştir. VUK'un 353. maddesine göre, özel usulsüzlük cezasının uygulanacağı birinci gruba girenler, fatura ve benzeri belgelerin verilmemesi veya alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması halleridir<sup>48</sup>.

VUK'un 232. maddesinde sayılmayan kişilerden yukarıda belirtilen belgeleri almayanlara 1/5 oranında ceza kesilecektir. Bu cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespitin vergi incelenmesine yetkili olanlar tarafından yapılması şarttır (VUK; m. 353/3).

İkinci grup özel usulsüzlük cezaları, bilgi vermektan çekinenler ile 257. madde hükmüne uymayanlar için uygulanmaktadır. VUK'un mükerrer 355. maddesine göre, aynı Kanunun 86. ve 148. maddeleri

5. Götürü Usulde Gelir Vergisine Tabi Olanlar	150.000	300.000	500.000	75.000	150.000	250.000
6. Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	75.000	150.000	250.000	37.500	75.000	125.000

<sup>47</sup> KIRBAŞ, s. 163.

<sup>48</sup> “Verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 5.180.000 liradan aşağı almamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak bir takvim yılı içinde bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 2.592.000.000 lirayı geçemez”.

uyarınca istenecek belgeleri vermeyenlere, 150. maddenin 5. bendine göre gerekli bildirimleri yapmayanlara ve 257. maddedeki ödevleri yapmayanlara, çekinme nedeni olmadığı takdirde özel usulsüzlük cezası verilir. Kamu idare ve müesseseleri bunun dışındadır<sup>49</sup>.

Üçüncü gruba giren özel usulsüzlük cezaları damga vergisine ilişkindir. Damga vergisi ile ilgili usulsüzlükler, VUK'un 355. ve 356. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu maddelerde damga vergisinin zamanında ya da usulüne uygun olarak ifa edilmemesi, pulların kanuna uygun biçimde iptal edilmemesi hallerinde ödenecek cezalarla noterler, resmi daireler, bankalar ve anonim şirketler adına kesilecek cezalar yer almaktadır.

### **5. İşyeri Kapatma Cezası**

VUK'un mükerrer 354. maddesi, 353. maddenin bir ve iki numaralı bentlerinde yazılı belgelerin bir takvim yılı içinde üç defa kullanılmadığının ya da bulundurulmadığının saptanması halinde işyerlerinin Maliye Bakanlığı'nın kararı ile bir haftaya kadar kapatılabileceği hükmünü getirmekteydi. Bu cezanın uygulanabilmesi için, belgelerin kullanılmadığının ya da bulundurulmadığının ikinci kez saptanması üzerine mükellefin bir yazı ile uyarılması ve tekerrürü halinde işyeri kapatma cezası uygulanacağını duyurulmuş olması gerekmektedir. Bu cezanın uygulanması diğer cezaların uygulanmasına engel olmamaktaydı. Bakanlık bu yetkisini mahalline devredilebilmekteydi.

Bu ceza mükellefin yazılı istemi halinde para cezasına çevrilmekteydi. Ancak, ilk uygulamadan sonra aynı takvim yılı içinde tekrar uygulama durumunda kalındığında para cezasına çevrilmez. Para cezası asgari ücretin bir yıllık brüt tutarından az olmamak üzere, mükellefin bir önceki yıl gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan dönem kazancının yüzde beşi olarak hesaplanır. Mükellefe yazı ile

---

<sup>49</sup> Bu ceza, birinci sınıf tüccarlar ve bilanço esasına göre defter tutan çiftçiler ile serbest meslek erbabı (götürü usulde vergilendirilenler hariç) hakkında 10.000.000-, lira, ikinci sınıf tüccarlarla zirai işletme hesabı esasına göre defter tutan çiftçiler hakkında 5.000.000-, lira, bunların dışında kalanlar hakkında da 3.000.000-, liradır. Bu hükmün uygulanması için bu durumun ilgiliye yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir.

bildirilen ceza, on beş gün içinde ödenmezse işyeri kapatma cezası uygulanırdı.

## **B. Diğer Suç ve Cezalar**

### **1. Kaçakçılığa Teşebbüs**

VUK'un 344. maddesinde sayılan hallerden birisi ile vergi ziyana neden olunduğu takdirde kaçakçılık suçu oluşmaktadır. Kanun koyucu, bu fiillerden bazılarının verginin tarhı için kanunda öngörülen sürenin girmesinden önce saptanması halinde, vergi ziyayı olsun ya da olmasın bu fiilin de cezalandırılmasını öngörmektedir. Aynı şekilde, yukarıdaki hallere uymasa bile belge düzenine uymamakta ısrar edenleri, ödeme kaydedici cihazlara ilişkin düzene uymayanları, özel yoklama elemanlarının işaretlerine rağmen durmayan araç sürücülerini de yine ağır biçimde cezalandırmak istemektedir. Böylece vergi mükelleflerinin vergi ziyayı yaratabilecek eylemlerden uzak durmalarını ve kanunlara uymalarını sağlamaya çalışmaktadır. Kanun koyucu nitelikleri farklı bu halleri 358. maddede kaçakçılığa teşebbüs adı altında düzenlemektedir<sup>50</sup>. Bu suçu işleyenler de kaçakçılık suçuna benzer biçimde ceza mahkemelerinde yargılanmaktadırlar<sup>51</sup>.

VUK'un 360. maddesine göre kaçakçılığa teşebbüs suçunu işleyenler hakkında, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası hükmolunur.

<sup>50</sup> VUK'un 358. maddesine göre;

*i. 344. maddenin bir ila altı numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçları ya da bir hesap dönemi içinde ayrı tarihlerde en az dört kez fatura, sevk irsaliyesi, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu düzenlememe ve iki defa belgesiz mal bulundurma fiilleri, verginin tarhı için kanunda belli edilen sürenin girmesinden önce meydana çıkarılanlar, bu fiillerin vergi ziyana neden olup olmayacağına bakılmaksızın;*

*ii. Bu kanunun 127. maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli yoklama görevlisinin uyarısına rağmen durmayan aracın sürücüsü,*

*iii. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge basan veya mükerrer 257. maddenin verdiği yetkiye dayanılarak çıkartılan Yönetmelikte belirtilen bildirim görevini yerine getirmeyen matbaalar ile anlaşması olmadığı halde bu kanun uyarınca tutulması ya da düzenlenmesi zorunlu belgeleri basanlar ve bu belgeleri kullananlar, kaçakçılığa teşebbüs etmiş sayılırlar.*

<sup>51</sup> KIRBAŞ, s. 165.

Ancak hapis cezasının paraya çevrilmesine hükmolunması halinde, para cezası tutarının hesabında, hapis cezasının her bir günü için sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için belirlenen yürürlükteki asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan para cezası ertelenemez.

Yukarıda belirtildiği gibi, bu suçu oluşturan fiiller de, kamu düzenini ihlal niteliği ağır bastığı için, ceza mahkemelerinde yargılanmaktadır.

## **2. Bilgi Vermekten Çekinme ve 257. Maddenin Hükmüne Uymama**

VUK'un 148., 149. ve 150. maddelerine göre, daha önce bilgi toplama konusunda değinildiği gibi, kamu idare ve kurumlarıyla mükellefler ya da mükelleflerle ilişkide bulunan gerçek ve tüzel kişiler için belge verme zorunluluğu getirilmiştir. VUK'un 257. maddesine göre, aynı şekilde vergi inceleme ve kontrolleriyle, gayrimenkullerin rayiç bedellerinin saptanması sırasında mükellefler bazı ödevleri yerine getirmekle yükümlüdürler. Bu zorunluluk ve yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde VUK'un 361. maddesine göre, özel usulsüzlük cezası kesilir. Buna rağmen yine yerine getirilmezse, yetkili mercilerce yeniden süre verilerek, bu zorunlulukların yerine getirilmesi kendilerine tebliğ olunur. Bu süre içinde de istenilen yerine getirilmediği takdirde ilgililer hakkında ceza mahkemelerince bir aydan üç aya kadar hapis cezasına hükmedilir<sup>52</sup>.

## **3. Vergi Mahremiyetini İhlâl Durumunda Verilecek Cezalar**

Vergi mahremiyeti<sup>53</sup>, VUK'un 5. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; vergi muameleleri ve incelemeleriyle uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler,

---

<sup>52</sup> Bilgi vermeme fiili, kamu idare ve kurumları ile gerçek ya da tüzel kişilerce çekinme nedeni olmaksızın işlenmişse, bu fiilleri işleyenlere 1.000.000-, liraya kadar para cezası hükmolunur. Bu maddenin uygulanmasında 367. maddede gösterilen usule uyulur (VUK, m. 361).

<sup>53</sup> Daha geniş bilgi için bkz.: ORTAÇ Fevzi Rifat, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti ve Yasaklar**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara 1986.

görevleri dolayısıyla mükellef ve mükelleflerle ilgili kişilerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları açıklayamazlar ve kendilerinin ya da üçüncü kişilerin yararına kullanamazlar<sup>54</sup>.

#### **4. Mükellefin Özel İşlerini Yapan Memurlara Uygulanacak Ceza**

Genel bütçeye dahil daire, kurum ve kuruluşlar ile katma bütçeli dairelerde, bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşlarda, kanunla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak kurulan fonlarda, belediyelerde, özel idarelerde, sermayesinin yarısından fazlası ayrı ayrı veya birlikte hazinece karşılanan birimlerde çalışanlar, her ne sebeple olursa olsun görevlerinden ayrıldıkları tarihten önceki iki yıl içinde, hizmetinde buldukları birimlere karşı, ayrıldıkları tarihten başlayarak üç yıl süreyle, o birimlerin faaliyet alanları ile ilgili doğrudan veya dolaylı olarak faaliyette bulunamazlar<sup>55</sup>.

Bu doğrultuda VUK'un 6. maddesinde iki grup bulunmaktadır. Birinci grupta, vergi işlemleri ile uğraşan memur, bilirkişi, komisyon üyeleri ve vergi yargı kuruluşlarında görevli olanların kanunda yakınlık derecesi belirtilen akrabalarına ve kanuni temsilci ya da vekili buldukları kimselere ait vergi inceleme ve takdir işleri ile uğraşamayacakları hükme bağlanmaktadır. İkinci grupta ise, vergi işlemleri ve incelemeleri ile vergi yargı kuruluşlarında görevli olanların, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin hesap, yazı ve

<sup>54</sup> VUK'un 362. maddesine göre; bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlere (eski) Türk Ceza Kanunu'nun 192. maddesinde yazılı cezanın (üç aya kadar hapis) iki katı uygulanır. Bu ceza iki aydan az olamaz.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunu tekrar işleyenler bir daha devlet memuriyetine alınmamaktadır (VUK, m. 362).

<sup>55</sup> ÖZDEMİR, Ahmet, "Kamu Görevlilerinin Kanunları", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 299, Temmuz 1999, s. 20.

sair işlerini ücretsiz de olsa yapamayacaklarına ilişkin hükümler yer almaktadır<sup>56</sup>.

### III. 4369 SAYILI KANUN SONRASI VERGİ SUÇ-KABAHAHAT VE CEZALARI KONUSUNDA YAPILAN DÜZENLEMELER

Vergi suç ve cezaları ile ilgili oldukça kapsamlı düzenlemeler 4369 Sayılı Kanun ile yapılarak, bu düzenlemelerin büyük kısmı 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Cezaların caydırıcılığını ve basitliğini sağlamaya yönelik<sup>57</sup> olarak yapılan düzenlemelerin de bulunduğu 4369 Sayılı Kanun ile, vergi ziyai durumunda kesilen kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları kaldırılarak vergi ziyai cezası adı altında tek bir ceza getirilerek, vergi suç ve cezaları; vergi ziyai, usulsüzlük ve hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlar ve cezaları olarak tasnif edilmiştir (VUK, m. 344-363), Ayrıca cezalar, uzlaşma kapsamı dışına çıkartılmıştır<sup>58</sup>. Ancak 1.1.1999 tarihinden itibaren yapılan uygulamayla, uzlaşma müessesesinin etkinliğinin ortadan kalktığı ve mükellefler aleyhine sonuçlar doğurduğu düşünülerek, 11.8.1999 tarih ve 4444 Sayılı Kanun ile cezalar tekrar uzlaşma kapsamına alınmıştır<sup>59</sup>.

---

<sup>56</sup> Bu kanuna aykırı harekette bulunanlar (eski) Türk Ceza Kanunu'nun memuriyet görevini kötüye kullanmaya ilişkin 240. maddesine göre (6 ay-3 yıl) cezalandırılırlar.

VUK'un 363. maddesine göre, bu filler kaçakçılık cezasını gerektiren bir fiile katılma ve yardım ya da o fiili teşvik niteliğinde olduğu takdirde, ilgililer hakkında VUK'un 338, 346 ve 147. maddelerinde yazılı cezalar ayrıca kesilir.

<sup>57</sup> KOYUNCU, Mesut, "Vergi Reformu", **Vergi Dünyası**, S. 218, Ekim 1999, 47.

<sup>58</sup> Bkz: KIZILOT, Şükrü, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşanlarda Hapis Cezasının Kalkması", **Yaklaşım**, S. 74, Şubat 1999, s. 30-33; YÜCEL, Tugay, "4369 Sayılı Kanunla Uzlaşma Hükümlerinde Yapılan Değişikliklerin Yarattığı Sorunlar", **Mükellefin Dergisi**, S. 81, Eylül 1999, s. 54-62; YÜCEL, Tugay, "4444 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesinin Yeniden İrdelenmesi ve Bir Öneri", **Mükellefin Dergisi**, S. 82, Ekim 1999, s. 87-99.

<sup>59</sup> KARACA, Kazım, "Vergi İncelemeleri ve Ceza Hükümlerinin Uygulanması", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 306, 15 Ekim 1999, s. 36; COŞKUN, Halil,

Ayrıca 2004 ve 2005 yıllarında 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu, 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ile vergi suç ve cezaları konularını da etkileyen önemli düzenlemeler yapılmıştır<sup>60</sup>. 5560 sayılı Kanun'un<sup>61</sup> 31-35. maddeleri ile 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nda çeşitli değişikliklere gidilmiştir.

VUK'da düzenlenen vergi suç ve cezalarının, yeni Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu'na uyumunu sağlamak amacıyla 2008 yılında 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun<sup>62</sup> çıkartılmıştır.

#### IV. YÜRÜRLÜKTEKİ MEVZUATA GÖRE VERGİ SUÇ-KABAHAT VE CEZALARI

##### A. Vergi Kabahatleri ve Cezaları

##### 1. Vergi Ziyayı Suçu ve Cezası

4369 Sayılı Kanun ile, ceza sistemine caydırıcılık ve basitlik kazandırılmış ve vergi ile ilgili suçlar “vergi ziyayı suçu” olarak birleştirilmiştir.

“Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Şahsi, medeni haller veya aile durumu

---

“Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapan 4444 Sayılı Kanun ile Yapılan Düzenlemeler”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 303, 1 Eylül 1999, s. 33; YÜCETAŞ BORAN, Nazan-YEŞİLYURT, Eren, “4444 Sayılı Kanun ile GVK, KVK, EVK, BGK ve HK’nda Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 132, Eylül 1999, s. 32; AYKIN, Hasan, “4444 Sayılı Kanun Sonrası Uzlaşma Müessesesi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 303, 1 Eylül 1999, s. 78-80.

<sup>60</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 2839-2859.

<sup>61</sup> RG., T. 19.12.2006, S. 26381.

<sup>62</sup> RG., T. 8.2.2008, S. 26781; Bu kanunda VUK'ta yapılan değişiklikler konusunda ayrıntılı bilgi için bkz: ÜSTÜN, Ümit Süleyman-ÜNSAL, Hilmi, “Vergi Cezaları Konusunda 5728 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler ve Değerlendirilmesi”, **SÜHFD**, Yıl 2008, Cilt 16, S. 2, s. 115 vd.

hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir” (VUK, m. 341)<sup>63</sup>.

6.1.2005 tarihli ve 2001/3 Esas - 2005/4 Karar Sayılı Anayasa Mahkemesi kararına<sup>64</sup> kadar; vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden, cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunmaktaydı (VUK, m. 112). Gecikme faizinin hesaplanmasında ise, ay kesirleri dikkate alınmamaktaydı<sup>65</sup>. İlgili vergi tarhiyatı dönemi ne kadar eski olursa, vergi ziyayı cezasının parasal tutarı da o kadar büyük olmaktadır. Bahse konu mahkeme kararı ile bu durum değiştirilmiştir. Gecikme faizi artık cezanın belirlenmesinde etkili değildir.

Vergi ziyasına VUK’un 359. maddesinde kaçakçılık suçu olarak sayılan fiillerle sebebiyet verilmişse, bu durumda vergi ziyayı cezası üç kat; bu fiillere iştirak edenlere de bir kat olarak uygulanacaktır. Dolayısıyla, hapis cezasını gerektiren bir fiille vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda, hem hapis cezası verilecek, hem de vergi ziyayı cezası kesilecektir (VUK., m. 344).

4369 Sayılı Kanunun gerekçesinde, yeni ceza sisteminin tek ceza ismi altında toplanmasının gerekçesi olarak, “vergi kaybına yol açan fakat vasıflı olmayan fiiller için de kullanılan “kaçakçılık veya ağır kusur” gibi ifade tarzı itibariyle rencide edici terimler yerine “vergi ziyayı cezası” ibaresiyle ceza kesilmesi yöntemi getirilmiştir<sup>66</sup> denilmektedir. Böylece kaçakçılık, yalnızca vasıflı ve hapis cezası gerektiren fiiller için kullanılır duruma getirilmiştir.

---

<sup>63</sup> Bkz: GÜLERYÜZ, VUKna Göre Cezalar-1, s. 63.

<sup>64</sup> RG., T. 20.10.2005, S. 25972.

<sup>65</sup> 218 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği, RG., T. 7.12.1999, S. 23899; Bkz: DELİCE, Mehmet, “Vergi Ziyayı Cezasında Gecikme Faizi ve Gecikme Zammı Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, S. 218, Ekim 1999, s. 62-65; ÜSTÜN, Ümit Süleyman, “Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi”, **SÜHFD**, yıl 2006, Cilt 14, S. 1, s. 269-270.

<sup>66</sup> Vergi Tasarısı Genel Gerekçe, **Yaklaşım**, S. 63, Mart 1998, s. 152.



## 2. Usulsüzlük Suç ve Cezaları

Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekil ve usule yönelik hükümlerine uyulmamasıdır (VUK, m. 351)<sup>67</sup>.

### a. (Genel) Usulsüzlük

Birinci ve ikinci derece usulsüzlükler için, 1.1.2010 tarihinden itibaren geçerli olan ceza cetveli, 393 sıra numaralı VUK genel tebliği ile belirlenmiştir<sup>68</sup>.

4369 Sayılı Kanun ile, usulsüzlük dereceleri ve cezalarına ilişkin VUK'un 352. maddesinin birinci derece usulsüzlüklerle ilgili bölümünde

<sup>67</sup> GÜLERYÜZ, VUK'na Göre Cezalar-1, s. 64.

<sup>68</sup> RG., T. 29.12.2009, S. 27447; Vergi ceza miktarlarının genel tebliğlerle artırılması konusunda ayrıntılı bilgi için bkz: ÜSTÜN, Ümit Süleyman, "Vergi Ceza Miktarlarının Yeniden Değerleme Oranında Artırılması", **Vergi Sorunları**, S. 246, Mart 2009, s. 175 vd.

<b><i>Birinci derece usulsüzlükler</i></b>	
1- Sermaye şirketleri	90
2- Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı	57
3 – İkinci sınıf tüccarlar	28
4- Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	14
5- Kazancı basit usulde tespit edilenler	7,70
6- Gelir vergisinden muaf esnaf	3,50
<b><i>İkinci derece usulsüzlükler</i></b>	
1- Sermaye şirketleri	50
2- Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek erbabı	28
3 – İkinci sınıf tüccarlar	14
4- Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	7,70
5- Kazancı basit usulde tespit edilenler	3,50
6- Gelir vergisinden muaf esnaf	2

bazı değişiklikler yapılmış, belge düzenine uymayanlara kesilecek özel usulsüzlük cezalarının<sup>69</sup> düzenlendiği 353. maddeye sekiz, dokuz ve on numaralı bentler eklenmiş ve bilgi verme, ibraz görevini yerine getirmeyenler ile Maliye Bakanlığı'nca getirilen zorunluluklara uymayanlara kesilecek özel usulsüzlük cezası, mükerrer 355. maddede kapsamı genişletilerek yeniden düzenlenmiştir<sup>70</sup>.

#### **b. Özel Usulsüzlük**

Özel usulsüzlük cezası, genel olarak vergi idaresi tarafından cari yıl içinde yapılan denetlemelerde, vergiyi doğuran olaylarla belge ve kayıtlar arasında ilişki kurularak, vergi ziyanına neden olacak suçların süresi içerisinde önlenmesini sağlamak<sup>71</sup> şeklinde tanımlanabilir.

İstenilen bilgileri vermeyenlere, muhafaza etmek zorunda oldukları defter ve belgelerle diğer kayıtlarını, yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz etmeyenlere, yeminli mali müşavirlerce talep edilen defter, belge ve diğer kayıtlarını ibraz etmeyenlere, VUK'un mükerrer 257. maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak getirilen zorunluluklara uymayanlara ve kamu idare ve müesseselerinden istenilen bilgilerin verilmemesi durumunda bunların yöneticilerine özel usulsüzlük cezası kesilecektir<sup>72</sup>.

1.1.2010 tarihinden itibaren uygulanan olan özel usulsüzlük cezaları, 393 sıra numaralı VUK genel tebliği ile belirlenmiştir<sup>73</sup>.

<sup>69</sup> Bkz: KAYA, Ömer, "Muhasebe Sistemine Uyulmaması Halleri ve Özel Usulsüzlük Cezası Uygulaması", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 300, 15 Temmuz 1999, s. 27-30.

<sup>70</sup> Bkz: 218 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, RG., T. 7.12.1999, S. 23899.

<sup>71</sup> GÜLERYÜZ, Süveyda, "VUK'na Göre Cezalar-2" **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 307, 1 Kasım 1999, s. 60.

<sup>72</sup> 218 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği, RG., T. 7.12.1999, S. 23899; Maliye Bakanlığının belirlediği düzenlemelere aykırılık halinde ceza kesilmesi durumunun değerlendirilmesi hakkında bkz: ÜSTÜN, Ümit Süleyman, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Turhan Kitabevi, Ankara 2007, s. 154-155, 278.

<sup>73</sup>

1- Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu verilmemesi, alınmaması	160
--	-----

Özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için, kendisinden bilgi istenilene gönderilecek bir yazıyla, süresinde bilgi verilmediği veya eksik ya da yanıltıcı bilgi verildiği veya defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmediği takdirde uygulanacak olan müeyyidelerin açıklanmış olması gerekmektedir.

Ceza verilmiş olmasına rağmen bilgi ve ibraz görevini yerine getirmeyenlere, yeniden süre verilerek bu mecburiyetlerin yerine getirilmesi tebliğ edilecek; verilen süre içinde yerine getirilmediği

- Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek toplam ceza	77.000
2- Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmemesi, kullanılmaması veya bulundurulmaması	160
- Her bir belge nev'ine ilişkin olarak her bir tespit için toplam ceza	7.7
- Her bir belge nev'ine ilişkin bir takvim yılı içinde kesilecek toplam ceza	77.000
4- Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; bulundurulmaması, günü gününe kayıt yapılmaması, yetkililere ibraz edilmemesi ile levha bulundurma ve asma mecburiyetine uyulmaması	160
6- Belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ilişkin kural ve standartlara uyulmaması	3.500
7- Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerde kullanılma zorunluluğu getirilen vergi numarasını kullanmaksızın işlem yapanlara	190
8- Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine	570
9- 4358 sayılı Kanun uyarınca vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri, belirlenen standartlarda ve zamanda yerine getirmeyenlere	770
10- 127. maddenin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına	570
<b>Bilgi vermektan çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257. madde hükmüne uymayanlar için ceza</b>	
1- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında	1.000
2- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında	500
3- Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında	250

takdirde ise, daha önce verilen özel usulsüzlük cezası bir kat artırılarak uygulanacaktır.

Ancak bu durumda, VUK'un 30. maddesinin üçüncü bendi gereği, ilgili dönem vergi matrahı re'sen belirlenecek ve rapora bağlanacaktır.

Öte yandan, özel usulsüzlük cezası kesilmiş olmasına rağmen bilgi vermekten çekinenler ile 257. madde hükmüne uymayanlara ceza mahkemeleri tarafından hükmolunacak para ve hapis cezalarını düzenleyen 361. madde 4369 Sayılı Kanun ile 29.7.1998 tarihi itibarıyla kaldırılmıştır.

### **B. Vergi Suçları ve Cezaları**

VUK'un 331. maddesinde cezalar belirtilirken, "diğer cezalar" da değinilmiştir. Diğer cezalar kısmına ise, 4369 Sayılı Kanun'la "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları" başlığı ile yeni bir bölüm getirilmiştir. Bu bölüm başlığı ise 5728 sayılı Kanun'un 276. maddesiyle 8.2.2008 tarihinden itibaren "Suçlar ve Cezaları" şekline değiştirilmiştir. Bu bölümde belirtilen ağır fiillere aykırı hareket edilmesi, ceza mahkemelerinde yargılanmayı gerektirmektedir. Bu suçlar; kaçakçılık suçu, kaçakçılığa iştirak durumları, vergi mahremiyetinin ihlali, mükellefin özel işlerini yapan memurlara ilişkin suçlardır<sup>74</sup>.

#### **1. Kaçakçılık Suçları ve Cezaları**

5728 sayılı Kanun'un 276. maddesiyle değiştirilen ve 8.2.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe giren VUK'un 359. maddesiyle kaçakçılık suçları ve cezalarında düzenleme yapılmış ve cezanın alt sınırı bir yıldan 18 aya çıkartılarak, hapis cezasının para cezasına çevrilebilmesi engellenmiştir<sup>75</sup>.

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

---

<sup>74</sup> Bu konuda daha geniş bilgi için bkz: DONAY, Süheyl, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta, İstanbul 2008.

<sup>75</sup> BİLİCİ, Nurettin, **Vergi Hukuku** 23. Bası, Seçkin Yayınları, Ankara 2010, s. 93; AYRICA bkz: ÜSTÜN-ÜNSAL, s. 123.

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunacaktır.

Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, gizleme olarak kabul edilmektedir.

Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacaktır.

Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

Ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacaktır.

VUK'un 371. maddesindeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında kaçakçılık suçu hükümleri uygulanmayacaktır.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında VUK'un 359. maddesindeki yazılı cezaların uygulanması, ayrıca VUK'un 344. maddesinde yazılı vergi ziyat cezasının uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

VUK'un 359. maddesinin son fıkrasında, hapis cezası uygulamasının, 344. maddedeki vergi ziyai cezasının uygulanmasına engel olmayacağı; 344. maddede ise, 359. maddede sayılan fiillere iştirak edenlere vergi ziyai cezasının bir kat olarak uygulanacağı belirtilmektedir.

O halde iştirak suçları için, 359. maddeye göre hapis cezası ve 344. maddeye göre de bir kat tutarında vergi ziyai cezası öngörülmektedir<sup>76</sup>.

## **2. Mükellefin Özel İşlerini Yapan Memurlara Uygulanacak Ceza**

Konunun düzenlendiği VUK'un 363. maddesine göre; mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanunu'nun 257. maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılacaktır. Bu hareketlerle vergi ziyasına neden olunması halinde, kişiye ayrıca VUK'un 344. maddesine göre vergi ziyai cezası kesilecektir.

Türk Ceza Kanunu'nun 257. maddesinin birinci fıkrası ise kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan hâller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir kazanç sağlayan kamu görevlisinin, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı hükmünü taşımaktadır.

### **3. Vergi Mahremiyetini İhlâl Durumunda Verilecek Cezalar**

4369 Sayılı Kanun ile üzerinde hiçbir değişiklik yapılmamış bulunan, vergi mahremiyetinin ihlali konusu, VUK'un 362. maddesinde düzenlenmiştir. 5728 sayılı Kanun'un 278. maddesiyle yapılan düzenlemeyle, vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlerin, Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesi hükümlerine göre cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır. Şöyle ki;

Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri

---

<sup>76</sup> ATEŞ, Kamil, "4369 Sayılı Kanun Değişikliğinden Sonra İşlenen İştirak Suçlarına Vergi Ziyai Cezası Uygulanması Sorunu", **Yaklaşım**, S. 81, Eylül 1999, s. 65-66.

yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacaktır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi hâlinde de bu cezaya hükmolunacaktır.

Bu sırlar, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılacaktır. Bu hâlde şikâyet koşulu aranmayacaktır.

Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılacaktır.

### **C. Vergi Suç ve Cezalarının Fiile Göre Düzenlendiği Durumlar<sup>77</sup>**

Burada geçerli olan kurallar, esas itibariyle vergi kabahatleri için getirilmiş bulunan düzenlemelerdir. Vergi suçları ile ilgili olarak VUK'ta yer alan hükümler de 5728 sayılı Kanun ile TCK'ya uyumlu hale getirilmiştir.

#### **1. Katılma (İştirak)**

Katılma; kavram olarak, bir tek kişi tarafından işlenebilen bir suçtu birden fazla kişinin önceden anlaşarak ve işbirliği yaparak işlemeleridir. Ceza hukukunun bir kurumu olan katılma, vergi hukukunda da bazı özellikler göz önünde bulundurularak kabul edilmiştir<sup>78</sup>.

Vergi suçları çoğu zaman tek bir kişi tarafından işlenmekle birlikte, uygulamada bazı kişilerin de bazı yararlar karşılığında bu suçlara katıldıkları görülmektedir. Bu katılan kişiler mükellef olabilecekleri gibi mükelleflerle ilişkisi bulunan diğer kişiler de olabilir. Bu durumda kanun koyucu bu kişilerin de cezalandırılmasını sağlamak için katılma müessesesini koymuştur. 4369 sayılı Kanunun 82/1-b maddesiyle

<sup>77</sup> Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz: ÜSTÜN, Süleyman – ŞİŞMAN, Gülden, “Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Adli Vergi Suçlarının Görünüm Şekilleri”, **Vergi Dünyası**, S. 339, Kasım 2009, s. 143 vd.

<sup>78</sup> DEMİRCİ, Azmi-KARTAL, Zihni, “Vergi Hukuku’nda Düzenlenen Vergi Suçlarına Katılma Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, S. 210, Şubat 1999, s. 40.

yürürlükten kaldırılan VUK'un "iştirak" başlıklı 338. maddesinde; "ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartı ile birden fazla kişi kaçakçılık yaptıkları veya kaçakçılığa teşebbüs sayılan fiilleri işledikleri takdirde, her biri hakkında iştirak ettikleri suçlar için bu kanunda yazılı cezalar uygulanması" hükmü yer almaktaydı. 4369 sayılı Kanun'un 82/1-b maddesiyle yürürlükten kaldırılan VUK'un 346. maddesine göre, bir yükümlüyü veya vergi sorumlusunu kaçakçılık suçunu işlemeye azmettirenlere, işlenen fiiller için yükümlüye veya sorumluya uygulanacak ceza aynen uygulanmaktaydı.

4369 Sayılı Kanun'un 15. maddesi ile daha önce, VUK'un 338, 346 ve 347. maddelerinde ayrı ayrı düzenlenmiş olan "iştirak, teşvik ve yardım" konuları, yapılan değişiklikle "iştirak" başlığı altında 360. madde haline getirilmiştir. 5278 sayılı Kanun'un 277. maddesiyle, 8.2.2008 tarihinden itibaren, madde "cezadan indirim" başlığı ile Türk Ceza Kanununa uygun olarak yeniden düzenlenmiştir. Yapılan değişikliğe göre, VUK'un 359. maddesinde yazılı kaçakçılık suçlarının işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilecektir.

## **2. Tekrarlama (Tekerrür)**

Kişilere suçları karşılığı cezalar verilmektedir. Ancak kanun koyucu bu suçların tekrarı durumunda daha ağır cezalar getirerek bunları önlemeye çalışmıştır. Yani, tekrarlama; daha önce suç işleyen ve cezası kesinleşen bir kimsenin belirli bir süre içerisinde yeniden suç işlemesi durumunda, cezasının artırılması sonucunu doğuran bir nedendir<sup>79</sup>.

VUK'un 339. maddesine göre vergi ziyanına sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyanında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyaı cezası % 50, usulsüzlük cezası ise % 25 oranında artırılmak suretiyle uygulanmaktadır. Suç ağırlaştıkça tekrarlama nedeniyle arttırılacak ceza da çoğalmaktadır.

---

<sup>79</sup> ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 216; BAYRAKLI, s. 159-160.



### 3. Birleşme (İçtima)

Bir fiille birden fazla suç ortaya çıkabileceği gibi, birden fazla fiille de aynı nitelikte veya farklı nitelikte birden fazla suç oluşabilmektedir. Bu durum ceza hukukunda olduğu gibi, vergi hukukunda da birleşme müessesinin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

VUK'un 335. maddesine göre, vergi ziyaında cezayı gerektiren tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi kayba uğratılmış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir. Örneğin, ödünç para verme işleri ile sürekli olarak uğraşan bir gelir vergisi yükümlüsü, faaliyetini vergi dairesine bildirmemişse tek fiil ile gelir vergisi yanında ayrıca banka ve sigorta muameleleri vergisi ile ilgili yükümlülüğünü de yerine getirmemiş olacaktır. Bu durumda kayba uğratılan vergiler için ayrı ayrı vergi ziyaı cezası kesilecektir<sup>80</sup>.

Buna karşılık cezayı gerektiren bir fiil ile vergi ziyaı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ilişkin cezalardan sadece miktar itibarı ile en ağır kesilecektir. Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi kaybına da neden olduğu sonradan anlaşıldığı takdirde, daha önce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın kayba uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyaı cezası ile karşılaştırılmasına ve noksan kesilen cezanın tamamlanmasına engel olmaz (VUK, m. 336).

Diğer taraftan, 337. maddeye göre, ayrı ayrı işlenmiş olan vergi ziyaı suçu veya usulsüzlükten dolayı, ayrı ayrı ceza kesilir. Ancak, 352. maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir. Aynı nev'i usulsüzlükten maksat, fiillerin 352. maddede gösterilen derece ve fıkralar itibarıyla yekdiğerine uygunluğudur. Burada fiil ayrılığı durumlarında cezaların birleştirilmediği görülmektedir.

### SONUÇ

Vergi cezalarındaki amaç, vergi kanunlarının icaplarının zamanında ve kurallara uygun olarak yerine getirilmesidir. Böylece kamu

<sup>80</sup> ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 216.

yararına da hizmet edilmiş olup, hazinenin vergi kaybı önlenerek kamu harcamalarının finansmanı için gerekli olan fonlar sağlanmış olacaktır.

Vergi suç-kabahat ve cezaları konusunda yapılan düzenlemelere bakıldığında, 4369 Sayılı Kanun ile ekonomik suça ekonomik ceza temel ilkesinden hareket edilerek, ceza sistemine basitlik, etkinlik ve caydırıcılık kazandırılmak istenildiği görülmektedir. Suç sayılan fiillerin kapsamı genişletilirken, para cezası olarak yaptırılacak müeyyidelerin ağırlaştırıldığı ve buna karşılık hapis cezalarının kısmi de olsa süre olarak hafifletildiğini söylemek mümkündür. Ancak 5904 sayılı Kanun'un<sup>81</sup> 23. maddesiyle, VUK'un 359. maddesinde yapılan değişiklikle hapis cezalarının alt sınırının bir yıldan onsekiz aya yükseltildiğini görüyoruz. Bu durum, hapis cezasının para cezasına çevrilebilmesi olanağını ortadan kaldırmaktadır. Zira TCK'nın 49. ve 50. maddelerine göre, ancak 1 yıl ve daha az süreli hapis cezaları para cezasına çevrilebilmektedir; 51. maddeye göre ise iki yıla kadar verilen hapis cezaları ertelenebilmektedir<sup>82</sup>. Yapılan bu değişikliğin, cezaların caydırıcılığı ve etkinliği konusunda çok olumlu bir gelişme olduğunu söylemek mümkündür.

4369 Sayılı Kanun'un 82/1-b maddesiyle daha önce kaçakçılık suçunun düzenlendiği VUK'un 344. maddesi, başlığı ile birlikte değiştirilerek "vergi ziyayı suçu ve cezası" başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. Böylece, daha önce uygulanmakta olan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları<sup>83</sup> ile birlikte kaçakçılığa teşebbüs suçu ve cezası da kaldırılmış olup, yeni ceza sistemi, "vergi ziyayı cezası" adı altında parasal cezalar ve hürriyeti bağlayıcı cezalar olarak uygulanmaya başlamıştır. "Hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlar ve cezaları" başlığının ise 5728 sayılı kanun'un 276. maddesiyle 8.2.2008 tarihinden itibaren "suçlar ve cezaları" olarak değiştirildiğini görüyoruz. Bu suçlar ve cezaları başlığı altında ise kaçakçılık, cezada indirim, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar hakkındaki hükümler mevcuttur.

---

<sup>81</sup> RG., T. 03.07.2009, S. 27277.

<sup>82</sup> Bkz: BİLİCİ, s. 93.

<sup>83</sup> Bkz: KARADOĞAN, s. 213.

4369 sayılı Kanun ile vergi ziyayı suçuna uygulanacak ceza ise, ziyaya uğratılan verginin bir katı ile buna eklenecek olan gecikme faizinden oluşmaktaydı. Bu gecikme faizi ise, ziyaya uğratılan verginin normal vade tarihinden, ceza ihbarnamesinin hazırlanma tarihine kadar geçen süre için VUK'un 112. maddesine göre hesaplanan gecikme faizinin yarısı kadardı. İlgili vergi tarhiyatı dönemi ne kadar eski olursa, vergi ziyayı cezasının parasal tutarı da o kadar büyük olacaktı. Bu durum incelemenin yapıldığı döneme bağlı olarak cezayı oldukça ağırlaştırıcı bir rol oynayacak, cezanın değerinde zaman içinde meydana gelen aşınma telafi edilecek, başka bir ifadeyle cezanın değeri korunacaktı<sup>84</sup>. 6.1.2005 tarihli ve 2001/3 Esas - 2005/4 Karar Sayılı Anayasa Mahkemesi kararı<sup>85</sup> ile bu durum değiştirilmiştir. Gecikme faizi artık cezanın belirlenmesinde etkili değildir.

4369 sayılı Kanun ile ağır kusur ve kusur cezaları kaldırılarak üç ayrı suç yerine tek bir suç tanımı getirilerek, sistemin basitleştirilmesinde ve karmaşanın azaltılmasında önemli bir gelişme gösterilmiştir.

Belge düzeninde yapılan sahtecilikler sıradan vergi ziyayı cezası gibi ele alınmamakta ve bunların faillerine vergi ziyayı şartına bağlı olmaksızın hapis cezası öngörülmektedir. Zaten, yaptığı ihlalden pişmanlık duyup kendiliğinden idareyi bilgilendiren mükellefler için pişmanlık müessesesiyle cezada indirim imkanı da mevcuttur.

Günümüzde hemen hemen bütün suçların örgütlü bir şekilde işlendiği nazara alınarak, vergi suç ve cezalarına ilişkin fiillerin işlenmesi durumunda cezalandırılmaları hakkındaki hükümlerin tereddütlere yer bırakmayacak şekilde açıkça düzenlenmesinde yarar vardır. Hatta suçların, örgütlü bir biçimde işlenmesinde daha ağır cezaların öngörülmesi caydırıcılık açısından isabetli olacaktır.

<sup>84</sup> Bu konu ve bu bölümdeki diğer konular hk. Bkz: GÜRSES, Mahmut, "Hafifletilirken Ağırlaşan Cezalar ve "Bilerek" İbaresinin Yokluğunda Kaçakçılık Suç ve Cezaları", **Yaklaşım**, S. 74, Şubat 1999, s. 19-26.

<sup>85</sup> RG., T. 20.10.2005, S. 25972.

### **YARARLANILAN KAYNAKLAR**

AĞCA, İlker, “Vergi Cezalarının Affı ve Sonuçları Açısından Değerlendirilmesi”, Sayıştay Dergisi, İlker AĞCA’ nın Anısına Vergi Konularına İlişkin Makaleler, Tıpkı Basım, Eylül 1999, s. 1-32.

ATEŞ, Kamil, “4369 Sayılı Kanun Değişikliğinden Sonra İşlenen İştirak Suçlarına Vergi Ziyat Cezası Uygulaması Sorunu”, Yaklaşım, Yıl:7, Sayı: 81, Eylül 1999, s. 64-70.

AYKIN, Hasan, “4444 Sayılı Kanun Sonrası Uzlaşma Müessesesi”, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 303, 1 Eylül 1999, s. 78-80.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “Vergi Suç Ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum”, İstanbul Barosu Dergisi, Cilt: 82, Sayı: 6, 2008, s. 2839-2859.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, Vergi Veza Hukuku, Yeniden yazılmış 3. Baskı, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Afyonkarahisar, 2006.

BİLİCİ, Nurettin, Vergi Hukuku, 23. Bası, Seçkin, Ankara, 2010.

CANDAN, Turgut, “Kabahatler Kanunu Hakkında”, Mali Pusula, Sayı: 10, Ekim 2005.

COŞKUN, Halil, “Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapan 4444 Sayılı Kanun ile Yapılan Düzenlemeler”, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 303,1 Eylül 1999, s. 29-35.

DELİCE, Mehmet, “Vergi Ziyat Cezasında Gecikme Faizi ve Gecikme Zammı Uygulaması”, Vergi Dünyası, Sayı : 218, Ekim 1999, s. 62-65.

DEMİRCİ, Azmi - Zihni KARTAL, “Vergi Hukuku'nda Düzenlenen Vergi Suçlarına Katılma Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, Sayı: 210, Şubat 1999, s. 39-53.

DONAY, Süheyl, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta, İstanbul, Haziran 2008.

EDİZDOĞAN Nihat - Metih TAŞ, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Yayınları, Bursa, 1993.

GÜLERYÜZ Süveyda, “Türk Hukuk Sisteminde Ceza Kavramı”, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 305, Ekim 1999, s. 54-56.

GÜLERYÜZ Süveyda, “Vergi Usul Kanunu’na Göre Cezalar-2” Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı:307, 1 Kasım 1999.

GÜLERYÜZ Süveyda, “Vergi Usul Kanunu’na Göre Cezalar-I” Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 306, Ekim 1999, s. 62-65.

GÜNDEL Ahmet, “Vergi Suçlarında Ticaret, Sanat ve Meslek İcrasından Mahrumiyetle İlişkin Feri Ceza Uygulaması”, Yaklaşım, Yıl: 2, Sayı: 18, Haziran 1994, s. 7-8.

GÜRSES Mahmut, “Hafifletirken Ağırlaşan Cezalar ve “Bilerek” İbaresinin Yokluğunda Kaçakçılık Suç ve Cezaları”, Yaklaşım, Sayı : 74 (Şubat 1999), s. 19-26.

KARABAYIR Adem, “4369 Sayılı Kanun Kanuni Temsilcilerde Hapis Cezasını Kaldırıyor mu?”, Vergi Dünyası, Sayı: 205, Eylül 1998, s. 111-113.

KARACA Kazım, “Vergi İncelemeleri ve Ceza Hükümlerinin Uygulanması”, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 306, 15 Ekim 1999, s. 36-38.

KARADOĞAN Uğur, “Vergi Cezalarında Yapılan Son Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, Yaklaşım, Yıl:7, Sayı: 84, Aralık 1999, s. 211-217.

KAYA Ömer, “Muhasebe Sistemine Uyulmaması Halleri ve Özel Usulsüzlük Cezası Uygulaması”, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 300, 15 Temmuz 1999, s. 27-30.

KAYA Ömer, “Vergi Ziyai Cezasının Uzlaşma Kapsamından Çıkarılmış Olmasının Uzlaşma Müessesesine Menfi Etkisi”, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 302, 15 Ağustos 1999, s. 40-42.

KIRBAŞ Sadık, Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, Gözden geçirilmiş, Değiştirilmiş ve Genişletilmiş 8. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara: 1996.

KIZILOT Şükrü, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşanlarda, Hapis Cezasının Kalkması”, Yaklaşım, Yıl:7, Sayı: 74, Şubat 1999, s. 30-33.

KIZILOT Şükrü, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1999.

KOYUNCU Mesut, “Vergi Reformu”, Vergi Dünyası, Sayı: 218, Ekim 1999, s. 43-61.

KOYUNCU Muzaffer, “Yeni Değişikliklere Göre Vergi Cezası Sistemi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 131, Ağustos 1999, s. 13-17.

MUTLUER Kamil, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir 1976.

ORTAÇ Fevzi Rifat, Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti ve Yasaklar (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 1986.

ÖNCEL, Mualla-Ahmet KUMRULU-Nami ÇAĞAN. Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 17. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, Ekim 2009.

ÖZDEMİR Ahmet, “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları”, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 297, Haziran 1999, s. 79-83.

ÖZDEMİR Ahmet, “Kamu Görevlilerinin Kanunları”, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 299, Temmuz 1999, 20-25.

ŞEKDUR Mahmut, “Kanunların Geçmişe Yürümezliği İlkesinin Vergi Suç ve Cezalarında Uygulanması”, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 306, Ekim 1999, s. 114-117.

ŞENYÜZ Doğan, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa 2008.

ŞİRİN Mehmet, “Vergi Usul Kanunu’nun Ceza Hükümlerinde Yapılan Değişiklikler”, Vergi Dünyası, Sayı: 206, Ekim 1998, s. 3-24.

ÜSTÜN Süleyman – ŞİŞMAN Gülden, “Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Adli Vergi Suçlarının Görünüm Şekilleri”, Vergi Dünyası, Sayı: 339, Kasım 2009, s. 143-154.

ÜSTÜN Ümit Süleyman – ÜNSAL Hilmi, “Vergi Cezaları Konusunda 5728 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler ve Değerlendirilmesi”, SÜHFD, yıl 2008, Cilt 16, Sayı: 2, s. 111-126.

ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Cezaî yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usûlü”, SÜHFD, yıl 2001, Cilt 9, Sayı: 3-4, s. 299-329.

ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi”, SÜHFD, yıl 2006, Cilt 14, Sayı: 1, s. 217-285.

ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Vergi Ceza Miktarlarının Yeniden Değerleme Oranında Artırılması”, Vergi Sorunları, Sayı: 246, Mart 2009, s. 175-182.

ÜSTÜN Ümit Süleyman, Cezaî Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usûlü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Konya, 2001. (Cezai Yaptırım).

ÜSTÜN Ümit Süleyman, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, Ankara 2007.

Vergi Tasarısı Genel Gerekçe. Yaklaşım, 63 Mart 1998, s. 141-204.

YÜCEL Tugay, “4369 Sayılı Kanunla Uzlaşma Hükümlerinde Yapılan Değişikliklerin Yarattığı Sorunlar”, Mükellefin Dergisi, Sayı: 81, Eylül 1999, s. 54-62.

YÜCEL Tugay, “4444 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesinin Yeniden İrdelenmesi ve Bir Öneri”, Mükellefin Dergisi, Sayı: 82, Ekim 1999, s. 87-99.

YÜCETAŞ BORAN Nazan - Eren YEŞİLYURT. “4444 Sayılı Kanun ile GVK, KVK, EVK, BGK ve HK’nda Yapılan Değişiklikler”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:132, Eylül 1999, s. 18-33.