

VERGİ CEZALARI KONUSUNDA 5728 SAYILI KANUNLA YAPILAN DÜZENLEMELER VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Yrd. Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN*

Yrd. Doç. Dr. Hilmi ÜNSAL**

ÖZET

Bazı kanunlarda yer alan ceza hükümlerinin Türk Ceza Kanununa uyumunun sağlanması amacıyla 5728 sayılı kanun çıkarılmıştır. Bu kanunda, hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılan vergi suçları ve cezaları konusunda da TCK'ya uyum sağlanmasına yönelik yapılan düzenlemeler yer almaktadır. Bu düzenlemeler sonucu bazı vergi suçlarının cezalarında artma olurken, paraya çevrilme konusunda da önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Bu çalışmada, söz konusu düzenlemeler açıklanacak ve bunların bir değerlendirmesi yapılmaya çalışılacaktır.

ANAHTAR KELİMELER: Vergi suçları, vergi cezaları, hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren vergi suçları, Türk Ceza Kanunu, 5728 sayılı Kanun

THE APPRECIATION OF NEW ARRANGEMENTS ABOUT TAX PENALTIES MADE BY THE CODE NO. 5728

ABSTRACT

Code no. 5728 is adopted to maintain unison between penalty rules which is situated on various codes and with Turkish Penal Code. Some arrangements have been done about tax penalties which require penalty of imprisonment to maintain unison with turkish Penal Code by the code no 5728. By these arrangements there have been some increments on tax penalties and some changes have been occurred about conversion of pecuniary penalty. These changes are explained and analyzed in this study.

KEYWORDS: tax crimes and penalties, tax penalties which require penalty of imprisonment, Turkish Penal Code, Code no 5728.

* Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

** Kırıkkale Üniversitesi İİBF Öğretim Üyesi

1. GİRİŞ

Vergi hukukunda, vergi suçlarının bir kısmı para cezası ile cezalandırılırken bir kısmı hürriyeti bağlayıcı cezalarla cezalandırılmaktadır. Son düzenlemelerden önce hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren vergi suçları, Vergi Usul Kanunu hükümleri ile Türk Ceza Kanunu hükümlerine göre cezalandırılmaktaydı. Ancak bazen bu şekilde iki ayrı kanunun hükümlerine göre cezalandırma yapılması, uygulamada ikiliğe ve karmaşıklığa yol açabilmekteydi. Şöyle ki; vergi suçlarının tamamı, Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanmakla beraber, bir kısım suçların cezalandırılmasında TCK hükümlerine atf yapılmıştı. Ancak verilecek cezaların sınırları yine VUK' ta belirtilmişti.

Suçun tanımlanması, ceza sınırlarının belirlenmesi gibi konuların VUK'ta belirtilmesi, cezalandırma işlemi konusundaysa ceza hukukuna atf yapılması bazı güçlükler yol açıyordu. Bu güçlükleri ortadan kaldırmak amacıyla ve Vergi Usul Kanunu hükümleriyle TCK'nın hükümlerinin uyumu gerekli hale gelmiştir. Bu bağlamda bazı yeni düzenlemelerin yapılmasına ihtiyaç duyulmuştur. Söz konusu düzenlemeler 5728 sayılı Kanun'la yapılmıştır¹.

5728 sayılı Kanunla, çeşitli kanunların Türk Ceza Kanunu'na uyumu için birçok kanunu ilgilendiren düzenlemeler yapılmıştır. Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi suç ve cezaları konusunda da bazı düzenlemelere yer verilmiştir. Verilecek cezalar konusunda yeni düzenleme yapılan suçlar; kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali, mükelleflerin özel işlerini yapma ve kaçakçılığa iştirak suçlarıdır. Bu çalışmanın konusu; 5728 sayılı kanun'la yapılan yeni düzenlemelerin, söz konusu vergi suçlarının cezalandırılması konusunda getirdiği hükümlerin analizi ve değerlendirilmesidir.

2. SUÇ KAVRAMI VE VERGİ SUÇLARI

2.1. Suç Kavramı ve Suçun Unsurları

Suç kavramı kısaca, kanunun ceza tehdidi ile yasakladığı bir fiil olarak ifade edilebilir². Suç, şekli bakımdan hukuk düzenince ceza veya emniyet tedbiri

¹ “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”, Kanun no: 5728, RG., 8.2.2008, S. 26781.

² TOROSLU Nevzat, Ceza Hukuku, Savaş Yayınevi, Ankara 2005, s. 61; Suç kısaca, kanunun kriminal bir yaptırım ile karşıladığı fiil olarak da tanımlanabilir. Bkz.: HAKERİ Hakan, Ceza Hukuku, 5. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2007, s. 87.

yaptırımına bağlanmış kanunî tip olarak da tanımlanabilir³. Suç, hukuka aykırı ve kusurlu bir hareketle gerçekleşebilen bir olgu olduğu için, suçun yapısında kusurluluk ve hukuka aykırılık doğal olarak bulunmaktadır⁴.

Herhangi bir fiilin suç olarak kabul edilebilmesi için bir takım unsurların varlığı gereklidir. Bu bağlamda suçun unsurları; kanunî unsur (tipiklik), maddî unsur (hareket), manevî unsur(kusurluluk) ve hukuka aykırılık unsurlarıdır⁵. Bir hareketin suç olarak nitelendirilebilmesi için bu unsurların tamamını bünyesinde barındırıyor olması gerekmektedir.

Suçun ilk unsuru kanunî unsur olarak da ifade edilen tipikliklerdir. Kanunî unsur, bir fiilin suç olarak nitelendirilebilmesi için onun kanunda açıkça suç olarak düzenlenmiş ve o fiil için bir yaptırımın belirlenmiş olmasını ifade eder⁶. Tipiklik, işlenmiş bir fiilin ceza kanununda yer alan suç tanımına uygun bulunup bulunmadığının tespiti ile ilgilidir⁷.

Suçun ikinci unsuru olarak maddî unsur (hareket), “fiil”den ibarettir⁸; yani suçun var olabilmesi için ortada bir fiilin bulunması gerekir. Elbette ki bu fiilin kanunî tipe uygun, hukuka aykırı ve kusurlu yapılan bir fiil olması gerekir. İnsan hareketi, suçun maddî unsurunu tek başına oluşturmaz. Bu hareketin dış dünyada bir değişiklik meydana getirmesi, diğer bir deyişle bir sonucunun bulunması gerekir. Ayrıca bu hareketle sonuç arasında bir nedensellik (illiyet) bağı da bulunmalıdır. Dolayısıyla hareket, sonuç ve bu ikisi arasındaki nedensellik (illiyet) bağı, suçun maddî unsurunun alt unsurları olarak ifade edilebilir⁹.

³ İÇEL Kayıhan/ÖZGENÇ İzzet/SÖZÜER Adem/MAHMUTOĞLU Fatih S./ÜNVER Yener, İçel Suç Teorisi 2. Kitap, İstanbul 1999, s. 15.

⁴ İÇEL/ÖZGENÇ/SÖZÜER/MAHMUTOĞLU/ÜNVER, s. 15.

⁵ HAKERİ, s. 105; ÖZTÜRK Bahri/ERDEM Mustafa Ruhan, Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku, Yeni TCK'ya Göre Yenilenmiş 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2006, s. 104; Ancak bazı yazarlar kanunî unsur (tipikliği) bağımsız bir unsur olarak değil, fiilin bir niteliği şeklinde ele almaktadırlar, bkz.: İÇEL/ ÖZGENÇ/ SÖZÜER/ MAHMUTOĞLU/ ÜNVER s. 16, 24, 94; TOROSLU ise suçun maddî ve manevî unsur olmak üzere iki unsurdan oluştuğunu kabul etmektedir. Bkz.: TOROSLU, s. 75-76.

⁶ HAKERİ, s. 105; ÖNER Erdoğan, Vergi Hukuku Açısından Türk Kamu Hukuku, Maliye Bakanlığı tetkik Kurulu Yayını No: 1980/221, Başbakanlık Basımevi, Ankara 1981, s. 172.

⁷ ÖZTÜRK/ERDEM, s. 122.

⁸ ÖZTÜRK/ERDEM, s. 127; HAKERİ, s. 111.

⁹ İÇEL/ÖZGENÇ/SÖZÜER/MAHMUTOĞLU/ÜNVER, s. 61, 76, 81; HAKERİ, s. 114; TOROSLU, s. 80, ÖZTÜRK/ERDEM, s. 127; Bu alt unsurlar yalnızca

Subjektif unsur olarak kabul edilen manevî unsur, temel itibariyle failin fiili iradesi ile yani kusurlu olarak işlemesini ifade eder¹⁰. Bu unsur, suçtan söz edilebilmesi için failin kanunî tipe uygun ve hukuka aykırı bir fiili gerçekleştirmesinin yeterli olmadığını, ayrıca bu fiilin psikolojik yönden de faile bağlanabilmesi gerektiğini, diğer bir ifadeyle fiille fail arasında psişik bir bağın da bulunmasının zorunluluğunu belirtir¹¹.

Suçun son unsuru olarak hukuka aykırılık sayılabilir. Çünkü bir fiili hukuka aykırı olmadıkça, suç da oluşmayacaktır¹². Hukuka aykırılık, işlenen ve kanunî tarife uygun bulunan fiilin, yalnız ceza hukuku ile değil bütün hukuk düzeni ile çelişki ve çatışma halinde bulunması anlamına gelmektedir¹³.

Sayılan unsurların tamamı vergi suçlarının tespiti ve cezalandırılması için de geçerlidir.

2.2. Vergi Suçları

Vergi suçları ve bu suçlara verilecek cezalar konusundaki düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu, vergi suçlarının neler olduğunu açık bir şekilde başlıklar halinde tanımlamıştır. Ancak bu suçları işleyenlerin cezalandırılması konusunda farklı bir yol izlemiştir. Bu çerçevede bazı suçların cezalandırılmasını açıkça düzenlemiş, cezayı verecek mercii olarak vergi idaresini göstermiş, verilecek ceza miktarlarını da açıklamıştır. Ancak bazı suçların cezalandırılması konusunda Türk Ceza Kanunu'na atıf yapmıştır. Dolayısıyla bizzat Vergi Usul Kanunu'nun düzenlendiği cezalar para cezası şeklinde olduğu için, bu cezaları gerektiren suçlara mali nitelikli suçlar adı verilmektedir. Mali nitelikli suçlar; yukarda da ifade edildiği gibi vergi hukukunun kuralları çerçevesinde cezalandırılacak suçlar olup, cezalandırmayı vergi idaresi yapmaktadır ve verilen ceza, para cezası şeklindedir. Bu kapsama giren suçlar; vergi ziyai suçu, usulsüzlük suçları ve tekerrür suçudur. Bu suçlarla ilgili olarak Türk Ceza Kanunu'na herhangi bir atıf yapılmamıştır. Dolayısıyla

suçlar için geçerli değildir; hukuka aykırı olsun veya olmasın bütün fiillerin de unsurlarını oluşturmaktadır. Bkz.: KUNTER Nurullah, Suçun Maddi Unsurları Nazariyesi, İstanbul 1954, s. 10.

¹⁰ İÇEL/ÖZGENÇ/SÖZÜER/MAHMUTOĞLU/ÜNVER, s. 106, 204.

¹¹ TOROSLU, s. 126; HAKERİ, s. 199.

¹² İÇEL/ÖZGENÇ/SÖZÜER/MAHMUTOĞLU/ÜNVER, s. 100; Karşı yöndeki bir görüşe göre, hukuka aykırılığı suçun kurucu unsuru olarak kabul etmek isabetli değildir. Çünkü hukuka aykırılık suçun bir unsuru değil, özüdür. Bkz.: TOROSLU, s. 75.

¹³ İÇEL/ÖZGENÇ/SÖZÜER/MAHMUTOĞLU/ÜNVER, s. 101; HAKERİ, s. 155; ÖZTÜRK/ERDEM, s. 146.

Türk Ceza Kanunu'nda yapılan yeni düzenlemelerin bu suçlarla herhangi bir ilişkisi yoktur.

Vergi Usul Kanunu'nun ceza hukukuna atıf yaparak cezalandırılmasını istediği suçların cezası hapis cezası şeklinde olduğu için bu tür suçlara hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren suçlar adı verilmektedir. Hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren suçlar; ceza hukukunun kurallarına göre cezalandırılacak suçlar olup, cezayı veren mahkemelerdir ve ceza hapis cezası şeklinde olmaktadır. İstisnai durumlarda hapis cezalarının para cezasına çevrilmesi mümkündür. Bu kapsama giren suçlar; kaçakçılık suçu, iştirak suçu, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve mükellefin özel işlerini yapma yasağının ihlalidir. Vergi Usul Kanunu ile Türk Ceza Kanunu'nun uyumu amacıyla yapılan yeni düzenlemeler bu kapsama giren suçların cezalandırılmasıyla ilgilidir.

3. VERGİ SUÇLARININ CEZALANDIRILMASI KONUSUNDA 5728 SAYILI KANUNLA YAPILAN DÜZENLEMELER

3.1. Kaçakçılık Suçu Ve Cezalandırılması Konusunda Yapılan Düzenlemeler

Vergi hukukunda Kaçakçılık suçuna yol açan fiiller, VUK'un 359.maddesinde düzenlenmiştir. 5728 sayılı Kanun yürürlüğe girmezden önce kaçakçılık suçları "6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası gerektiren suçlar" ve "18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası gerektiren kaçakçılık suçları" şeklinde iki alt başlık halinde düzenlenmişti. 5728 sayılı Kanunla bu sınıflandırma; "1 yıldan 3 yıla kadar", "3 yıldan 5 yıla kadar" ve "2 yıldan 5 yıla kadar" hapis cezası gerektiren fiiller şeklinde düzenlenmiştir.

5728 sayılı Kanun'la VUK'un 359.maddesinde öngörülen ceza süreleri değiştirilmiştir. Önceki düzenlemelere göre 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası gerektiren fiiller yeni düzenlemelere göre 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası gerektirirken; 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası gerektiren fiiller ise "3 yıldan 5 yıla kadar" hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. Ayrıca izinsiz belge basımı ve kullanımı, önceki düzenlemede 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası gerektirirken, yeni düzenlemeyle "2 yıldan 5 yıla kadar" hapis cezası gerektirmektedir.

Bu bilgiler ışığında;

a-1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası gerektiren fiiller

- Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda; hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek

- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek, gizlemek veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmaktır.

Bu kısım ile ilgili olarak yapılan yenilik; yasanın önceki halinde yer alan “6 aydan 3 yıla” kadar hapis cezası gerektiren fiillerin yol açtığı kaçakçılık suçunda para cezası uygulamasının kaldırılmasıdır. Şöyle ki; bu kapsama giren fiillerden dolayı 1 yıla kadar verilen hapis cezaları paraya çevrilebilmekteydi. Artık paraya çevrilme konusunda bu hükmün uygulanabilirliği kalmamıştır. Para cezasına çevirme konusunda TCK’nın 50.maddesi hükmü geçerlidir.

Bir diğer yenilik, cezaların alt ve üst sınırları konusundadır. Bu çerçevede; daha önce 6 aydan başlayan hapis cezalarında alt sınır 1 yıla çıkartılmıştır. Üst sınır ise 3 yıl olarak belirlenmiştir.

b-3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası gerektiren fiillerden kaynaklanan kaçakçılık suçları

- Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak

- Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmaktır.

Bu kısım ile ilgili olarak önceki düzenlemede 18 aydan başlayan alt sınır yeni düzenlemeyle 3 yıla çıkartılmıştır. Üst sınır ise 3 yıldan 5 yıla yükseltilmiştir.

c-2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası gerektiren fiillerden kaynaklanan kaçakçılık suçları

- VUK’a göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, anlaşmasız olarak basmak veya bilerek kullanmaktır.

Maliye Bakanlığıyla anlaşmasız belge basımı konusuna ilişkin kaçakçılık suçunu düzenleyen bu kısımda madde metninde önemli değişikliklere gidilmiştir. Birinci olarak; verilecek cezanın alt sınırı 18 aydan 2 yıla, üst sınırı 3 yıldan 5 yıla çıkartılmıştır. İkinci olarak; yeni düzenlemeyle, madde metninden “sahte belge basmak” ifadesi çıkartılmıştır. Dolayısıyla sahte belge basmak suç olmaktan çıkartılmıştır. Ayrıca önceki düzenlemede yer alan, bu belgeyi kullanmak” ifadesi, “bu belgeyi bilerek kullanmak” şeklinde değiştirilmiştir. Böylece Maliye Bakanlığı’yla anlaşma yapmadan basılmış belgeyi bilmeden kullandığını iddia eden bir kişi, bu iddiasını ispat etmesi durumunda kaçakçılık suçu işlememiş olmaktadır.

3.2. İştirak Suçu Konusunda Yapılan Düzenlemeler

5728 sayılı Kanun'la iştirak suçu ve cezalandırılması düzenleyen VUK'un 360.maddesi de yeniden düzenlenmiştir. Öncelikle "İştirak" başlığı kaldırılıp yerine "cezada indirim" başlığı ikame edilmiştir.

Maddenin değişmeden önceki biçiminde; kaçakçılık suçuna birden fazla kişinin iştirak etmesi durumunda iştirak eden kişinin iştirak niyetine göre cezalandırılma öngörülmüştü. Şöyle ki; kaçakçılık suçuna iştirak edenin ayrı maddi menfaat gözetmesi durumunda veya suça azmettirme durumunda, iştirak edenlere ve azmettirenlere suçu işleyen kişiye verilen cezanın aynısının verileceği; maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere ise cezanın dörtte birinin verileceği hükme bağlanmıştır. 5728 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle beraber bu hükümler kaldırılmış, madde metni "**359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir**" şeklinde düzenlenmiştir.

TCK'nın suça iştirak hükümleri; 37. ve 41.maddelerinde düzenlenmiştir. Suça iştirak başlığı altında öncelikle "faillik" tanımlanmıştır. Fail, suça yol açan fiilin işlenmesine katılan her bir kişidir. Suçun işlenmesi için bir başka kişiyi araç olarak kullanan kişi de fail olarak tanımlanmıştır (TCK m.37). İkinci olarak "azmettirme" tanımlanmıştır. Suça azmettiren kişi, suçu işleyen kişiye verilen cezanın aynısıyla cezalandırılacaktır. Ancak azmettirmek alt ve üst soy şeklindeki akrabalık gücü kullanılarak gerçekleştirilmişse azmettiren kişinin cezası üçte birden yarısına kadar artırılmaktadır (TCK m.38). Üçüncü olarak "yardım etme" düzenlenmiştir. Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesine yardım eden kişiye verilecek ceza, suçu işleyen kişiye verilecek cezanın yarısı indirilmek suretiyle belirlenecektir (TCK m.39). TCK'nın 39/2. maddesinde ise sayılan durumlarda kişinin suçtan dolayı yardım eden sıfatıyla sorumlu olacağı belirtilmiştir. Buna göre, a) suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek; b) suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak; c) suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak hallerinde, bu fiilleri işleyen kişiler yardım eden sıfatıyla sorumlu olacaktır.

3.3. Vergi Mahremiyetinin İhlali ve Cezalandırılması Konusunda Yapılan Düzenlemeler

Vergi mahremiyeti ve bu mahremiyete uymak zorunda olanlar; VUK'un 5. maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre; "**Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, Vergi mahkemeleri bölge idari**

mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler, Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler vergi mahremiyetine uymak zorundadırlar". Sayılan kişiler; görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları öğrenebilmektedirler. Öğrendikleri bu bilgileri ve sırları gerek görevleri devam ettiği sürece gerekse görevleri bittikten sonra açıklayamazlar, kendilerinin veya üçüncü şahısların menfaati için kullanamazlar (VUK m.5).

Vergi mahremiyetine uyması gerektiği halde uymayan kişilerin cezalandırılması konusunda VUK' un 362. maddesinde 3 aya kadar hapis cezası öngörülmüş idi. Ancak bu düzenleme 5728 sayılı Kanun'la değiştirilmiştir. 5728 sayılı Kanun, VUK' un vergi mahremiyetinin cezasıyla ilgili 362. maddesini değiştirmiş ve bu suçun cezalandırılması konusunda TCK'nin 239. maddesine atıf yapmıştır.

TCK'nin 239. maddesi hükmünce "Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması" başlığını taşımaktadır. Madde metninde şu hükümler yer almaktadır:

"Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi hâlinde de bu fıkra göre cezaya hükmolunur".

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

Bu bilgiler ışığında vergi mahremiyetini ihlal eden kişiler; TCK'nin 239/1. maddesi gereğince "ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi", suçunu işlemiş sayılmaktadır. Mükellefle ilgili olup da açıklanmış bir bilgi veya belgenin kanunda belirtilen nitelikte sır olup olmadığı, kanundaki kriterler göz önünde bulundurularak hâkim tarafından belirlenecektir¹⁴.

¹⁴ TCK'nin 239. madde gerekçesi. Bkz.: GÜNEY Niyazi/ÖZDEMİR Kenan/BALO Yusuf S, Yeni Türk Ceza Kanunu, Adil Yayınevi, Ankara 2004, s. 706.

TCK'nin 239. maddesinde sadece ilgili sırların açıklanması halinde verilecek ceza düzenlenmiş ancak bu sırların ne olduğunun tanımı yapılmamıştır.

Bu konuda “Ticarî Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısı¹⁵”nda bazı tanımlara yer verilmiştir. Tasarının 2. maddesinde ticarî sır; “bir ticarî işletme veya şirketin faaliyet alanı ile ilgili yalnızca belirli sayıdaki mensupları ve diğer görevlileri tarafından bilinen, elde edilebilen, rakiplerince bilinmemesi ve üçüncü kişilere ve kamuya açıklanmaması gereken işletme ve şirketin ekonomik hayattaki başarı ve verimliliği için büyük önemi bulunan; iç kuruluş yapısı ve organizasyonu, malî, iktisadî, kredi ve nakit durumu, araştırma ve geliştirme çalışmaları, faaliyet stratejisi, hammadde kaynakları, imalatının teknik özellikleri, fiyatlandırma politikaları, pazarlama taktikleri ve masrafları, pazar payları, toptancı ve perakendeci müşteri potansiyeli ve ağları, izne tâbi veya tâbi olmayan sözleşme bağlantılarına ilişkin veya bu gibi bilgi, belge, elektronik ortam kayıt ve verilerden oluşur” şeklinde tanımlanmıştır.

Tasarının 3. maddesinde banka sırrı kavramı tanımlanmıştır: “Banka sırrı; bankanın yönetim ve denetim organlarının üyeleri, mensupları ve diğer görevlileri tarafından bilinen malî, iktisadî, kredi ve nakit durumu ile ilgili bilgilerle, bankanın müşteri potansiyeli, kredi verme, mevduat toplama, yönetim esasları, diğer bankacılık hizmet ve faaliyetleri, risk pozisyonlarına ilişkin her türlü bilgi, belge, elektronik ortam kayıt ve verilerinden oluşur” şeklinde tanımlanmıştır.

Tasarın 4. maddesinde “müşteri sırrı; ticarî işletme ve şirketlerin, bankaların, sigorta şirketlerinin, sermaye piyasasında ve malî sektör alanında faaliyette bulunan aracı kurum ve şirketlerin, kendi faaliyet alanlarıyla ilgili olarak müşterisiyle ilişkilerinde, müşterinin şahsî, iktisadî, malî, nakit ve kredi durumuna ilişkin doğrudan veya dolayısıyla edindikleri tüm bilgi, belge, elektronik ortam kayıt ve verilerinden oluşur” şeklinde tanımlanmıştır.

Ticarî sır, Türk Ticaret Kanununda tanımlanmamıştır. Ancak Türk Ticaret Kanununun 57/8. maddesinde başkasının ticarî sırlarından faydalanma ve yaymanın haksız rekabet olduğu ifade edilmiştir¹⁶. Herhangi bir yasal belirleme

¹⁵ Tasarının tam metni için bkz.: <http://www.kgm.adalet.gov.tr/ticarisirkanunu.htm>

¹⁶ Bkz.: KARAHAN Sami, Ticarî İşletme Hukuku, Konya 2003, s. 197; Müstahdemleri, vekilleri kandırarak istihdam edenin veya müvekkillerinin imalat veya ticaret sırlarını ifşa ettirme veya ele geçirme bir haksız rekabet halidir. Bkz.: BERZEK Ayşe Nur, Ticaret Hukukunun Genel İlkeleri, Beta Basım Yayım, İstanbul 2004, s. 90.

olmamasına rağmen herkes tarafından bilinemeyen ve araştırılmayan, bağımsız bir ekonomik değeri olan her türlü bilgi, ticarî sır olarak değerlendirilebilir¹⁷.

TCK'nın 239/2. maddesinde, birinci fıkra hükümlerinin fenni keşif ve buluşlar veya sınaî uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanacağı belirtilmektedir. Burada belirtilen sınaî sırlar da ticarî sır kapsamına girmektedir¹⁸.

Bankacılık sırrı, bankacılık hukukuyla yakından ilgilidir. Ancak 5411 sayılı Bankacılık Kanununda bankacılık, müşteri ve ticarî sırlarının açıklanamayacağına yönelik hükümler bulunmasına rağmen, bunların tanımı yapılmamıştır. Doktrinde yapılan bir açıklamaya göre bankacılık sırrı, banka mensuplarının veya bir banka kadrosuna dâhil olmasalar da resmi görevleri dolayısıyla banka ve müşteri ile ilişki kuran kimselerin banka işleri veya müşterilerin hesabı hakkında saklı tutmak zorunda oldukları bilgileri ifade eder¹⁹. Banka sırrı, bankacılık nitelik ve niceliğini taşıyan, bankanın malî gücünü ve itibarını ilgilendiren hususları kapsamaktadır. Müşteri sırrı ise en geniş anlamda değerlendirilmelidir. Kişilerin banka ile tek bir hukukî ilişkiye girmeleri müşteri sayılmaları ve sırlarının korunması için yeterlidir²⁰.

Sır, mükellef veya mükellefle ilgili olan kişilerle alakalı olabilir. Mükellefe ait sır, hakkında vergi muamelesi yapılan kişilerin şahsı, muamele ve hesap durumu, işi, serveti veya mesleği ile ilgili hususlardır²¹. Dolayısıyla; vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişiler, mükellef ve mükellefle ilgili kişilerin ticarî, mesleki sırlarını banka sırlarını ve müşteri sırlarını açıklayamazlar. Açıkladıkları takdirde vergi mahremiyetini ihlal etmiş sayılmaktadırlar.

Türk Ceza Kanunu'na atıf yapılarak getirilen bu yeni düzenlemelerden önce mahremiyet kavramının içeriği konusunda yeterince açık hükümler mevcut değildi. Yapılan yeni düzenlemeyle vergi mahremiyetine giren ve açıklanmaması gereken özel bilgilerin kapsamı belirtilmiş ve sınırları çizilmiştir.

¹⁷ UŞAN M. Fatih, İş Hukukunda İş Sırrının Korunması (Sır Saklama ve Rekabet Yasası), Seçkin Yayıncılık, Ankara 2003, s. 25; Özellikle işletmenin teknik-ticarî bilgilerinin bu suretle öğrenilmesi, haksız rekabet oluşturur. Bkz.: BERZEK, s. 91.

¹⁸ Bkz.: Adem SÖZÜER'in açıklaması, GÜNEY/ÖZDEMİR/BALO, s. 708.

¹⁹ YÜKSEL Ali Sait, Bankacılık Hukuku, İstanbul 1982, s. 59.

²⁰ REİSOĞLU Seza, 3182 Sayılı Bankalar Kanunu Şerhi, Ankara 1988, s. 561-562.

²¹ ŞENYÜZ Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Yeni TCK'ya Göre Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa 2005, s. 266

Ayrıca verilecek ceza da 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası olarak değiştirilmiştir.

3.4. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Yasağı ve Cezalandırılması Konusunda Yapılan Düzenlemeler

“Yasaklar” başlığını taşıyan Vergi Usul Kanunu’nun 6. maddesinde vergi işlerinde görevlendirilen memurların, yakınları olan mükelleflerin özel işlerini yapmalarının yasak olduğu vurgulanmıştır. Yasa hükmüne göre, Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, Vergi mahkemeleri bölge idari mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanlar, vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler;

- “Kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış olsalar bile eşlerine
- Kan veya sıhrî usul ve fîruuna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü (Bu derece dâhil),
- Sıhrî hısımlıkta, bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile üçüncü (Bu derece dâhil) dereceye kadar civar hısımlarına,
- Kanuni temsilcisi veya vekili buldukları kimselere;

ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamazlar” hükmü yer almaktadır. Ayrıca Vergi işlemleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanların, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapmaları yasaktır.

Bahsedilen yasağa aykırı davranan memurların cezalandırılması konusundaysa VUK’un 363. maddesinde hapis cezası verileceği hükmüne yer verilmiştir. Ancak 5728 sayılı Kanun’la söz konusu madde hükmü değiştirilmiş ve yasaklanmış işleri yapan memurların TCK’nın 257. maddesinin birinci fıkrası uyarınca cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır.

TCK’nın, 257. maddesi “Görevi Kötüye Kullanma” başlığını taşımaktadır. Dolayısıyla yakını olduğu mükellefin özel işlerini yapma yasağını ihlal eden memurlar, görevi kötüye kullanma suçunu işlemiş sayılmaktadır. 257. maddenin birinci fıkrasında “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 görevlisi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır” hükmü yer almaktadır.

Görevi kötüye kullanma suçunda, kamu görevlisinin kanunlar tarafından belirlenen yetkisinin dışına çıkarak kişilere veya kamuya zarar vermesi ya da kendisine veya başkasına menfaat temin etmesi söz konusudur²².

Suçun maddi unsuru; kamu görevlisinin yetkisini kötüye kullanarak herhangi bir fiil icra etmesi ve bunun sonucu olarak kişilerin ve kamunun zarar görmesi veya kişilerin haksız kazanç sağlamasıdır²³. Kişilerin mağduriyeti, sadece ekonomik yönden zarara uğramak anlamına gelmez. Kişinin tüm menfaat kayıplarını içerir²⁴.

Bu suçun tamamlanabilmesi için kamu görevlisinin görevinin gereklerine aykırı davranması yeterli değildir. Bu hareket sonucu ayrıca kişilerin mağdur olması veya kamu zararının doğmuş olması ya da kişilere haksız bir kazanç sağlanmış olması da gerekmektedir²⁵. Dolayısıyla TCK'daki bu düzenleme, mülga Ceza Kanundan farklılık arz etmektedir.

Bütün bu bilgiler ışığında; kanuna aykırı olarak mükelleflerin özel işlerini yapan memurların görevi kötüye kullandıklarının anlaşılabilmesi için, TCK'nın 257/1. maddesi hükmü çerçevesinde bir değerlendirme yapılması gerekmektedir. Bu bağlamda söz konusu fiile neden olan memur; için sadece verilecek ceza miktarı bakımından değil, suçun oluşumu için aranan şartlar bakımından da TCK'nın 257/1. maddesi hükmünün uygulanması söz konusu olacaktır²⁶. Diğer bir ifade ile yakını olduğu mükellefin özel işlerini yapan kamu görevlisinin VUK' un 363. maddesine göre cezalandırılabilmesi bakımından, söz konusu yasağa aykırı hareketten dolayı kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına yol açılması ya da kişilere haksız bir kazanç sağlanması şartları da aranacaktır.

4. HAPİS CEZALARININ PARA CEZASINA ÇEVİRİLMESİ VEYA ERTELENMESİ

4.1. Hapis Cezalarının Para Cezasına Çevrilmesi

TCK ve 5728 sayılı Kanunla, hapis cezalarının paraya çevrilmesi konusunda VUK' un ve Ceza İnfaz Kanunu'nun hükümleri kaldırılmıştır. Artık

²² Bkz.: SOYASLAN Doğan, Ceza Hukuku Özel Hükümler, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2005, s. 521.

²³ TOROSLU Nevzat, Ceza Hukuku Özel Kısım, Savaş Yayınevi, Ankara 2005, s. 303; SOYASLAN, s. 521.

²⁴ SOYASLAN, s. 522; TOROSLU, Özel Kısım, s. 303.

²⁵ TOROSLU, Özel Hüküm, s. 304.

²⁶ YERCİ Cahit, "5728 Sayılı Kanunla VUK'ta Yapılan Değişiklikler Üzerine Değerlendirmeler ve Eleştiriler", Vergi Sorunları, S. 236, Mayıs 2008, s. 41-42.

vergi hukukunu ilgilendiren hapis cezalarının para cezasına çevrilmesi konusunda TCK'nın hükümleri uygulanacaktır. Suçların cezalandırılması ve hapis cezaları TCK'nın 45. ve 46. maddelerinde, hapis cezalarının para cezasına çevrilmesi ise 50. maddesinde düzenlenmiştir.

TCK suçların cezalandırılması konusunda hapis cezaları ve adli para cezaları şeklinde iki tür ceza benimsemiştir (TCK m.45). Hapis cezalarını;

1. Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası,
2. Müebbet hapis cezası
3. Süreli hapis cezası şeklinde üçe ayırmıştır.

Bu cezalardan ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası ve müebbet hapis cezası suçlunun ömür boyuca çektikleri cezalardır. Vergi hukukunun konusuna giren hapis cezaları, bu iki tür cezanın kapsamına girmemektedir.

Süreli hapis cezası, 1 ay ile 20 yıl arasındaki cezalardır. Hürriyeti bağlayıcı vergi cezalarının hepsi topluca düşünüldüğünde, işlenen fiile göre verilecek hapis cezasının 1 yıl ile 5 yıl arasında değiştiği anlaşılmaktadır. Bu nedenle, kaçakçılık suçundan kaynaklanan hapis cezaları TCK'ya göre "Süreli Hapis Cezası"dır. Dolayısıyla vergi hukukuyla ilgili hapis cezalarının paraya çevrilip çevrilemeyeceği süreli hapis cezalarının infazı ile ilgili hükümler incelenerek belirlenebilmektedir.

Süreli hapis cezaları kendi içinde ikiye ayrılmaktadır; 1 yıl ve 1 yıldan az olan süreli hapis cezalarına kısa süreli hapis cezaları adı verilmektedir (TCK. m. 49/2). Kısa süreli hapis cezalarının paraya çevrilmesi mümkündür. Bir yıla kadar hapis cezasının para cezasının dışında alternatif yollarla da infaz edilmesi mümkündür. Ancak alternatif cezalar, suçlunun kişiliğine, sosyal ve ekonomik durumuna, suçlunun pişmanlığına ve suçun işlenme özelliklerine bakılarak hâkim tarafından belirlenmektedir. Alternatif cezalar (TCK. m.50);

1. Adli para cezasına çevirmek
2. Zararın aynen iadesi, suçtan önceki hale getirme, tazmin
3. Bir meslek veya sanat edinme amacıyla en az iki yıl süreyle bir eğitim kurumuna devam etme zorunluluğu
4. Belli bir süre boyunca belirli yerlere gitmekten veya belirli işleri yapmaktan men etmek şeklindedir.

Bu bilgiler ışığında hürriyeti bağlayıcı vergi cezalarının paraya çevrilmesi cezanın türüne göre şu şekilde belirtilebilir:

Kaçakçılık suçundan dolayı verilen hapis cezalarının paraya çevrilmesi; kaçakçılık suçuna yol açan fiillerden "1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası gerektiren fiiller" dolayısıyla verilen hapis cezasının 1 yıla kadar olması (1 yıl dâhil) durumunda ceza kısa cezalı hapis cezası kapsamına girdiği için paraya

çevrilmesi veya hâkimin takdirine göre alternatif cezalardan birine çevrilmesi mümkündür. “2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası gerektiren” ve “3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası gerektiren” fiillerden doğan hapis cezalarının bir yılı aşmasından dolayı uzun süreli hapis cezası kapsamına girmektedir. Bu kapsamdaki hapis cezalarının paraya çevrilmesi veya alternatif cezalarla cezalandırılması mümkün değildir.

Kaçakçılığa iştirak edenlere verilecek cezalar için de benzer kurallar hükümler geçerlidir. 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası gerektiren suçlarla 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası gerektiren suçlara iştirak edenler için verilecek hapis cezası, duruma göre 1 yıl veya altında olabilir. Eğer ceza 1 yıl veya altındaysa iştirak suçlarının da paraya çevrilmesi mümkündür.

Vergi mahremiyetinin ihlali durumunda ve mükelleflerin özel işlerini yapma yasağı durumunda verilen hapis cezaları 1 yıldan 3 yıla kadardır. 1 yıl olarak verilen hapis cezasının paraya çevrilmesi mümkündür.

TCK'nin 51. maddesinde adli para cezaları düzenlenmiştir. Hapis cezalarının paraya çevrilmesinde günlük hesaplama yapılmaktadır. Bir günlük ceza miktarı hâkim tarafından suçlunun ekonomik ve şahsi özelliklerine göre 20 YTL ile 100 YTL arasında bir tutar olarak belirlenmektedir. Belirlenen günlük miktar gün sayısı ile çarpılmaktadır.

4.2. Hapis Cezalarının Ertelenmesi ve Hükümün Açıklanmasını Erteleme

TCK'nin 51. maddesinde düzenlenmiştir. Ertelenebilecek hapis cezaları duruma göre değişmektedir. Normal şartlarda iki yıla kadar olan hapis cezaları ertelenebilir. Ancak suçlunun yaşına bakılarak 3 yıla kadar hapis cezaları da ertelenebilmektedir. 3 yıla kadar hapis cezalarında erteleme, 18 yaşından küçüklerle 65 yaşını bitirmiş olanlar içindir.

Hapis cezası gerektiren vergi suçlarının ertelenmesi konusunda TCK'nin ertelemeye ilişkin hükümleri uygulanacaktır. Cezanın ertelenmesi konusunda hâkimin takdir yetkisi vardır. Bu bağlamda yaşla sınırlı olmaksızın, 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası gerektiren fiilden dolayı 2 yıla kadar hapis cezası verilen kişilerin cezaları ertelenebilir. Bu bağlamda 1 yıldan 3 yıla kadar ve 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası gerektiren fiillerden dolayı 2 yıl ve altında hapis cezasına çarptırılan kişilerin hapis cezaları ertelenebilir. Ancak 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası gerektiren fiillerden dolayı hapis cezası alan kişiler için özel durum vardır. Eğer aldıkları ceza 3 yıl ise ve yaşları; 18'in altında olan ve 65 yaşını bitirmiş iseler hapis cezaları ertelenebilir. Aksi takdirde ertelenemez.

İştirak durumunda, mükellefin özel işlerini yapma durumunda ve vergi mahremiyetinin ihlali durumunda da aynı kural geçerlidir. 18 yaşının altında ve 65 yaşının üstünde olan kişiler için 3 yıl ve daha altındaki hapis

cezaları ertelenebilir. Bu yaş şartını taşımayanlar için ise 2 yıla kadar olan hapis cezaları ertelenebilir.

5. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

5237 Sayılı Türk Ceza Kanununun 2004 yılında kabul edilmesiyle beraber Ceza Hukukunda köklü değişiklikler meydana gelmiştir. Ancak bu düzenlemeler sonucunda, diğer kanunlarda yer alan suç ve cezalara ilişkin hükümlerin yeni TCK'ya uyumlu hale getirilmesi sorunu ortaya çıkmıştır. Bu sorunu aşmak için çeşitli kanun değişiklikleri yapılmıştır. Bunlardan biri olan 5728 sayılı Kanunda, hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak vergi suçları ve cezaları ile ilgili hükümler de yer almaktadır. 5728 sayılı kanunla vergi cezaları konusunda yapılan değişiklikler genel olarak değerlendirildiğinde, VUK'taki söz konusu suç ve cezalara ilişkin hükümlerin TCK'yla uyumlu hale getirildiği görülmektedir.

Bu bağlamda, öncelikle kaçakçılık suçlarında yer alan ağır hapis-hapis ayırmalarına son verilmiştir. Bu suçlar için öngörülen cezaların alt ve üst sınırlarında da artışlar yapılmıştır. Hapis cezalarının 6 ay olan alt sınırı 1 yıla; 18 ay olan üst sınırı ise 3 yıla çıkarılmıştır. Eskiden üst sınırı 3 yıl olan kaçakçılık suçunun ağır halinin cezası da 5 yıla çıkarılmıştır. Hapis cezalarının alt ve üst sınırlarının değişmesi, cezanın paraya çevrilmesini etkilemiştir. VUK'un 359/a maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarındaki para cezasına çevirme hükümleri kaldırılmış ve bu suretle TCK'daki genel hükümlerle uyum sağlanmıştır. Buna göre 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezasını gerektiren kaçakçılık suçlarında 1 yıllık cezaya hükmedilmesi halinde, bu ceza para cezasına (veya TCK'nın 50. maddesinde sayılan diğer alternatif cezalara) çevrilebilir. Paraya çevirme, 1 yıla kadar hapis cezasına hükmedilen diğer vergi suçları bakımından da geçerlidir. Vergi suçlarından dolayı 2 yıla kadar hapis cezasına hükmedilmesi halinde, bu cezaların ertelenebilmesi de, vergi cezaları konusunda ortaya çıkan diğer bir değişikliktir.

Bazı vergi suçlarının cezalarında TCK'ya yapılan atıflar, yeni TCK'daki maddeler dikkate alınmak suretiyle düzeltilmiştir. Bu düzenleme sonucunda ilgili vergi suçlarının cezalarında bazı artışlar meydana gelmiştir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda TCK'nın 239. maddesine atıf yapılmıştır. Mükelleflerin özel işlerini yapma yasağının ihlali suçu ise TCK'nın 257. maddesine yapılan atıfla görevi kötüye kullanma suçuyla ilişkilendirilmiştir. Bu suçun gerek oluşumu ve gerekse cezasının belirlenmesinde TCK'nı 257. maddesi hükmü uygulanacaktır.

Yapılan düzenlemeler topluca incelendiğinde, vergi suçlarına verilecek hapis cezalarının alt ve üst sınırlarının büyük oranda değiştiği görülmektedir. Vergi suçları ile ilgili vergilen hapis cezalarının para cezasına çevrilmesi de TCK'daki genel hükümler çerçevesinde bazı değişikliklere uğramıştır. Para

cezasına çevirme dışında hakimın takdiriyle diğer bazı alternatif cezalara çevrilebilmesi ve bazı cezaların ertelenebilmesi de mümkün hale gelmiştir. Bu bakımdan, her ne kadar bazı cezaların üst sınırlarında artış olsa da, genel itibarıyla vergi suçlarına verilecek cezaların alternatif cezalara çevrilebilme ve ertelenebilme dolayısıyla belli ölçüde de olsa yumuşadığını söylemek mümkündür.

KAYNAKÇA

- BERZEK Ayşe Nur: Ticaret Hukukunun Genel İlkeleri, Beta Basım Yayım, İstanbul 2004.
- GÜNEY Niyazi/ÖZDEMİR Kenan/BALO Yusuf S: Yeni Türk Ceza Kanunu, Adil Yayınevi, Ankara 2004.
- HAKERİ Hakan: Ceza Hukuku, 5. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2007.
- İÇEL Kayıhan/ÖZGENÇ İzzet/SÖZÜER Adem/MAHMUTOĞLU Fatih S./ÜNVER Yener: İçel Suç Teorisi 2. Kitap, İstanbul 1999.
- KARAHAN Sami: Ticarî İşletme Hukuku, Konya 2003.
- KUNTER Nurullah: Suçun Maddi Unsurları Nazariyesi, İstanbul 1954.
- ÖNER Erdoğan: Vergi Hukuku Açısından Türk Kamu Hukuku, Maliye Bakanlığı tetkik Kurulu Yayını No: 1980/221, Başbakanlık Basımevi, Ankara 1981.
- ÖZTÜRK Bahri/ERDEM Mustafa Ruhan: Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku, Yeni TCK'ya Göre Yenilenmiş 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2006.
- REİSOĞLU Seza: 3182 Sayılı Bankalar Kanunu Şerhi, Ankara 1988.
- SOYASLAN Doğan: Ceza Hukuku Özel Hükümler, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2005.
- ŞENYÜZ Doğan: Vergi Ceza Hukuku, Yeni TCK'ya Göre Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa 2005.
- TOROSLU Nevzat: Ceza Hukuku Özel Kısım, Savaş Yayınevi, Ankara 2005.
- TOROSLU Nevzat: Ceza Hukuku, Savaş Yayınevi, Ankara 2005.
- UŞAN M. Fatih: İş Hukukunda İş Sırrının Korunması (Sır Saklama ve Rekabet Yasağı), Seçkin Yayıncılık, Ankara 2003.
- YERCİ Cahit: "5728 Sayılı Kanunla VUK'ta Yapılan Değişiklikler Üzerine Değerlendirmeler ve Eleştiriler", Vergi Sorunları, S. 236, Mayıs 2008.
- YÜKSEL Ali Sait: Bankacılık Hukuku, İstanbul 1982.