

# 4369 SAYILI KANUNLA YAPILAN DÜZENLEMEDEN SONRA KAÇAKÇILIK SUÇLARI VE CEZALARI

Doç. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI\*

## GİRİŞ

4369 sayılı kanun<sup>1</sup>, vergilerde olduğu gibi, vergi suç ve cezalarında da önemli değişiklikler getirmiştir. Özellikle ekonomik suç ve ekonomik ceza ile, kamu düzenini ihlal eden kamusal suç ve cezalar bağlamında öteden beri var olan karışıklık, bu kanun ile giderilmiştir<sup>2</sup>.

Önemli değişikliğin yapıldığı suç ve cezalardan biri de kaçakçılık suçu ve cezasıdır. Tamamen kamusal suç ve cezalara özgü özelliğe kavuşturulan kaçakçılık suçu, tanımı ve önemi belirtildikten sonra unsurlarına ayrılarak incelenecektir. Özellikle yeni suç fiillerine ağırlık verilerek, getirmiş olduğu kavram ve tanımlarına yer verilecektir.

## I. KAÇAKÇILIK SUÇU KAVRAMI VE TANIMI

Kaçakçılık kavramı, vergi hukukunun önemli kavramlarından biridir. Bu önem, toplum içerisinde " kaçakçılık " kavramına verilen önemden gelmektedir. Çünkü kaçakçılık sadece bir vergi suçunun adı değil; hukuk sistemi içinde yer alan ve toplum ruhunu rencide eden diğer suçları da çağrıştıran bir isimdir. Örneğin, tarihi eşya kaçakçılığı, orman ürünleri kaçakçılığı ve gümrük kaçakçılığı gibi.

Yeni düzenlenmiş şekli ile kaçakçılık suçu, tamamen ceza hukuku bağlamında kabul edilmiş bir suç tipidir. Cezası da, tipik bir kamusal ceza şeklindedir.

---

\* Afyon Kocatepe Üniversitesi. İ.İ.B.Fakültesi, Maliye Bölümü.

<sup>1</sup> 4369 sayılı (çeşitli) Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, RG T: 29.7.1998, No Mük. 23417.

<sup>2</sup> *Bir Reformun Anatomisi. Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?* , TC Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1998, s. 89.

Kaçakçılık suçunu şöyle tanımlayabiliriz: Vergi ziyayı şartı aranmaksızın, objektif olarak kasıtlı işlenebileceği kanunda yazılı fiillerle, devletin vergi alanında koymuş olduğu kamu düzenini bozucu ve hukuk düzeninin kabul etmediği fiillere kaçakçılık suçu adı verilir.

## **II. KAÇAKÇILIK SUÇUNUN VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ VE ÖNEMİ**

Kaçakçılık suçu, vergi suçları içerisinde önemli bir yere sahiptir. Çünkü, ekonomik suçlara ekonomik ceza ilkesi, sanki tüm vergi suçlarına ekonomik ceza verilmesi gibi algılanmaktadır. Bu nedenle, vergi cezaları içerisinde yer alan hürriyeti bağlayıcı cezaların kaldırılması bile teklif edilmiştir.

Yeni uygulama ile, ekonomik suçlara ekonomik ceza ilkesi daha da belirginleşmiştir. Bu özelliği ile yeni uygulama ilkeyi koruyucu olmuştur.

Yeni kanun ile vergi suçları iki ana başlığa ayrılmaktadır. Bunlardan birincisi, ekonomik faaliyete konu olmuş ve devleti vergi kaybına uğratan veya vergi kaybı tehlikesi içeren suçlardır. Bunlar, vergi ziyayı suçu ve usulsüzlüklerdir. Bunlara kesilecek cezalar tamamen ekonomik ceza olup, vergi daireleri tarafından kesilmektedir.

İkinci grubu oluşturanlar ise, ekonomik bir faaliyetle çoğu kez ilişkilendirilmemiş kamusal suçlardır. Bunlar da, kaçakçılık, vergi gizliliğine uymama ve yükümlünün özel işlerini yapma suçlarıdır. Bunlara verilecek cezalar hürriyeti bağlayıcı olup, genel yetkili ve görevli adli yargı içerisinde yer alan ceza mahkemelerinde yargılama yapılarak verilen cezalardır.

İkinci grup içerisinde yer alan kaçakçılıkta, farklı cezaların öngörüldüğü iki grup suç fiilinden oluşmaktadır.

Hapis cezası ile cezalandırılan suçlar, ekonomik faaliyetle ilişkilendirilmiş; fakat, olması gereken şekilden saptırılmıştır. Örneğin, satılan bir malın gerçek alıcısı yerine, başka bir kişi adına hesap açılması veya matrahın azalması sonucunu doğuracak şekilde kanuni defterler yerine başka defterlere yazılması gibi, Bu fiil,

ekonomik bir olayla ilişkilendirilmiş olması nedeniyle, yine hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmakta; fakat, hem taban ceza miktarı az, hem de paraya çevrilebilir hapis cezasıdır.

Ağır hapis cezası ile cezalandırılan fiiller, ekonomik faaliyete hiç girmemiş, ya da kamu düzenini bozma adına daha cüretkar özellik taşıyan fiillerdir. Örneğin, sahte belge düzenlemek, sahte belgeyi kullanmak gibi. Kanun koyucu bu fiilleri, toplum ruhunu daha çok rencide edici ve kamu düzenini daha çok bozucu görmektedir. Bu yaklaşımın neticesi olarak öngörülen cezalar, taban ceza miktarı daha yüksek ve para cezasına çevrilmeyen ağır hapis cezası olarak öngörülmüştür.

Bu fiiller, ekonomik suç olarak görülemez. Kamu düzenini ağır bir şekilde bozucudur. Hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması da, daha çok caydırıcı olmaktadır.

Kaçakçılık suçunun oluşabilmesi için, vergi ziyayı şartı aranmamaktadır<sup>3</sup>. Bu düzenleme ile kaçakçılık suçu, ceza hukukundaki suçlara daha çok yaklaşmış olmaktadır. Ancak, bu yaklaşım, hiç bir şekilde bu fiiller sonucu vergi ziyayı doğmaz diye algılanmamalıdır. Bu fiiller vergi ziyasına neden olmuş ise, kesilecek vergi ziyayı cezası, normal vergi ziyayı cezasının üç katı olarak düzenlenmektedir. Vergi ziyayı, kaçakçılık fiillerine iştirak halinde işlenmiş ise, kesilecek ceza vergi ziyayı cezasının bir katı olarak uygulanır (VUK md 344/III).

Pişmanlık müessesesinden yararlanma kaçakçılık suçu için de öngörülmüştür. Her ne kadar, 371'inci maddenin birinci fıkrasında açıkça kaçakçılık cezasından söz edilmiyorsa da, ikinci bendinde kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce parantez içi ifadesi ile, kaçakçılık suçuna iştirak halinde de pişmanlıktan yararlandırılacağı belirtilmiş olması, kaçakçılık cezasının da pişmanlık kapsamı içerisinde olduğunu göstermektedir.

---

<sup>3</sup> Mehmet ŞİRİN, “*Vergi Usul Kanununun Ceza Hükümlerinde Yapılan Değişiklikler*”, *Vergi Dünyası*, S: 206, Ekim 1998, s. 16.



Kaçakçılık suçunda, meydana gelmişse, vergi ziyayı cezası pişmanlıktan yararlanırken; hürriyeti bağlayıcı cezalar da pişmanlıktan yararlandırılmış olacaktır.

Görüldüğü gibi, yeni uygulama ile kamu düzenini bozucu fiiller için hürriyeti bağlayıcı cezaların öngörölmüş olması, vergi cezalarının caydırıcı özelliğine güç katılmış olmaktadır.

### **III. KAÇAKÇILIK SUÇUNUN ANALİTİK YAPISI**

#### **A) KANUNİ UNSUR**

Suçlarda kanuni unsur, iki hususun araştırılmasını gerektirir. Bunlardan biri, suçun kaynak değerine sahip bir normda yer alıp-almadığıdır. Bu açıdan bakıldığında kaçakçılık suçu 4369 sayılı kanunla düzenlenerek Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde yer almıştır. İkincisi ise, suç fiillerinin kanuni tarife uygun olup-olmadığıdır.

Kaçakçılık suçu bu bağlamda, “bağlı hareketli suçlara” örnek teşkil eder. Çünkü, kaçakçılık suçu, kanunda iki grup halinde belirtilen fiillerle işlenebilir. Bu fiiller dışında bir fiille kaçakçılık suçunun işlenmesi söz konusu değildir.

#### **B) MADDİ UNSUR**

##### **1.Hareket**

Kaçakçılık suçunda, suçu oluşturan hareketler, bağlı hareketlerdir. Kanun koyucu, suç fiillerini iki ayrı grupta toplamıştır. Bu ayırım için kanunda kullanılan kriterler, verilecek cezalar ve nitelikleri ayırımındadır. Her iki grubun ortak paydası ise, suça konu olan yükümlülüklerin aynı olmasıdır. Çalışmamız da önce, suça konu olan yükümlülükleri, sonra da iki başlık altında suç fiillerini irdedeceğiz.

##### **2. Kaçakçılık Suçuna Konu Olan Vergi Yükümlülükleri**

###### **a) Defter Tutma Yükümlülüğü**

Türk vergi sisteminin baskın karakteri, verginin hesaplanmasında gerçeklik ilkesinin uygulanmasıdır. Bunu



sağlayabilmek amacıyla, vergileme ile ilgili ekonomik faaliyetlerin belirli ilkeler çerçevesinde deftere kaydedilmesidir<sup>4</sup>. Bununla, mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye, hesap durumu ve denetimi gibi amaçları güdülür (md 171) .

Tutulacak defterler, birinci sınıf tacirler için yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri (md 182); ikinci sınıf tacirler için işletme hesabı defteridir (md 193). Tacir yaptıkları faaliyetin türüne göre, yukarıdaki defterlere ilave olarak imalat defteri (md 197), bitim işleri defteri (md 200), ambar defteri (md 209) gibi bazı defterleri daha tutmakla yükümlüdür.

Çiftçiler zirai işletme defteri (md 213), serbest meslek erbabı da, serbest meslek kazanç defteri (md 210) tutmakla yükümlüdür.

Kaçakçılık suçu fiillerinden bir kısmı, tutulan bu defterlere yönelik suçlardır.

#### b) Belge Düzenine Uyma Yükümlülüğü

Belge düzeni, vergilendirme ile ilgili işlemlerin kanun da aksine bir hüküm bulunmadıkça belgelerle ispat edilmesi amacına yönelik düzenlemelerdir.

Belge düzeni, vergi sisteminin kan damarları gibidir. Vergilemenin en gerçekçi bir şekilde yapılabilmesi için belge düzeninin iyi denetlenmesi gerekir. Böylece vergi kaçağı en aza inecektir. Ayrıca mükellef açısından da ispat edici belge olarak kullanılabilir.

Düzenlenmesi gereken belgeler, fatura (md 229), perakende satış vesikası (md 233), sevk irsaliyesi (md 230/I-5), gider pusulası (md 234), müstahsil makbuzu (md 235), serbest meslek makbuzu (md 236), ücret bordrosu (md 238), taşıma irsaliyesi (md 240/A), yolcu listeleri (md 240/B), günlük müşteri listesi (md 240/C), diğer belgelerle (md 242) elektronik cihazla düzenlenene belgelerdir (mük. md. 242).

---

<sup>4</sup> Hasan Hüseyin BAYRAKLI, *Vergi Hukukunun Temel İlkeleri*, AKÜ Yy. No:8, Karaman Ofset Matbaacılık, Afyon, 1977, s. 82.

### c) Defter ve Belgeleri Saklama Yükümlülüğü

Kaçakçılık suçuna konu olan yükümlülüklerden biri de, defter ve belgeleri saklama yükümlülüğüdür. Bu yükümlülük, dönemsel olan vergilerde, vergilendirmeye konu olan işlemlerin, meydana geldikleri dönemden sonra, belirli bir süre daha takip ve inceleme imkanı verir.

Vergi incelemesi, vergiye konu işlemin meydana geldiği vergilendirme dönemi için de yapılamamış olabilir. Neticesi alınmamış hesap dönemi dahil, inceleme tarih zamanaşımının sonuna kadar her zaman yapılabilir (md 138). İşte, zamanaşımı süresi içerisinde yapılacak incelemelerde suç delillerinin kaybolmamış olması gerekir. Bunun sağlanması ise, bu süre içerisinde defter ve belgelerin saklanması ile mümkün olur.

Saklama süresi de, inceleme süresi ile paralellik arz etmektedir. Mükellefler, tutmak zorunda oldukları defterlerle düzenlemek zorunda oldukları belgeleri, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak 5 yıl süre ile saklamaya mecburdurlar.

### d) Defter ve Belgelerle Diğer Kayıtların İbraz Yükümlülüğü

Defter tutma ve belge düzenleme yükümlülüğünde olan mükellefler ile, Maliye Bakanlığının kanunla verilen yetkinin kullanılması suretiyle getirmiş olduğu yükümlülükleri yerine getirmek zorunda olanlar, yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar (md 256).

İbraz yükümlülüğünde bulunan nesnelere, defter, belge, karne, vermek zorunda oldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlama erişim bilgi ve şifreleridir.

İbraz edilmesini isteme yetkisi, yetkili makam ve memurlar yanında, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere yeminli mali müşavirler tarafından da yapılabilir. Defter, belge ve diğer araçların istenmesi hususu Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecektir.

## 2- Suç Fiilleri

### a) Hareket

Kaçakçılık suçunda hareketler, 359'uncu maddede, iki grup halinde belirtilmiştir. Suç, ancak bu suç fiilleri ile işlenebilecektir. Bu özelliği ile kaçakçılık suçu bağlı hareketli suçlara örnek teşkil eder.

Kanun koyucu, bu iki grup için herhangi bir şekilde başlık kullanmamıştır. İki grubu belirlemede kullanılacak kriterler ise, bu suç fiilleri için öngörülen cezaların farklılığıdır. İncelemede, bu kriter göz önünde tutularak tasnif yoluna gidilecektir.

### aa) Hapis Cezası İle Cezalandırılacak Suç Fiilleri

#### aaa) Defter ve Kayıtlarda Muhasebe Hileleri Yapmak

Muhasebe hileleri, muhasebe sisteminden beklenen, işletmenin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir biçimde tutulması amacına engel olan fiillerdir.

Muhasebe sistemi, ilk defa yayınlanan bir tebliğ ile 26.12.1992 gün ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayınlanan "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" ile sistemleştirilmiştir. Her ne kadar VUK 172'inci maddesinde muhasebe usulü serbest olarak nitelendirilse de, Maliye Bakanlığının yayınladığı tebliğlerle buna bir çerçeve getirilmiştir.

Muhasebe hilelerinin ne olduğu kanunda belirtilmemiştir. Belirtilmesi de uygun olmazdı. Çünkü, her yeni kuralın bir süre sonra karşı tedbirini alınabilirdi. Böylece kanunda öngörülmemiş yeni fiiller, ceza kapsamı dışında kalmış olurdu<sup>5</sup>.

Muhasebe hileleri, değişiklik öncesi, vergi ziyayı şartına bağlanmıştır. Yeni düzenleme ile, vergi ziyasına neden olmasa bile muhasebe hileleri kaçakçılık suçu sayılmıştır.

---

<sup>5</sup> Yılmaz HIZLI, *Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu*, Kazancı Hukuk Yayınları, Kazancı Matbaacılık Sanayii, Ankara, 1984, s. 126.



*bbb) Gerçek Olmayan veya İşleme İlgili Olmayan Kişiler Adına Hesap Açmak*

Gerçek olmayan kişiler veya işlemle ilgisi olmayan kişiler adına hesap açmak, aslında bir muhasebe hilesidir. Yeni düzenleme kapsamı içerisinde, ekonomik bir faaliyet olmakla beraber, ilişkinin karşı tarafı hakkında gerçeğe aykırı davranışta bulunmasıdır.

Gerçekte olmayan kişiler adına hesap açmak, aslında var olmayan kimseleri alacaklı veya borçlu göstermektir<sup>6</sup>.

İşleme ilgisi olmayan kişiler adına hesap açmak ise, alacaklı veya borçlu gösterilen kişi, aslında var olan kişilerdir. Fakat, alacak veya borç ilişkisine taraf olmayan kişidir.

Değişiklik öncesi bu fiil, vergi ziyanına neden oluyorsa suç olarak kabul edilmekte idi. 4369 sayılı kanundan sonra ise, vergi ziyanı doğmasa bile suç fiili olarak kabul edilecektir. Bu düzenleme ile, muhasebe kayıtlarının hem kişi, hem de ekonomik ilişki açısından gerçeği yansıtacak şekilde düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiştir.

*ccc) Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalmasını*

Doğuracak Şekilde Başka Defter veya Kayıt Ortamlarında Kaydetmek

Bu fiillerle suçun oluşabilmesi için, şu özelliklerin bulunması gerekir:

i. Deftere kaydı gereken bir işlem nedeniyle suçun oluşabilmesi için, mükellefin defter tutma yükümlülüğü olması gerekir. Defter tutma yükümlülüğü olmayan kişinin doğal olarak bu suçu işlemesi söz konusu değildir.

Defter tutma yükümlülüğü, gerçek usulde vergilendirilen mükellefler için söz konudur. Yabancı ulaştırma hizmetlerinde ise, matrah götürü olarak tespit edilmesine rağmen, hasılat defteri tutmaktadırlar,

---

<sup>6</sup> HIZLI, s. 126.

ii. Resmi defterlere kaydedilmesi gereken hesap ve işlemlerin, başka defter veya kayıt ortamlarına kaydedilmesi gerekir.

iii. Yapılan işlemler vergi matrahının azalmasını doğuracak şekilde olmalıdır.

Vergi matrahının azalması, gelirin düşük gösterilmesi veya giderlerin fazla gösterilmesi şeklin de olabilir. Örneğin, yapmadığı gideri yapılmış gibi kaydetmekte olduğu gibi.

Vergi matrahını azaltıcı işlemler, pozitif değerli varlıkların eksik değerlendirilmesi; borçların fazla gösterilmesi veya negatif değerli varlıkların fazla gösterilmesi şeklin de olabilir. Örneğin, amortismanların fazla hesaplanması gibi.

Bu fiiller sonucu kaçakçılık suçunun oluşabilmesi için, vergi ziyainin meydana gelmesi zorunluluğu yoktur. Çünkü vergi ziyainin oluşabilmesi için, vergi tarhi için kanunda öngörülen sürenin geçmiş olması gerekir. Henüz hesap dönemi içinde tespitinde de kaçakçılık suçu gerçekleşmiş olacaktır. Ancak, suçun oluşabilmesi için, suç fiillerinin vergi matrahını azaltabilecek nitelikte olması gerekecektir. Sonuçta vergi ziyayı meydana gelmiş ise, kaçakçılık cezası yanında, vergi ziyayı cezası da normal cezanın üç katı miktarında kesilecektir.

#### *ddd) Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek*

Tahrif etmek sözlükte, bozma, değiştirme anlamlarına gelmektedir<sup>7</sup>. Kaçakçılık suçunda ise, usulüne uygun olarak tutulmuş defter, defter kayıtları ve belgeleri veya üzerinde yazılı bilgi ve rakamları kazıyarak eczalı maddelerle silinmesine tahrif etme denir<sup>8</sup>.

Mükellefin bu fiil nedeniyle cezalandırılabilmesi için, değiştirilmiş defter, kayıt veya belgeler nedeniyle vergi ziyayı doğması zorunlu değildir. Ayrıca, bizzat kendisi veya üçüncü kişiler tarafından kullanılması da gerekli değildir.

<sup>7</sup> Hüseyin ÖZCAN, *Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü*, B. 4, Yeni Desen Matbaası, Ankara, 1975, s. 605.

<sup>8</sup> M. Kamil MUTLUER, *Vergi Ceza Hukuku*, EİTİA Yay. No:214, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi, Eskişehir, 1979, s. 164.

### *eee) Defter ve Belgeleri Gizlemek*

Gizleme kavramı kanunda şöyle tanımlanmıştır, “...(Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir”...(md 359/I-2).

Gizleme fiilinin özellikleri şöyledir.

i. Gizlemeye konu edilen defter ve belgelerin varlığı noter kayıtları veya sair suretlerle tespit edilmiş olması gerekir.

Defterlerin noter kayıtlarıyla tespiti, tasdike tabi defterlerin tasdiki sırasında noter yevmiye kayıtlarından veya bildirim bilgilerinden oluşabilir. Bunun yöntemle tespit edilemiyorsa, “sair suretlerle” de tespit edilebilir. Sair suretlerle tespit, VUK 3’üncü maddesinde yer alan delillerle ispat edilebilir. Vergiyi doğuran olayla ilgisi bulunmayan şahit ifadesi de delil olarak kabul edilemez.

ii. Defter veya belgelerin ibraz edilmemesi işlemi, vergi incelemesi sırasında olmalıdır. Vergi incelemesi dışındaki yoklama gibi denetim sırasında ibrazı istenmesine rağmen defter veya belgelerin ibraz edilmemesi kaçakçılık olarak kabul edilemez.

iii. Defter veya belgelerin ibrazını isteyen yetkililer, vergi incelemesine yetkili kişiler olmalıdır.

Vergi incelemesine yetkili kişiler şunlardır: Hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru olan defterdar, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları ile vergi dairesi müdürleridir. Maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri, stajyer gelirler kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez veya taşra teşkilatında müdür kadrosunda görev yapanlar her hal ve taktirde vergi incelemesi yapma yetkisine sahiptirler (md 135).

### *fff) Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek*

“.. (Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir)...” (md 359/I-2)



İçeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek, vergiyi konu işlem meydana gelmiş olmasına rağmen, bunun belgeye yansıtılması nitelik veya nicelik itibariyle gerçeği yansıtmayacak şekilde düzenlenmesidir. Örneğin, satış yapılan eşya değeri yüksek mobilya iken, yatak olarak belirtilmesi gibi. Miktar itibariyle gerçeği yansıtmaması ise, satış sonucu elde edilen gelir 100 milyon lira iken bunun 10 milyon lira gibi yazılması içeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesidir.

*ggg) Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Olarak  
Düzenlenmiş Belgeyi Kullanmak*

Muhteviyatı itibariyle gerçekleri yansıtmayan belgeleri kullanmakta kaçakçılık suçudur. Değişiklik öncesi bu fiil “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi bilerek kullanmak” şeklinde idi. “Bilerek” kullanma fiilinde, bilerek kullanmadığının ispatı halinde suç oluşmamakta idi.

Değişiklik sonrasında, “bilmek” şartı kaldırılmak suretiyle, belge düzenine uyma daha çok teşvik edilmiştir. Uymama halinde ise, bilmediğini ileri sürmek suretiyle suçun oluşumuna engel olması önlenmiştir.

***bb) Ağır Hapis Cezasını Gerektiren Suç Fiilleri***

*aaa) Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek*

Yok etmek, defter, kayıt veya belgelerin maddi varlığına son vermektir<sup>9</sup>. Örneğin defteri yakmak, faturayı yırtıp atmak gibi.

Bu fiil nedeniyle kişinin sorumlu tutulabilmesi için, defter, kayıt ve belgelerin tutulması, saklanması zorunlu defterlerden olması gerekir. Kayıtların yok edilmesi ise, bilgisayar ortamındaki hesapların silinmesi gibidir. Saklama süresi sona erdikten sonra defterlerin yok edilmesi halinde bu suç fiili gerçekleşmez.

---

<sup>9</sup> Sahir ERMAN, *Vergi Suçları*, İÜ Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul, 1988, s.60.

*bbb) Defter Yapraklarını Yok Ederek Yerine Başka Yaprak Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak*

Defter yapraklarını yok etmek, tutulması ve saklanması zorunlu olan bir defterin yapraklarını yırtarak imha etmektir. İmha etmek, bunun tekrar kullanılmayacak bir duruma sokulmasıdır<sup>10</sup>.

Yerine yaprak koymak ise, imha edilmiş defter yaprağının anlaşılmasını için yerine başka bir kağıt koyma şeklinde olmalıdır. Bunun tespiti, yaprağın yapıştırılmış olması, yaprak ortalarına konulan mühürün örtüşmemesi, müteselsil numara içermemesi şeklinde olabilir.

*ccc) Sahte Belge Düzenlemek*

Bu başlık altında incelenen konu, belge düzenlemek zorunda olan mükelleflerin, sahte olarak belge düzenlemeleridir. Zorunlu olarak düzenlenecek bir belge üzerinde bu suç işlenebilecektir. “(Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir)” (md 359/b1).

Bu düzenleme 4369 sayılı kanununun, vergi suç ve cezalarındaki yaklaşımın göstermektedir. Düzenlenen belgeler, ekonomik bir ilişkiyi ya da durumu yansıtır. Böyle bir ilişki olmaksızın, varmış gibi düzenlenmesi, bilinçli olarak belge düzenine aykırı hareket etmektir. Böyle bir suç topluma karşı işlenmiş bir suç olacağı için, ağır hapis cezası ile cezalandırılmıştır.

*ddd) Sahte Düzenlenmiş Belgeleri Kullanmak*

Burada yer alan suç fiili, belge kullanmaktır. Bir belgede, karşılıklı iki taraf vardır. Bunlardan birisi düzenleyen, diğeri ise bu ekonomik ilişkiye taraf olan kişidir. Bu kişi, ilişkiye taraf olan kişidir. Dolayısıyla kullanma, bu belgenin gereği olarak vergisel bir ilişkide kullanmaktır. Dolayısıyla belgenin sahte olarak düzenlendiğini bilmemesi mümkün değildir. Bu nedenle, “bilerek” kullanma şartı yeni düzenleme ile kaldırılmıştır. Örneğin, bir faturanın düzenlenmesinde, mal veya hizmetin karşılığın parayı alan kişi; karşı taraf ise mal veya hizmetten yaralanan kişidir.

---

<sup>10</sup> ERMAN, s. 59.

### *eee) Anlaşması Olmadığı Halde Belge Basmak*

Belge düzeninin sağlanabilmesi amacıyla getirilen kurallardan biri de, belgelerin ancak yetkili matbaalarda basılmasıdır. Böylece belge düzeni ilk aşamasından itibaren kontrol altına alınmış olacaktır.

“Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik”<sup>11</sup> hükümlerine göre, defterdarlıklarca kendileriyle anlaşma yapılan matbaalar tarafından basım ve dağıtım yapılabilir. Bu yönetmelikle, matbaalara basım hakkı verilirken; belge düzeninin denetlenebilmesi amacıyla bazı yükümlülüklerde yükletilmiştir. Bunlardan birisi bildirim, diğeri de bastığı belgelerde matbaanın kimliğinin gösterilmesidir. Matbaa, adı, soyadı, ticaret unvanı, adresi, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve hesap numarası ile defterdarlıkla yapılan anlaşmanın tarihi belgenin altına yazılması gerekir (Yönetmelik md 13).

Verilmiş bir yetkisi olmamasına karşılık belge basan matbaa kaçakçılık suçunu işlemiş olacaktır. Böyle bir fiil, belge düzenine aykırı hareketlerin ilk çıkış noktası olacaktır.

### *fff) Sahte Belge Basmak*

Sahte belge basmak fiili, vergi işlemlerinde kullanılan belgeleri matbaalar tarafından, gerçek mükelleflere ait gibi basılması işlemidir.

Yukarıda söz edilen yönetmelik hükümlerine göre matbaalar sadece anlaşmalı olarak belge basma yükümlülüğü altında değildir. Basmış olduğu belgeler gerçek vergi mükelleflerine ait olması gerekir. Basım aşamasında defterdarlıklarca belge basmasına izin belgesi ile vergi dairelerinden mükellef kimlik bilgilerinin de gösterilmesi istenir. Yükümlülük bununla da bitmemektedir. Anlaşmalı matbaalar, bir ay içerisinde basmış oldukları belgeleri, hangi mükellefe ait olduğu, kimlik bilgileri ve hangi belgeden, hangi seri de ve ne kadar bastıklarını, ertesi ayın 15’inci günü akşamına kadar vergi dairelerine bildirmektedirler (Yönetmelik md 14).

---

<sup>11</sup> Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik, RG, T: 2.2.1985, No: 18654.



O halde sahte belge basmak, basılan belgeleri kullanma yükümlülüğünde olmayan kişiler ile belge bastırma izni bulunmayan gerçek veya tüzel kişiler adına, vergi işlemlerinde kullanılan belgelerin basılmasıdır.

*ggg) Anlaşması Olmayan Matbaanın Bastığı Belgeler İle Sahte Olarak Basılan Belgeleri Kullanmak*

Belge kullanmak, düzenleme yükümlülüğü altında olduğu belgeleri, vergiye konu olan ilişkilerde düzenlenip karşı tarafa verilmesidir. Aynı zamanda bu belge, anlaşması olmayan matbaada basılması veya matbaanın anlaşması olsa bile sahte olarak basması sonucu oluşan belgelerdir.

Bu belgeleri kullanan kişi, bilinçli olarak belge düzenini ihlal eden kişidir. Değişiklik öncesi bilerek kullanma şartı var iken, 4369 sayılı kanun ile bilme şartı kaldırılmıştır. Zaten mükellefin bunu bilmediğini ileri sürebileceği bir durum da söz konusu değildir.

b) Netice

Netice, hareket tarafından meydana getiren veya engel olunmamak suretiyle oluşturulan dış alemdeki değişikliktir. Bu değişiklikler, bir zarar olabileceği gibi tehlike veya hukuku ihlal şeklinde de olabilir<sup>12</sup>.

Netice, kimi zaman kanunda açıkça gösterilir. Bunlara, neticeleri kanunda gösterilen suçlar denir. Kanun koyucu kimi zamanda suçun neticesini açıkça göstermek istemeyebilir. Bunlara da, neticesi kanunlarda gösterilmeyen suçlar adı verilir<sup>13</sup>.

Kaçakçılık suçu da bu bağlamda iki ayrı netice meydana gelmektedir. Bunlardan biri ve kanunda belirtilmeyen netice kamu düzeninin bozulmasıdır. Diğeri ise, neticesi kanunda gösterilen vergi ziyadır. Vergi ziyayı meydana gelmiş ise, hürriyeti bağlayıcı cezadan ayrıca bir de vergi ziyayı cezası kesilmektedir.

---

<sup>12</sup> Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku- Genel Kısım*, C. I, B. 5, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No: 422, Sulhi Garan Matbaası Varisleri Koll. Şti. İstanbul, 1973, s. 408.

<sup>13</sup> DÖNMEZER-ERMAN, s. 410.

### ***aa) Kamu Düzeninin Bozulması***

Kamu düzenin bozulması neticesi, harekete birleşik bir neticedir. Hukukun koruduğu bir hak veya menfaatin ihlal edilmesi anlamını taşır. Kamu düzeninin bozulması, neticesi harekete bitişik suçlara<sup>14</sup> örnek teşkil eder. Hareketin yapılmasıyla birlikte, başka bir neticenin gerçekleşmesi beklenmez.

Kamu düzeni, bir ülkede kamu hizmetlerinin iyi yapılmasını, devletin emniyet ve asayişini ve bireyler arasındaki ilişkilerde huzuru ve ahlak kurallarına uygunluğunu temine yarayan kuralların bütünüdür<sup>15</sup>. Tanımdan da anlaşılacağı gibi, kamu hizmetlerinin iyi yapılması, beklenen kamu gelirlerine ulaşılması ile mümkündür. Ayrıca, devletin emniyeti de konulan maddi ve biçimsel yükümlülüklerle uyulmasıyla mümkündür. Aksine bir düşünce, devletin mali egemenliğinin sarsılması sonucunun doğuracaktır.

Vergi suçlarında ilke olarak vergi ziyayı veya vergi ziyayına zemin hazırlayan suç fiilleri cezalandırılırken; defterleri, belgeleri yok etmek, tahrif etmek veya sahte belge düzenlenmesi, fiillerinde vergi ziyayına bakılmaksızın cezalandırma yoluna gidilecektir.

### ***bb) Kamu Düzeninin Bozulması Yanında Vergi Ziyayına Neden Olunması***

Kaçakçılık suçunda, neticesinde vergi ziyayı şart koşulmamakta ise de; bu fiillerin sonucu vergi ziyayı meydana gelebilir. İşte bu ihtimal meydana gelmiş ise, vergi ziyayı cezası kesilmesi yoluna gidilecektir. Kesilecek ceza da, normal veri ziyayı cezasının üç katı olarak düzenlenmiştir.

Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya hiç yerine getirmemesi suretiyle; verginin geç tahakkuk etmesi, eksik tahakkuk etmesi veya hiç tahakkuk etmemesi ya da verginin haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesidir (md 341). Şahsi, medeni veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı bilgi vermek suretiyle aynı neticenin

---

<sup>14</sup> DÖNMEZER-ERMAN, s. 413.

<sup>15</sup> ÖZCAN, s.341.

meydana gelmesi de vergi ziyayı hükmündedir. Bu netice esas itibariyle, vergi ziyayı suçunun neticesidir.

### c) Nedensellik Bağı

Suç teşkil eden bir neticenin cezalandırılabilmesi için, bunun bir insanın hareketine bağlanması gerekir.

Kaçakçılık suçu , neticesi harekete bitişik suçlardan olması nedeniyle, başka bir ilişki aranmaksızın fiili gerçekleştiren kişinin cezalandırılması gerekmektedir.

Suç fiilleri sonucu vergi ziyayı da meydana gelmiş ise, bu neticenin fiili gerçekleştiren kişiye yüklenebilmesi gerekmektedir. Vergi ziyasına neden olan suç fiilleri açısından nedensellik bağının kurulmuş olması gerekir.

## C) MANEVİ UNSUR

Ceza hukukunda iradilik özelliği esastır. İradeli olmayan bir fiil hukuka aykırı olsa bile, suç teşkil etmektedir. Bu özellikleri ifade etmek amacıyla manevi unsur deyimini kullanılmaktadır<sup>16</sup>.

### 1) İsnat Kabiliyeti

İsnat kabiliyeti, bir fiilin bir kimseye yükletilebilmesi için, suç failinde bulunması gereken vasıfların bütünüdür<sup>17</sup>.

Kaçakçılık suçunun cezası hürriyeti bağlayıcı ceza olması nedeniyle, isnat kabiliyeti ceza hukukuna daha çok yaklaşmıştır. Bu husus, mükellefin gerçek veya tüzel kişi olmasına göre değişmektedir.

Gerçek kişi mükelleflerde, mükellef fiil ehliyetine sahip ise ceza mükellef adına kesilir. Mükellef velayet veya vesayet altında ise, ya da işleri bir kayyım bırakılmışsa, ceza veli, vasi veya kayyım adına kesilir (md 332).

Tüzel kişilerde, idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareketler nedeniyle kesilecek cezalar tüzel kişi adına kesilir.

---

<sup>16</sup> Sulhi DÖNMEZER - Sahir ERMAN, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku- Umumi Kısım*, C. II, B. 8, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1983, s. 158.

<sup>17</sup> DÖNMEZER-ERMAN, C. II, s. 160.



Kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak halinde kesilecek cezalar ise, bu fiilleri işleyenler adına kesilecektir (md 333).

Bu hükümlerden çıkan sonuç şudur: i. Fiil ehliyetine sahip gerçek kişiler adına hem kaçakçılık hem de vergi ziyayı varsa vergi ziyayı cezası kesilecektir. ii. Mükellef vesayet veya velayet altında ise, ya da işleri kayyım tevdii edilmiş ise, cezalar veli, vasi veya kayyım adına kesilecektir. O halde velayet altındaki, vesayet altındaki kişiler ile işleri kayyım tevdii edilenlerin isnat kabiliyeti bulunmamaktadır. iii. Tüzel kişiler isnat kabiliyetine sahiptir ve cezalar tüzel kişi adına kesilir. Ancak kaçakçılık suçunun cezası hürriyeti bağlayıcı cezanın tüzel kişilere çektirilemeyeceği için, ceza suç fiilini işleyen kişi adına kesilir. Değişiklik öncesi, ceza tüzel kişinin kanuni temsilcisi adına kesilmekteydi. Değişiklikle, suçu işleyen kişinin sorumluluğu getirilmekte cezaların şahsiliği ilkesine daha çok yaklaşılmıştır.

## 2- Kusurluluk

Kaçakçılık suçunda değişiklik öncesi “kasten vergi ziyayına neden olma”, ve “kastı içinde barındıran” hileli fiillerle kaçakçılık suçu işlenmesi şeklinde idi. Değişiklik sonrası ise kast unsuruna açıkça yer vermese de, kaçakçılık suçu kasıtle işlenebilecek suçlar içerisinde yer almaktadır.

4369 sayılı kanunun gerekçesinde, kaçakçılık fiillerinin niyet, amaç ve plan unsurlarını taşıması nedeniyle, kaçakçılığın kasıtle işlenebileceği belirtilmiştir<sup>18</sup>.

Kaçakçılık cezalarına bakıldığında hapis ve ağır hapis cezası olduğunu görürüz. Bu cezalar Türk Ceza Kanununda, cürümlere özgü cezalar içerisinde yer aldığını görürüz (TCK md 11). 45’inci maddenin birinci fıkrasında ise, “cürümde kastın bulunmaması cezayı kaldırır. Failin bir şeyi yapmasının veya yapmamasının neticesi olan bir fiilden dolayı kanunun o fiille ceza tertip ettiği ahval müstesnadır”, diye belirtilmiştir.

Bu iki yaklaşım bir araya getirildiğinde şunu diyebiliriz: Kaçakçılık suçu kasıtle işlenebilir. Ayrıca suç fiillerine bakılırsa, bu

---

<sup>18</sup> *Bir Reformun Anatomisi- Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?*, s. 85.

fiillerin kasıt dışında bir psikolojik ortam ile işlenmesine de hemen hemen imkan yoktur.

Vergi Usul Kanununda, manevi unsura etki eden iki nedenden söz edilmiştir. Bunlardan biri mücbir sebep, diğeri ise yanılmadır. Bu iki hal, kusurluluğu kaldıran hallerdendir. Bu nedenle kanun koyucu, mücbir sebep veya yanılma nedeniyle suç işlenmesi halinde ceza kesilmeyeceğini hükme bağlamıştır (md 373 ve 369).

Mücbir sebepler şunlardır (md 13).

i. Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak şekilde ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,

ii. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler.

iii. Kişinin iradesi dışında meydana gelen kayıplıklar,

iv. Kişinin iradesi dışında defter ve belgelerinin elden çıkmış bulunması.

Yanılma ise, yetkili makamların mükellefe yazılı olarak yanlış bilgi vermeleri ile bir hükmün uygulanmasında yetkili makamların görüş ve kanaatlerini değiştirmiş olmalarıdır (md 369).

#### D) HUKUKA AYKIRILIK

Bir fiili suç olarak kabul edip cezalandırılabilmesi için, bu fiil hukuk kuralları bütünlüğü içinde, hukuka aykırı olarak kabul edilmesi gerekir. Suç fiilini bir başka hukuk kuralı hukuka uygun görürse, bu fiil suç olarak kabul edilemez.

Kaçakçılık suçuna ilişkin olarak ne TCK da, ne de VUK da hukuka uygunluk nedenleri gösterilmemiştir.

#### IV. KAÇAKÇILIK SUÇU CEZASI

Kaçakçılık suçu için öngörülen ceza esas olarak hürriyeti bağlayıcı cezadır. Bunun yanında vergi ziyada meydana gelmiş ise, hürriyeti bağlayıcı cezaya ilave olarak para cezası da kesilir.

Hürriyeti bağlayıcı ceza da, iki grup suç için farklı farklı düzenlenmiştir.

Birinci grup ceza, niteliği itibariyle hapis cezasıdır. Miktarı ise altı aydan üç yıla kadardır. Hapis para cezasına çevrilebilir. Hükmolunacak para cezası tutarı, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için hüküm tarihinde yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır. Para cezası ertelenemez.

İkinci grup ceza ise, ağır hapis cezasıdır. Bu cezanın tutarı on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezasıdır. Ağır hapis cezası için, para cezasına çevrilme öngörülmemiştir.

Kaçakçılık suçu fiilleri sonucunda vergi ziyayı da meydana gelmişse, hürriyeti bağlayıcı cezalara ilave olarak vergi ziyayı cezası da kesilir. Bu ceza, vergi ziyayı cezasının üç katıdır. Kaçakçılık suçu iştirak halinde işlenmişse, iştirakçiye de vergi ziyayı cezasının bir katı tutarında para cezası kesilir<sup>19</sup>

Hürriyeti bağlayıcı cezalar, ceza mahkemelerince kesilir. Yaptıkları inceleme sırasında kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak fiillerini tespit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların muavinleri ile gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri doğrudan doğruya ilgili cumhuriyet savcılarına durumu bildirirler. Diğer vergi incelemesine yetkili kişiler tarafından tespit edilmişse, ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu defterdarlığın veya gelirler bölge müdürlüğünün mütalaasıyla suç fiilleri cumhuriyet savcılıklarına bildirilir. Cumhuriyet savcılığı, kaçakçılık suçuna sair suretlerle bilgi sahibi olmuşsa, ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin cumhuriyet savcılığına bildirilmesine kadar ertelenir<sup>20</sup>

Ceza yargılaması, tamamen Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununa göre yapılır ve cezası hükmolunur (md 367).

Vergi ziyayı meydana gelmişse, para cezası yetkili ve görevi vergi dairesinin ceza ihbarnamesi ile kesilir (md 365).

<sup>19</sup> Osman ARIÖĞLU, “Vergi Reformu Kanununa Göre Ceza ve Uzlaşma Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, *Vergi Dünyası*, S.204, Ağustos, 1998, s 12.

<sup>20</sup> Vergi cezalarının uygulanması konusu için bkz: Sadık KIRBAŞ, *Vergi Hukuku-Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar*, B. 10, Siyasal Kitapevi, Cem Web Ofset Ltd. Şti., Ankara, 1998, s. 188.



## SONUÇ

Bu incelememizde 4369 sayılı kanundan sonra kaçakçılık suçu ve cezaları üzerinde durulmuştur.

Kaçakçılık suçu ve cezası, kamusal cezalara özgü olarak bir düzenleme yapılmıştır. Suç fiilleri verilecek cezalarına göre hapis veya ağır hapis cezasını gerektiren fiiller olarak ayrılmıştır. Ekonomik bir olayla ilişkilendirilmesine rağmen defter tutma ve belge düzenine aykırı fiiller hapis cezası, ekonomik olayla ilişkisi olmamasına rağmen olmuş gibi düzenlenen belge ve defter tutmada ise ağır hapis cezası öngörülmüştür. Yeni düzenleme ile tanımlara da açıklık getirilmiştir. Hapis cezaları para cezasına çevrilebilirken, ağır hapis cezası para cezasına çevrilmemektedir.

## ÖZET

4369 sayılı kanun, vergilerde olduğu gibi vergi suç ve cezalarında da değişiklikler yapmıştır. Yeni düzenleme ile kaçakçılık suçu şöyle tanımlanabilir. Vergi ziyayı şartı aranmaksızın, objektif olarak kasıtlı işlenebileceği kanunda yazılı fiillerle, devletin vergi alanında koymuş olduğu kamu düzenini bozucu ve hukuk düzeninin kabul etmediği fiillere kaçakçılık suçu adı verilir.

Kaçakçılık suçu, kanuni, maddi, manevi ve hukuka ayrılık unsurlarından oluşur.

Bir ekonomik faaliyete konu olmakla beraber farklılaştırmaya gidilerek işlenen suçlarda hapis cezası 6 aydan 3 yıla kadardır. Hapis cezası para cezasına çevrilebilir. Bir ekonomik faaliyete konu olmamakla birlikte, olmuş gibi gerçeğe aykırı olarak işlenen fiillerde ise 18 aydan 3 yıla kadar ağır hapis cezasıdır. Ağır hapis cezası para cezasına çevrilemez.

Kaçakçılık suçu cezaları, ceza mahkemelerinde yargılanması ve ceza yargılanma sürecinden geçmiş olması nedeniyle kamusal cezadır.

## **SUMMARY**

The law of 4369 has brought new aspects to the taxes as well as to the tax evasion and the punishment. According to the new arrangements tax evasion can be described as follows: without paying any attention to the lost of tax, breaking the law and order with the acts which are clearly mentioned in the laws are defined as tax evasion.

Tax evasion consists of the acts which are against material and moral laws.

If the offence is related to an economic activity and committed by differentiating then those activities shall be punished from 6 months to 3 years in jail. This penalty can be paid as fines. On the other hand , if the offence is not related to an economic activity but is committed as if it is one then those activities are punished from 18 months to 3 years for major punishment in jail. This penalty can not be paid as fines.

The tax evasion is an public offence, because it is judged in criminal courts and subject to the process of offence.

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

- BAYRAKLI, H. Hüseyin, *Vergi Hukukunun Temel İlkeleri*, AKÜ Yy. No: 8, Karaman Ofset Matbaacılık, Afyon, 1977.
- DÖNMEZER, Sulhi - Sahir ERMAN, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku- Genel Kısım*, C. I, B. 5, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No: 422, Sulhi Garan Matbaası Varisleri Koll. Şti. İstanbul, 1973.
- DÖNMEZER, Sulhi - Sahir ERMAN, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku- Umumi Kısım*, C. II, B. 8, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1983.
- ERMAN, Sahir, *Vergi Suçları*, İÜ Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul, 1988.
- HIZLI, Yılmaz, *Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu*, Kazancı Hukuk Yayınları, Kazancı Matbaacılık Sanayii, Ankara, 1984.
- KIRBAŞ, Sadık, *Vergi Hukuku-Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar*, B. 10, Siyasal Kitapevi, Cem Web Ofset Ltd. Şti, Ankara, 1988.
- MUTLUER, M. Kamil, *Vergi Ceza Hukuku*, EİTİA Yay. No:214, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi, Eskişehir, 1979.
- ÖZCAN, Hüseyin, *Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü*, B. 4, Yeni Desen Matbaası, Ankara, 1975.
- RG T: 29.7.1998, No Mük. 23417.
- ŞİRİN, Mehmet, "Vergi Usul Kanununun Ceza Hükümlerinde Yapılan Değişiklikler", *Vergi Dünyası*, S: 206, Ekim 1998.
- Bir Reformun Anatomisi. Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?*, Gelirler Genel Müdürlüğü, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1998.