

KAÇAKÇILIK FİİLERİYLE VERGİ ZİYAINA SEBEBİYET VERİLMESİ HALİNDE AYNI NORMUN ÇELİŞKİLİ SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Prof.Dr. Doğan ŞENYÜZ*

I. VERGİ ZİYAI KABAHATİNDE HAREKET UNSURUNA GÖRE CEZA MİKTARININ FARKLILAŞMASI

Vergi ziyai kabahati, kabahate adını veren ve aynı zamanda bu kabahatin netice unsuru olan "vergi ziyai" üzerine oturmaktadır. Kabahatin cezası, ziyaa uğratılan vergi miktarını esas alan *idari para cezası* olarak belirlenmiştir¹. Para cezaları kişilerin mal varlığına yönelen yaptırımlardır. Vergi ziyai nedeniyle uygulanan para cezası zarar karşılığı değildir. Çünkü, idare vergi aslının gecikmesinden kaynaklanan zararını gecikme zammı ile gidermektedir. Vergi ziyai "verginin zamanında *tahakkuk ettirilmemesi, eksik tahakkuk ettirilmesi veya haksız yere geri verilmesine*" sebep olan davranışa uygulanan idari yaptırımdır². Tahakkuk eden bir verginin tahsil edilmemesi (mükellefin idareye karşı ödeme yapmaması) veya geç tahsil edilmesi vergi ziyai sayılmayacağı gibi tahakkuk ettirilmemekle birlikte bir verginin vadesinde ödenmiş olması vergi ziyai olarak değerlendirilmemiştir.

Eksik veya geç tahakkuk devletin hazinesine alacak kaydedilmesi gereken bir hususun alacak kaydedilmesinin önüne geçmek olduğuna göre, kabahatin bu yönünün esasen bir alacaklılık durumunun engellenmesine yönelik ceza olduğu görülür. Haksız geri verme ise doğrudan kamu kay-

* Uludağ Üniversitesi, Hukuk Fakültesi.

¹ Buradaki para cezasının niteliği TCK'da ifadesini bulan adli para cezası olmayıp, KK'nın 16. maddesinde belirtilen idari yaptırım karşılığı olan "idari para cezası"dır.

² Kanunda, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin *eksik tahakkuk ettirilmesini veya zamanında tahakkuk ettirilmemesi* (VUK m. 341/1) yanında *haksız yere geri verilmesine* sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmünde kabul edilmiştir (VUK m. 341/2).

naklarında eksilmeye sebebiyet veren bir hal olarak gerçekleşir. Alacaklılık halinin veya mal varlığında yaratılan haksız azalmanın sonuçlarının ekonomik bir olay olması nedeniyle bunlara bağlı cezanın da ekonomik olması anlaşılabilir bir şeydir.

Kabahatin cezası nispi para cezası olarak hesaplanır. Bu para cezasının hesaplanabilmesi için öncelikle vergi ziyaının hesaplanması sonra vergi ziyasına sebep olan hareketin niteliğine bağlı olarak vergi ziyaının misli (katları) olarak gösterilen miktarının bulunması gerekir. Kanunda ceza miktarının belirlenmesinde vergi ziyayı kabahatine sebep olan fiillerin ağır, orta ve hafif niteliklerine göre, ziya uğratılan verginin misli şeklinde farklılaşmaya gidilmiştir³. Bu durumda aynı vergi ziyayı miktarına sebep olursa bile fiilin ağır (üç kat), orta (bir kat) veya hafif (yarım kat) olmasına göre farklı ceza miktarının ortaya çıkacağı açıktır. Ceza miktarı hareketlerin ağırlık nitelendirmesine bağlı olarak hafiften ağıra doğru artarak değişen katsayıların uygulanması suretiyle bulunmasında katsayıların rolü cezanın şu kadar veya bu kadar artırılması veya azaltılması olmayıp cezanın kendisi bulunurken uygulanan değerlerdir.

Yukarıda belirlenen katsayıların vergi ziyasına uygulanabilmesi için, fiiller ile netice arasında illiyetin bulunması aranır. Burada fiil ile netice arasındaki bağın mükellefin belirli hareketleri sonucunda ortaya çıktığının ortaya konulmasına ihtiyaç duyulur ki, hangi katsayının uygulanacağı tes-

³ Vergi Usul Kanunu madde 344 :

"341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin **bir katı** tutarında vergi ziyayı cezası kesilir.

Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza **üç kat**, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza **yüzde elli oranında** uygulanır"

(Yazarın notu: Pişmanlık talebiyle kabul edilen beyanname üzerinden tahakkuk eden vergi ile hesaplanan pişmanlık zammının süresi içinde ödenmemesi nedeniyle pişmanlık hükmünün ihlal edilmesi halinde bu beyannamenin kendiliğinden verilen beyanname olarak işleme tabi tutulması gerekir. Bu durumda kesilecek vergi ziyayı cezasının hesaplanmasında (1/2) katsayısının esas alınması yerinde olur).

pit edilebilsin. Neticeye sebep olan farklı nitelikte fiiller varsa kabahatin cezalandırmasında ağırlıkları ölçüsünde dikkate alınacağına şüphe yoktur.

II. KAÇAKÇILIK SUÇU İLE VERGİ ZİYAININ İLİŞKİSİ

Vergi ziyayı esasen neticesi vergi ziyasına sebebiyet veren tüm hareketlerle işlenen bir yapıya sahiptir. Bu yapı onu serbest hareketli kabahat haline sokmuştur. Ancak, kesilecek ceza miktarını etkileyecek şekilde hareketler arasında bir derecelendirme yapıldığı görülmektedir. Kabahatin nitelikli halleri denen belirli hareketler bir araya toplanarak vergi ziyayı kabahatinin ağır nitelikli fiilleri oluşturulmuştur⁴. Bunlarla vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde kabahat için verilecek ceza miktarının belirli bir düzeyde etkilenecek daha ağır bir yaptırıma bağlanması öngörülmüştür. Bunun sebebinin mükellefin vergi ziyayı yaratmaya yönelik iradesinin daha net, sert ve bilinçli hareketlerle gerçekleştirilmesi olduğu anlaşılmaktadır. Çünkü ağır nitelikli fiillerin yapılarında kasıtlı işleme iradesinin ön planda olduğunun kabulü gerekir.

Konumuz açısından taşıdıkları öneme bağlı olarak vergi ziyayı kabahatinin ve kaçakçılık suçunun maddi ve manevi unsurlarının ortaya konması gerekir.

-
- ⁴ Vergi Usul Kanunu madde 359' da yer verilen hareketler;
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 veya gizlemek
-Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullananlar,
-Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek,
-Defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymamak,
-Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak,
-Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak,
-Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri bilerek kullanmak,

Vergi ziyayı kabahati ve kaçakçılık suçunun maddi unsuru:

Kabahat veya suçun maddi unsuru denildiğinde **hareket ve neticeden** meydana gelen bir bütün ifade edilir.

Kanunda, vergi ziyayı kabahatinin hareketi vergi ziyayı neticesini doğuran tüm hareketleri kapsayacak şekilde ortaya konmuştur. Vergi ziyayı kabahatinde maddi unsur hareket ve neticesi ayrı ayrı görülen bir yapıya sahiptir. Yani hareketten ayrı bir neticenin meydana gelmesi aranır. Bu durumda, ihlal düzeyi ne olursa olsun bir hareket vergi ziyayı ortaya çıkartmıyorsa vergi ziyayı kabahatinin varlığından bahsetmek mümkün olamayacaktır.

Kaçakçılık suçunun maddi unsuru bağlı hareket olarak kanunda sayılan eylemlerin gerçekleştirilmesinden ibaret şekilde ortaya konmuştur. Suçun meydana gelmesi açısından, hareketlerin vergi ziyayı gibi bir neticeyi ortaya çıkarması aranmamaktadır. Bu haliyle kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller neticesi harekete bitişik yapı sergilerler ve hareket yapılmasıyla suç meydana gelmiş olur.

Vergi ziyayı kabahati ve kaçakçılık suçunun manevi unsuru:

Kabahat veya suçun manevi unsuru denildiğinde fiilin işlenmesi sırasındaki mükellefin kusurluluk hali anlaşılır. Kusurluluk ile yapılan hareketin iradiliği anlaşılır olup kasıt ve taksir olmak üzere iki çeşidi bulunur. Fail hareketi ve neticelerini bilerek ve isteyerek işleme iradesi içindeyse kasıttan, hareketi bilerek isteyerek işleme iradesine rağmen neticenin istenmemesi halinde taksirden söz edilir. Vergi ziyayına sebep olan eylemin kabahat sayılabilmesi için onun kasıt içinde işlenmesi şart değildir. Fakat bir hareketin suç sayılabilmesi için kasıtlı işlenmesi şart kılınmıştır.

Yukarıdaki kısa açıklamalardan da anlaşıldığı üzere ağır nitelikli diye belirttiğimiz (VUK'un 359. maddesinde yer verilen ve aynı zamanda kaçakçılık suçunu oluşturan) fiiller esasen vergi ziyayı kabahatinin nitelikli hallerinden başka bir şey değildir. Bunlar aynı zamanda kaçakçılık suçunun fiillerini oluşturmaktadır. Aynı fiille vergi ziyayı kabahati ile kaçakçılık suçu işlenmesi halinde bunlar arasında fikri içtimanın uygulanmayacağı hiçbir tereddüde yer bırakmayacak şekilde VUK'un 340, 359/son ve 367/4

maddelerinde hüküm altına alınmıştır⁵. Sonuçta aynı fiille vergi ziyai kabahati ve kaçakçılık suçunun birlikte işlenmesi halinde hem kabahat nedeniyle idari para cezası, hem de suçtan dolayı hapis cezası verilecektir. Böylelikle suçlar ile kabahatler arasında "non bis in idem" kuralı geçerli kılınmamıştır.

Aynı hareketin kabahat veya suç olarak nitelendirilmesinde temel farklılığın netice ve kastın varlığına dayandığı görülmektedir. Bir başka deyişle, aynı hareketin kabahat veya suç olarak değerlendirilmesinde ayırıcı unsurların vergi ziyai ve kasıt olduğu görülmektedir. Bu unsurlar dikkate alındığında bahis konusu hareketlerin kabahat olarak değerlendirilebilmesi için neticelerinin vergi ziyai olması, suç olarak değerlendirilebilmesi için de kastın varlığının aranması gerekecektir. Eylemin kabahat olarak değerlendirilmesinde kastın varlığı veya yokluğunun, suç olarak değerlendirilmesinde ise vergi ziyai meydana gelip gelmemesinin bir önemi yoktur. Kabahatten ve suçtan netice ve kasıt sıyırdığımızda geriye sadece hareket kalır. İşte sorun netice ve kasıttan arındırılmış bir hareketin hukuk sistemi içinde farklı yorumlanmasına dayanan nitelendirilebilmesinde yatmaktadır.

III. VERGİ ZİYAI KABAHATİ (ÜÇ KAT CEZAYA) İLE SUÇA KARAR VERME YETKİSİ VE KARARLARIN ETKİLEŞİMSİZLİĞİ

Vergi ziyai kabahatine ilişkin bir hareketin cezasının üç kat olarak uygulanması gereken hareketlerden olup olmadığı konusunda tespit vergi idaresince yapılır. Vergi idaresi yasal şartları oluştuktan sonra, herhangi bir makamın kararına ihtiyaç duymaksızın, belirtilen cezayı kesme yetkisi-

⁵ Belirtilen maddeler;

VUK. m. 340 "Bu Kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; ictima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.

Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddede göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükümüne göre takibat yapılmasına engel olmaz".

VUK m.359/son "Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."

VUK 367/4 "359 ve 360 ıncı maddeler uyarınca uygulanan hapis cezaları, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez"

ne sahiptir. Vergi idaresi cezalandırmaya ilişkin işlemi muhatabına⁶ tebliğ ettikten sonra, işlemin muhatabının işleme karşı idari yargı yoluna gitme hakkı vardır. İşleme karşı muhatabın idari yargıya gitmesi halinde ayrıca bir talebe gerek olmaksızın yürütme kendiliğinden duracağı için kabahatin cezasının uygulanması için yargı kararı beklenir (İYUK.m.27/3).

Kabahate ilişkin cezaların uygulanması için ceza mahkemesi kararını beklemeye gerek yoktur. Kaldı ki, ceza mahkemesinden karar hangi yönde çıkmış olursa olsun bu kararın vergi idaresinin işlemi ve vergi mahkemesinin kararı üzerinde etkili olmayacağı yasa kuralıdır.

Mükellef, vergi idaresince kesilen cezaya karşı vergi mahkemesinde dava yoluna gitmiş olsun veya olmasın hareketin VUK m. 359'da belirtilenlerden olması halinde vergi idaresi bu durumu düzenleyeceği bir raporla Cumhuriyet Savcılığına bildirmeye mecbur kılınmıştır (VUK.m.367/1). Mevcut durumda mükellefin bir taraftan idarece kesilen üç kat cezanın iptali için vergi mahkemesinde davası devam ederken, diğer taraftan savcılıkça hazırlanan iddianamenin ceza mahkemesince kabulü halinde ceza mahkemesinde yargılanma durumu söz konusu olacaktır.

Vergi ziyaı kabahatinin nitelikli halini ihtiva eden hareketler ile kaçakçılık suçunun hareketlerinin kanunda aynı hareketler olarak belirlenmiş olması uygulamada farklı sonuçların ortaya çıkmasına yol açabilmektedir. Vergi ziyaı kabahatine ilişkin görevli yargı yeri vergi mahkemeleri iken kaçakçılık suçu itibarıyla görevli yargı yeri ceza mahkemeleridir.

Yargı yerlerindeki bu farklılığa bağlı olarak, vergi mahkemesince üç kat ceza uygulanması yerinde görülen bir hareketin, ceza mahkemesince suç olarak değerlendirilmemesi mümkündür. Böyle bir durumda, aynı normlar kullanılmasına rağmen somut hareketi farklı nitelendiren ve sonuçları birbirinden farklı iki mahkeme kararı var demektir. Bu durum ciddi bir hukuksal sorun olarak karşımıza çıkar. Günlük hayatta meydana gelen aynı fiil, aynı hukuk sistemi içinde salt **hareket unsuru açısından**, değerlendirildiğinde " idari yargıda üç kat ceza kesilmesini gerektiren harekettir, ceza yargısında fiilin suç sayılmamasına göre üç kat ceza kesilmesini gerektiren hareket de-

⁶ Mükellef kavramı sorumluları kapsamakla birlikte belirtilen açıklamalar kabahate ve suça iştirak edenler için de geçerlidir.

ğildir" şeklinde varılabilecek bir hukuksal sonuç nasıl değerlendirilmelidir. Sorun bir anlamda ceza mahkemesi kararları ile vergi idaresi ve vergi mahkemesi kararların birbiri üzerindeki etkileşimine dayanmaktadır.

Etkileşim konusunda VUK m. 367/son çerçevesinde ortaya konan pozitif hukuktaki düzenleme *"Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz"* şeklindedir. Bu kuralın anlamı suç tespiti ile kabahat tespiti arasında hiçbir ilişkinin olmamasıdır. Bu durumda ceza hâkiminin, vergi idaresi ve vergi mahkemesi kararını bağlayıcı kabul ederek beraat kararı vermesi nasıl söz konusu değilse, vergi idaresi ve vergi mahkemesinin ceza hâkiminin kararını bağlayıcı kabul ederek karar vermesi de söz konusu değildir. O halde, aynı hareket için ceza hâkiminin beraat kararına rağmen vergi idaresi bu fiilin işlendiğine ilişkin işlemini devam ettirebilecek, dava açılması halinde vergi mahkemesi de davayı reddedebilecektir. Diğer taraftan, vergi mahkemesinin davayı kabul kararına rağmen ceza hâkimi de mahkûmiyete hükmedebilecektir. Ceza mahkemesi ile vergi idaresi ve vergi mahkemelerinin kararları arasında bir etkileşimin bulunmaması netice ve kasıttan ari aynı hareketin farklı hukuki sonuçlarının ortaya çıkması demektir. Suç ve kabahate yol açan hukuka aykırı hareketin varlığını aynı kural çerçevesinde inceleyen ceza mahkemesi ile vergi mahkemesinin birbirinden farklı sonuçlara ulaşmasının hukuk birliği ilkesine ne derece uygun olduğunun incelenmesi şarttır⁷

Aynı hareket için farklı tespit ve buna bağlı sonuçlara ulaşmanın sebebini ceza mahkemelerinin vergi idaresinin ve vergi mahkemelerinin olayları değerlendirmesi ve olguları nitelendirmesinde kendilerine özgü farklı ölçüt, usul ve ilkeleri kullanmalarında aramak gerekir. Nitekim, suçun oluşup oluşmadığı, sanıkların hukuki durumlarının tayin edilmesi ceza mahkemesince değerlendirilecek bir husustur. Ceza mahkemesi hâkimi delilleri serbestçe araştırma ve takdir etme durumunda olup, hatta tarafların ibraz ettiği belgelerle bağlı olmaksızın kendiliğinden gerekli gördüğü delil-

⁷ Funda Yavaşlar Başaran, *Vergi Suç ve Kabahatleri Hukukunda Son Durum*, İstanbul Barosu Dergisi, c.82, Sayı. 2888/6, s. 2848

leri değerlendirmede ve olayın içeriğini araştırarak maddi gerçeğe ulaşma konusunda tam bir takdir hakkına sahiptir.

Sonuçta ceza mahkemesi ileri sürülen iddiayı sabit görürse sanığın mahkumiyetine, görmezse beraatına karar verecektir. Bu şartlarda ceza mahkemesi kararına aykırı bir vergi idaresi ve vergi mahkemesinin kararı nasıl açıklanmalı ve değerlendirilmelidir?

Sonuçta konu, vergi ziyai kabahatinin ağır nitelikli fiillerle işlenmesi halinde kabahatinin cezasının miktarı bulunurken üç kat uygulaması yapılabilmesi için bu fiillerin kimin tarafından tespit edileceği noktasında düğümlenmektedir.

IV. CEZA MAHKEMESİ İLE VERGİ MAHKEMESİ VE VERGİ İDARESİNİN KARARLARININ ETKİLEŞİMSİZLİĞİ ÜZERİNE ÖĞRETİDEKİ GÖRÜŞLER

Aynı konuda vergi idaresi ile yargının farklı yorumlar yapmasını bir açıdan anlamak zor değildir. Nitekim bu özellik dikkate alınarak idari işlemlerin idari yargı çerçevesinde yargısal denetime tabi tutulması, kişi hürriyetini bağlayıcı yaptırımlara ceza mahkemelerin karar vermesi öngörülmüştür. Her iki düzenlemenin mantığında idarenin işlem ve eylemleri karşısında kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin yargısal korunması yatar. Ancak, yargı birliği içinde aynı konuya ilişkin olarak farklı yargı kolundaki mahkemelerin taban tabana zıt kararlar vermesi ve bunların ayrı ve bağımsız uygulamalara konu olması idareyle yargı arasındaki farklılığı anlamak da o kadar kolay değildir.

Aynı hareketin farklı hukuki sonuçlar doğurmasıyla ilgili olarak öğretide sınırlı sayıda görüş ortaya konulmuştur. Büyük ölçüde aynı yönde olan bu görüşlere kısaca da olsa yer vermekte yarar vardır.

Ceza Mahkemesi ile vergi mahkemesinin kararlarının birbirini etkilemesi konusunda çeşitli alternatifleri içeren görüşler ortaya konulmuştur.

SEVİÇ, "hem kaçakçılık suçunu oluşturan ve hem de aynı zamanda vergi ziyai suçu oluşturan bir durumda yükümlü hakkında "vergi ziyai cezası" üç kat olarak kesilecektir. sözkonusu fiilin kaçakçılık niteliğini taşıyıp taşımadığına karar verecek organ ceza mahkemesidir. Dolayısıyla karar oluşana kadar olayı kaçakçılık olarak değerlendirmek ve kaçakçılık suçu-

nun hukuki müeyyidelerini olaya uygulamak mümkün olmadığını belirlemekle, fiilin kaçakçılık olup olmadığına karar verecek yargı organının kararı oluşmadıkça o fiili kaçakçılık suçu olarak kabul edip başka bir ceza ile değerlendirmek doğru olmadığını" ifade etmiştir⁸.

AKKAYA, vergi mahkemesi kararları ile ceza mahkemesi kararları arasında bir etkileşimin kurulması ve bu yönde bir hukuki düzenlemenin yapılması gerektiğini ifade ederek, "bu etkileşimin kurulmasında en isabetli yolun ceza mahkemesince yapılan yargılamada vergi mahkemesi kararı verilinceye kadar **bekletici sorun** sayılması olduğunu ifade etmekte ve "aynı fiil nedeniyle doğan uyuşmazlığın vergi mahkemesindeki yönünün ceza mahkemesi kararında etkili olmayacağı söz konusu ise ceza yargılamasına devam edilmelidir. Ceza mahkemesinin vergi yargılamasını bekletici mesele yapması hak ve adalet ilkeleri gereğidir. Ceza mahkemesinin vergi mahkemesinin kararını beklemesinin gereğini ceza mahkemesinin temel haklara geri dönülemez bir müdahale getirmiş olmasıyla açıklanabilir. Örneğin infaz edilen bir hapis cezasının telafisi söz konusu değilken vergi mahkemesinin red kararı sonucunda uygulanan para cezalarının telafisi vardır. Bu görüş dahi vergi mahkemesi kararlarının ceza mahkemesi kararları üzerinde mutlak etkileşiminin kurulması demek değildir" görüşünü ifade etmiştir⁹.

YİĞİT, etkileşim konusunda mahkemelerin uzmanlığına dayanan bir yaklaşımın geçerliliği ileri sürmektedir¹⁰. Buna göre, bir "belgenin sahteliği"nin belirlenmesi konusunda karar verecek yargı mercii ceza mahkemeleridir. Vergi mahkemeleri kararlarında bunu dikkate almalıdırlar. "Vergi matrahının azaltılması" konusundaki vergi mahkemelerinin karar veya nitelendirmeleri de ceza mahkemelerince dikkate alınmalıdır. Çünkü sahteliği belirleme ceza, vergi matrahında azalmasının belirlenmesi ise vergi mahkemelerinin uzmanlık alanlarıyla daha örtüşen bir yapı sergiler.

⁸ Veysi Seviğ, "Kaçakçılık Suçu ile Vergi Ziyat İlişkisi" **Yaklaşım Dergisi**, Mart-1999, sayı 75, s.38.

⁹ Mustafa Akkaya, Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararları Üzerine Bir İnceleme, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 49, Yıl 2000, Sayı 4, s. 92.

¹⁰ Uğur Yiğit, **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, Beta Yay, İstanbul-2004,,s.182.

KARAKOÇ, "kaçakçılık fiilleriyle vergi kaybına da yol açılması halinde vergi ziayı cezasının üç kat olarak kesilebilmesi, bu fiillerin kaçakçılık suçu oluşturduğu yönünde verilmiş ceza mahkemesi kararının varlığına bağlıdır. Aksi halde, idarenin üç kat vergi ziayı cezası kesmesi mümkün değildir" görüşünü ortaya koymuştur¹¹. Yazar, ceza mahkemesi kararına mutlak bir belirleyicilik vermek suretiyle idari işlemin belirli bir süre tehirini öngörmektedir.

TAŞKAN, üç kat vergi ziyasının uygulanabilmesi için kaçakçılık suçunun işlenmiş olması şartını içermediğini, sadece vergi ziayı suçuna ilişkin bir "ağırlaştırıcı sebebi" tarif ettiğini belirtmenin mümkün olduğunu, yasakoyucunun amacının bir başka suç işlendiği takdirde vergi ziayı cezasını ağırlaştırılması olmadığını, hangi eylemle vergi ziayı kabahati işlenirse cezanın ağırlaştırılacağını tespit etmek olduğunu, yasanın mevcut halinin farklı değerlendirmeler yapmaya müsait zemin oluşturduğunu da ifade etmekle, kanaatine ilişkin görüşünü, halen yasada var olan atıf şeklinden vazgeçilmesini ve vergi ziayı kabahatinin üç kat cezalandırılacağı durumların 344. maddede açıkça sayılmasının farklı değerlendirmeler yapılmasının önünü keseceği şeklinde ortaya koymuştur¹². Ancak, suç veya kabahat nitelendirmesinden vergi ziayı ve kast çıkartıldığında (veya bunlar dikkate alınmadığında) ortada kalan sadece harekettir. Aynı hareketin maddeten varlığı ve yokluğu konusundaki nitelendirilme farklılığını açıklamak, zordur ve kolay anlaşılabilir bir durum değildir.

¹¹ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 4.b., Yetkin Yay, s.459

¹² Yusuf Ziya Taşkan, "Vergi Ziyası Cezasının Üç Kat Uygulanmasında Bir Sorun Olasılığı ve Öneriler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos-2007, yıl 30, sayı 227, s.124

DONAY¹³; iki mahkeme kararının birbirini etkilememesi yönündeki kanuna uygun görüşünü ortaya koymakla beraber, aynı eserinin 80. sayfasında "örneğin sahte bir fatura iddiası ile ceza mahkemesinde kamu davası açıldığında, bu faturaların sahteliği nedeni ile mahkûmiyet kararı verildikten ve bu karar kesinleştikten sonra, vergi mahkemesinin faturaların sahte olmadığı yolunda karar vermesi durumunda önemli bir çelişkinin ortaya çıkacağını ifade etmek gerekir. Bu ceza mahkûmiyetine karşı yargılamanın yenilenmesi yolu da kapalı olduğundan, birbiri ile çelişen iki karar mevcudiyetini muhafaza edecektir." şeklindeki açıklamasıyla etkileşim olmamasının doğurabileceği hukuki sakıncayı vurgulamıştır¹⁴.

Hareketin subut bulup bulmadığının değerlendirilmesi ceza yargısının yetkisinde olup aynı hususta vergi mahkemesinin de yetkili olduğu sonucunu doğuran bir düzenleme yargı birliği ilkesini ihlal eder.

¹³ Süheyl Donay, **Ceza Mahkemelerinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Basım, İstanbul-2008.

Yazar, cezalandırma sistemimizdeki bu durumla ilgili olarak, age, s.150-151 ve 244 de yaptığı açıklamalarda özetle, cezanın üç kat olarak uygulanabilmesi için, mükellefin VUK 359. maddeden kesin olarak mahkum olması gerekir. Başka bir deyişle soyut olarak 359. maddenin ihlalinin söz ederek cezanın üç kat olarak kesilmesi mümkün değildir. 359. maddeye göre "sebebiyet verme", bunun ceza mahkemesi tarafından saptanması ve bu kararın ise Yargıtay tarafından onaylanmış olması gerekir. Aksi takdirde 359. maddedeki suçu işlediği konusunda kesin bir mahkûmiyeti olmayan kişiye soyut olarak ceza kesilmesi anlamına gelir ki bu hem yasanın yazılışına, hem de yasallık ilkesine aykırıdır. Böyle bir durumda mükellef hakkında sadece bir kat tutarında ceza kesilir. "görüşüne yer vermiştir. Yazar konuyu aynı eserinin 244. sayfasında tekrar ele alarak " 359.maddeye göre üç kat ceza kesebilmek için, failin 359.maddeye göre yargılanması ve mahkum olması gerekir. Aksi takdirde henüz 359.maddeyi ihlal etmemiş bir kişiyi, hak etmediği bir cezaya maruz bırakmış oluruz. Her ne kadar 367.maddenin son fıkrası birbirleri ile etkileşmeme ilkesini getirmişse de, burada açıkça 359.maddedeki suçun işlenmesinin saptanması gerekeceğinden, buna ilişkin kesin mahkûmiyet kararının aranması gerekir. aksi bir uygulama ve anlayış Anayasanın 2. ve 38. maddesine aykırı olur. Gerçekten henüz suçluluğu sabit olmayan bir kişiyi sanki 359.maddeyi ihlal etmiş gibi bir yaptırıma tabi tutmuş oluruz. Böyle bir uygulamanın Vergi Usul Yasasının 367. maddesinin son fıkrası ile ilgisi yoktur." şeklindeki görüşünü yineleyerek vermiştir.

¹⁴ Donay, age, s.78

V. KARARLARIN ETKİLEŞİMİ ÜZERİNE DEĞERLENDİRME

A. NORMLARIN FARKLILIĞI DURUMUNDA

Somut olaya ilişkin uygulanan kanuni normların farklı olması halinde her iki mahkeme kararının farklılığı çelişkili durumu yansıtmaz. Bu şartlarda da mahkeme kararları arasında etkileşimden bahsetmek mümkün olmaz. Vergi mahkemesinin davanın kabul veya reddi konusundaki dayandığı normlar ile ceza mahkemesinin dayandığı normlar arasında farklılık bulunması halinde iki mahkeme açısından farklı yönde kararların ortaya çıkması normal olup bu anlaşılabilir bir durumdur. Ceza mahkemesi fiilin işlenmesinde kasıt olmadığından sanık mükellefin beraatına karar verebilecekken, vergi mahkemesi kastın varlığını aramak durumunda olmadığından cezayı hukuka uygun bulabilecektir. Diğer taraftan vergi mahkemesi bir hareketin cezalandırılabilmesi için kastın değil, vergi ziyanının varlığını; ceza mahkemesi ise vergi ziyanının değil, hareketteki kasdın varlığını aramak durumundadır. Örneğin defterde tahrifat yapılması şeklindeki eyleme ceza mahkemesi kastın varlığı açısından yaklaşıyorsa bu karar vergi mahkemesi kararıyla hiçbir şekilde aynı potada değerlendirilemez. Çünkü, vergi mahkemesinin kararının eylemin kast içinde işlenip işlenmemesiyle ilgilenen yanı olmaz. Zaten sadece kastın varlığına veya yokluğuna bağlı bir sonuca dayanan ceza mahkemesinin kararı hangi yönde olursa olsun sonucun vergi idaresinin ve vergi mahkemesi kararı üzerinde bir etkisi bulunmaması çok normaldir.

Aynı fiilin nitelendirilmesinde iki farklı norm uygulanması ceza hukukunun genel ilkelerine aykırılık teşkil eder.

B. NORMLARIN AYNILIĞI DURUMUNDA

Somut olaya ilişkin uygulanan kanuni normlar aynı olması halinde her iki mahkeme kararının farklılığı çelişkili durumu yansıtır. Mahkeme kararları arasındaki etkileşim bu noktada konu haline gelir. Her ne kadar kanuni düzenlemelerin her iki mahkeme kararları arasında etkileşimin bulunmaması; ceza mahkemesinin kararını verebilmesi için vergi mahkemesinin karar vermesine, vergi mahkemesinin kararını verebilmesi için ceza mahkemesinin kararını vermesine gerek olmadığı açıktır. Bu durumda iki mahkemenin karar vermesinde birbirini bağlayan yanı yoktur. Vergi mahkemesinde dava devam ederken ceza mahkemesi kararını verebileceği gibi

ceza mahkemesinde dava devam ederken vergi mahkemesi kararını verebilecektir. Bununla beraber ceza mahkemesi vergi mahkemesi kararıyla, vergi mahkemesi de ceza mahkemesi kararıyla bağlı değilse de birinin diğer davada ileri sürülen görüş, savunma ve kararlardan yararlanmasına da engel getirilmemiştir.

Öğretideki görüşler de bir bütün olarak dikkate alındığında, benzer konularda ceza ve vergi mahkemeleri ile idare arasında farklı uygulamaların doğmasını önlemek, hukuki güvenlik ve birlik açısından; uzmanlık konularına göre bağlayıcı olacak kararlar yasada özel olarak düzenlenme yapılmasına olan ihtiyaç açık olarak belirtilmiştir.

Fiilin *hareket yönünün* aynı normlar çerçevesinde nitelendirmesinde vergi idaresiyle ceza mahkemesi, vergi mahkemesiyle ceza mahkemesi kararları arasındaki farklılık bulunmazsa sorun çıkmaz. Farklılık olması halinde konu bir kaç yönlü değerlendirmeye ihtiyaç gösterir. Farklılık bulunursa, bu defa konu özellikle iki mahkeme kararlarının birbirini etkileme gücü meselesine gelir. Aynı fiilden dolayı mükellefin ceza mahkemesinden beraat etmesi, buna karşın vergi mahkemesinin açılan davayı reddetmesi hukuk düzenine olan güveni zedeleyen bir husustur. Aynı konuda farklı nitelendirmeyi içeren sonuçlara hukukun eşit hukuki değer vermesi kabul edilebilecek bir husus değildir. Bu mutlaka giderilmesi gereken bir çelişkidir.

Gerçekten vergi mükellefinin kaçakçılık suçu nedeniyle açılan bir davada beraat etmesi durumunda daha önce üç kat kesilen vergi ziyai cezasının durumu ne olacaktır? Böyle bir olasılıkta şu sakıncalı durumla karşı karşıya kalmaktayız. Bir yandan vergi idaresi, mükellefin, 359. maddede tanımlanan hareketleri işlediği sonucuna vararak üç kat vergi ziyai cezası uygulanmakta (bu işleme karşı dava açılması halinde vergi mahkemesinin idarenin işleminin yerinde olduğu şeklinde kararı), diğer taraftan ceza mahkemesinin aynı kişinin beraatına karar vermesinin açık bir sorun teşkil edeceğini görmemek imkansızdır¹⁵. Aksi durumda üç kat ceza kesilmesini gerektiren bir hareketin yokluğu sabit görülerek suçsuzluğu açıkça ve yargı kararıyla ortaya çıkmış bir mükellefe aynı hareketi işlediği bu defa sabit görülerek üç kat ceza kesilmesi söz konusu olacaktır ki, bir hukuk sisteminin bunu

¹⁵ Taşkan, age, s.124

açıklaması zordur. Burada değerlendirmeye alınan suç ve kabahatin bütün unsurlarıyla değerlendirilmesi değildir.

Vergi ziyayı ve kastı ayıkladığımızda aynı *hareketin* her iki mahkemede de nitelendirme normları hemen hemen aynı düzeye gelmiş olur. Bahsettiğimiz vergi ziyayı ve kasıttan arındırılmış şekliyle aynı harekete yönelik iki mahkemenin farklı nitelendirmede bulunmasıdır. Aynı norm ve ölçülerin uygulanması sonucunda hukuk düzeninde farklı kararların ortaya çıkmasına izin verilmemesi gereği hukukta belirliliğin ve güvenirliliğin bir sonucudur. Bu durumda mükellefin, vergi mahkemesinde cezanın üç kat uygulanacağına ve ceza mahkemesinde maddi unsurun sabit görüldüğüne ilişkin kararının aranması ve idarece işlemin bu ekseninde yürütülmesi gerekir. Her ne kadar ceza mahkemesinin kararı vergi dairesine yönelik değilse de, hukuk devletinden beklenen bu şekilde davranış olsa gerekir.

VI. MAHKEME KARARLARININ BİRBİRİ İLE İDARİ İŞLEMLER ÜZERİNDEKİ ETKİLEŞİMİN KURULMASINDAKİ ALTERNATİFLER

Burada ceza mahkemesi ve vergi mahkemesinin ihtimali kararına göre çeşitli alternatifler ileri sürülebilir. Hiç şüphesiz yaratılan alternatifler tartışılabilir olmakla birlikte aşağıda açıklanan her bir alternatifin yasal düzenleme gerektireceği bilinmelidir.

A. ÜÇ KAT CEZAYI KESMEK İÇİN İDARENİN CEZA MAHKEMESİNİN KARARININ BEKLENMESİ

İdarece üç kat ceza kesilmesinin tespitini ceza mahkemesi kararının sonuna bırakmak, vergi ziyayı cezasının kesilmesinin fiilen ceza mahkemesi kararına kadar bekletilmesi sonucunu doğurur ki, bunun kabul edilmesi beraberinde birçok sorunu getirir. Çünkü, ceza mahkemesinin kararına göre vergi idaresinin üç kat ceza kesmesi, bu işlemin bir defa daha idari yargıda denetime tabi tutulması ve sonuçlarının beklenmesi ceza mahkemesinin kararının beklenmesi işleme ilişkin dava dosyalarının yığılarak, uzun süre sonuçlanamayacak hale getirecektir.

B. CEZA MAHKEMESİ KARARINA KADAR CEZAYI BİR KAT KESİP, UYGULAMAK, CEZA MAHKEMESİNİN KARARINA GÖRE İKİ KATI İLAVE EDEREK KESMEK

Böyle bir alternatif iki kademeli idari işlem yapmayı gerektirir ki, bu durumun idari işlem teorisi açısından anlamlandırılması zordur. Alternatifin sakıncası ceza yargılamasının uzun sürmesine bağlı olarak ilave iki kat üzerinden yapılacak sonraki işlemin zamanaşımına uğraması söz konusu olabilecektir. Belki bu husus zamanaşımını durduran açık sebep olarak düzenlenerek çözülebilirse de mükellefin geçen zaman içinde mal varlığındaki değişmelerin para cezasının tahsilini imkansız hale getirme tehlikesi her zaman olacaktır.

C. CEZA MAHKEMESİ KARARINA KADAR ÜÇ KAT UYGULAMAK, CEZA MAHKEMESİ KARARINA GÖRE İKİ KATI İADE ETMEK

Cezayı üç kat uygulamak, ceza mahkemesinin beraat kararına göre iki katı iade etmek ilk bakışta anlamlı gibi göründe de mükellef nezdinde tahsilat sorunu ortaya çıkar. Her ne kadar ceza mahkemesi kararına göre iki katın iade edilebileceği düşünülse de mükellefe normaldeki cezasının üzerinde yapılan aşırı yükleme nasıl açıklanacaktır? İki kat cezanın mükellef nezdinde ortaya çıkaracağı kayıp nasıl giderilecektir? Bu konuda belki şöyle davranılabilir. Üç kat ceza kesilmesine rağmen bir kat üzerinden tahsilata gidilir. İki katın tahsilinin icrası ceza mahkemesinin kararına kadar ertelebilir. Ancak, bu durumda cezanın kesilmesi veya gidilmesi halinde vergi mahkemesi kararları ile ceza mahkemesinin mahkumiyet kararı arasında geçen zamanda mükellefin mal varlığındaki değişikliğin cezanın tahsili üzerinde olumsuz etkisinin olabileceğini unutmamak gerekir. Ayrıca ceza mahkemesinin beraat kararının üç kat cezanın iki katının terkinini sağlayacak etkileşiminin kurulmasına ilişkin yasal düzenlemeye ihtiyaç vardır.

D. ÜÇ KAT CEZA KESMEK, İKİ KATIN İNFAZINI CEZA MAHKEMESİ KARARINA KADAR GECİKTİRMEK

Vergi mahkemesinde davanın açılmasıyla zaten vergi ziyai cezasına ilişkin yürütme kendiliğinden durmaktadır. Bu nedenle esasen vergi mahkemesi kararını verinceye kadar sorun olmaz. Sorun vergi mahkemesinin davaya ilişkin red kararını verdikten sonra bu karara aykırı mahiyette olan beraat kararının ceza mahkemelerinden verilmesi durumunda ortaya çıkar.

Vergi ve ceza mahkemelerinin kararları arasında zamansal farklılığın bulunması doğaldır. Hangi mahkemenin kararını daha önce vereceği bilinemez. Ancak hangisi önce vermiş olursa olsun temelde vergi mahkemesinin kararı kabul veya red yönündeyken, ceza mahkemesinin kararı beraat veya mahkumiyet şeklinde oluşur.

1. Vergi Mahkemesinin Kararını Ceza Mahkemesinden Önce Vermesi

a. Vergi mahkemesi davayı red kararı vermiş, ceza mahkemesi henüz kararını vermemişse:

Vergi mahkemesinin red kararı vermesi demek, vergi idaresinin yaptığı işlemin hukuka uygun olması demektir. Bu durumda üç kat kesilen cezanın bir katı icraya konmalı, iki katın infazı ceza mahkemesinin kararına kadar durdurulmalıdır.

Ceza mahkemesinin kararı mahkumiyet şeklinde sonuçlanırsa bu durumda infazı ertelenen iki kat cezanın infazına devam edilmelidir. Ceza mahkemesinin kararı beraat şeklinde olursa iki kat cezanın infazından vazgeçilmeli ve işlemin bu kısmı idarece geri alınmalıdır.

b. Vergi mahkemesi davayı kabul kararı vermiş, ceza mahkemesi henüz kararını vermemişse:

Vergi mahkemesinin kabul kararı vermesi vergi idaresinin üç kat ceza kesme işleminin hukuka aykırı bulunması nedeniyle iptal edilmesi demektir. İdari işlemin iptal edilmesiyle cezalar bütün sonuçlarıyla hukuk dünyasından kalkar ve hiçbir hukuki sonuç doğurmaz hale gelir.

Ceza mahkemesinden sonradan verilen karar beraat veya mahkumiyet şeklinde olsun idari işlemin vergi mahkemesinin iptal sonucu bundan etkilenmez. Çünkü bir hukuk sisteminde aynı değere isabet eden iki karar varsa hangisinin uygulanacağı konusundaki yorumun mükellefin lehine olan yönünde olması hukukun genel prensibidir.

2. Ceza Mahkemesinin Kararını Vergi Mahkemesinden Önce Vermesi

a. Ceza mahkemesi beraat kararı vermiş, vergi mahkemesi henüz kararını vermemişse:

Ceza mahkemesinin beraat kararından sonra üç kat kesilen para cezasının iki kat kısmının uygulama kabiliyeti sonlandırılır. Cezanın bir katlık kısmının infazı için ise vergi mahkemesinin kararı beklenir. Vergi mahkemesinin kararı işlemin iptali yani davanın kabulü yönünde olursa bu karar ceza mahkemesi kararıyla aynı yönde olduğundan para cezasının icrailik kabiliyeti bütünüyle ortadan kalkmış demektir.

Ceza mahkemesinin beraat kararından sonra vergi mahkemesi davayı red yönünde karar verirse, bu durumda üç kat cezanın sadece bir katı uygulamaya konur.

b. Ceza mahkemesi mahkûmiyet kararı vermiş, vergi mahkemesi henüz kararını vermemişse:

Ceza mahkemesinin mahkûmiyet kararı hapis cezası itibarıyla infaza konu edilirken, para cezası kısmının akibeti için vergi mahkemesinin kararı beklenir. Vergi mahkemesinin kararı davanın reddi yönündeyse, para cezasının üç kat uygulamasına devam edilir. Hayır, davanın kabulü yönündeyse hukuk dünyasında iki farklı karar var demektir. Bu durumda para cezasına ilişkin işlem geri alınır. Çünkü, hukuk devletinin gereği ve aynı zamanda ceza hukukunun evrensel prensibi olan mükellef lehine olana göre işlemin yürütülmesini vergi dairesinin sağlaması gerekir

VII. SONUÇ

Bir hareketin hem kaçakçılık suçunu oluşturan ve hem de aynı zamanda vergi ziyai suçu oluşturduğu bir durumda yükümlü hakkında "vergi ziyai cezası" **üç kat** olarak kesilecektir. Kaçakçılık suçu fiillerinin aynı zamanda vergi ziyai kabahatinin, üç kat ceza kesmeyi içeren, ağır nitelikli fiilleri olarak düzenlenmiş olması ve bu fiillerle kabahat işlenmesi halinde kabahatin ceza miktarı üzerinde etki yaratması, suçla kabahat arasında belirli bir ilişkinin varlığına ihtiyaç göstermektedir.

Suçta ve kabahate karar verecek olan makam ve mercilerin farklılığı doğal olmakla beraber, netice ve kasttan arındırılmış **aynı hareket** için,

aynı normlar kullanarak farklı sonuçlara ulaşabilmesi hukuk birliği ve hukuki güvenlik açısından açıklanamaz.

Hele, aynı harekete aynı normları uygulayan ceza yargısı ve idari yargının tamamen birbirine ters farklı sonuçlara ulaşması kabul edilebilir bir şey değildir. Aynı hareketin aynı normlarla yorumlanmasından aynı sonucun ortaya çıkması gerekir. Pozitif hukuktaki düzenleme ceza mahkemesi kararlarının, vergi idaresinin ve vergi mahkemesinin kararlarına, vergi mahkemesi kararlarının ceza mahkemesi kararlarını etkileşimsizliği üzerine oturtulmuştur. Bir mahkemenin aynı normları kullanarak bir hareketi hukuka aykırı görürken diğer mahkemenin aynı hareketi hukuka uygun görmesi sistemde giderilmesi gereken bir çelişkidir.

Çözüm olarak, farklı yargı kollarındaki mahkeme kararlarının şu veya bu şekilde bir birini etkileyecek hale getirmesi (vergi yargısının adli yargı kararını beklemesi) düşünülebilirse de bunun mahkemelerin birinin diğerine üstünlüğüne yol açılması hukuk sisteminde yayılma tehlikesini ortaya çıkartır. Yargı kolları ve mahkemelerin bağımsız karar verebilmesi açısından bu kabul edilmesi kolay bir şey değildir. Bu noktada bizim görüşümüz mahkeme kararlarının bir birini etkilemeye yönelik üstünlük sağlamasına yönelik değil, bu kararların kabahate ilişkin idari işlemin gelecekteki yapısı üzerinde meydana getireceği etkileme gücünün düzenlenmesi daha doğru olacaktır. Bir başka deyişle, hali hazırda yasal düzenlememizde var olan vergi mahkemelerinin verdiği kararların idari işlem üzerindeki etkileme gücünün, benzer bir şekilde belirtilen konuyla sınırlı olarak ceza mahkemesi kararına tanınması düşünülmeli ve bu konuda yasal düzenleme yapılmalıdır.

KAYNAKLAR

- AKKAYA Mustafa, Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararları Üzerine Bir İnceleme, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 49, Sayı 4, Yıl 2000.
- DONAY Süheyl, *Ceza Mahkemelerinde Yargılanan Vergi Suçları*, Beta Basım, İstanbul-2008.
- KARAKOÇ Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, 4.b., Yetkin Yay.

SEViğ Veysi, "Kaçakçılık Suçu ile Vergi Ziyai İlişkisi" **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 75, Mart-1999.

TAŞKAN Yusuf Ziya, "Vergi Ziyai Cezasının Üç Kat Uygulanmasında Bir Sorun Olasılığı ve Öneriler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl 30, Sayı 227, Ağustos-2007.

YAVAŞLAR BAŞARAN Funda, **Vergi Suç ve Kabahatleri Hukukunda Son Durum**, İstanbul Barosu Dergisi, C.82, Sayı. 2888/6.

YİĞİT Uğur, **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, Beta Yay, İstanbul-2004.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu