



11. Vergi cezaları

Bu bölümde, vergi kanunlarında ve diğer ilgili mevzuatta yer alan hükümlere aykırı fiillere verilen vergi cezaları,

- Usule aykırı fiillere verilen vergi cezaları,
 - Vergi kaybına yol açan fiillere verilen vergi cezaları,
 - Vergi kaybına yol açan fiillere verilen hürriyeti bağlayıcı cezalar,
- olarak, üç başlık altında ele alınmaktadır.

Kanuna aykırı fiiller sebebiyle tüzel kişiler adına kesilecek vergi cezalarından genel olarak tüzel kişilerin kanuni temsilcileri sorumludur. Ancak 1999 yılında VUK'un 333. maddesinde yapılan bir değişiklikle aynı Kanun'un 359. maddesinde belirtilen fiiller (kaçakçılık suçları) ve bu fiillere ilişkin olarak dolayısıyla verilecek cezalardan kanuni temsilciler değil fiil işleyenler sorumlu tutulmuşlardır.

11.1 Usulsüzlük ile özel usulsüzlük fiilleri ve cezaları

11.1.1 Usulsüzlük fiilleri ve cezaları

Usulsüzlük fiilleri, vergi kanunlarında ve ilgili diğer mevzuatta yer alan hükümlere riayet edilmemesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu tür fiillerde, bir vergi ziyayı (kayıbı) değil, usule aykırı bir durum söz konusudur. Vergi Usul Kanunu'nda usulsüzlük fiilleri, fiilin ağırlık derecesine göre birinci ve ikinci derece usulsüzlükler olarak sınıflandırılmış ve bunlara uygulanacak cezalar da, bu sınıflamaya göre ayrı ayrı belirlenmiştir.

11.1.1.1 I. derece usulsüzlükler

- Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemesi olması;
- Bu Kanun'a göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmaması olması,
- Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması,
- Çiftçiler tarafından 245. madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi,
- Vergi Usul Kanunu'nun kayıt nizamına ait hükümlerine (Madde 215 - 219) uyulmaması olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır),
- İnceleme zamanında bildirilmemesi,
- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmaması olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemesi sayılır),



h. Diğer ücretler üzerinden salınan gelir vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemesi olması,

i. Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342. maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmesi olması.

11.1.1.2 II. derece usulsüzlükler

a. Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342. maddenin 1. fıkrasında belirtilen süre içinde verilmesi olması,

b. Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması,

c. Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmaması olması (ihtarnameyi bildirmek hariç),

d. Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmaması olması,

e. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılması olması,

f. Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekilde ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmaması olması,

g. Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığı bozmamak amacıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.

11.1.1.3 Usulsüzlük cezaları

2010 yılında uygulanacak usulsüzlük ceza tutarları 29 Aralık 2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 393 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile duyurulmuştur.

Mükellef grupları	Birinci derece usulsüzlükler için (TL)	İkinci derece usulsüzlükler için (TL)
Sermaye şirketleri	90,00	50,00
Sermaye şirketleri dışında kalan birinci sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı	57,00	28,00
İkinci sınıf tüccarlar	28,00	14,00
Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	14,00	7,70
Kazancı basit usulde tespit edilenler	7,70	3,50
Gelir vergisinden muaf esnaf	3,50	2,00

Yukarıda belirtilen usulsüzlük fiilleri, aynı zamanda, mükellefin dönem vergi matrahının re'sen



takdirini de gerektiriyorsa, tabloda gösterilen ceza tutarları 2 kat olarak uygulanmaktadır.

11.1.2 Özel usulsüzlük fiilleri ve cezaları

Özel usulsüzlük fiilleri, fatura ve benzeri evrakın verilmemesi ve alınmaması ile diğer ekil ve usul hükümlerine uyulmaması ana baba lı ı altında düzenlenmiş olup, bu fiillere 2010 yılında verilecek cezalar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Özel usulsüzlük fiilleri	Ceza (TL)
1- Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu verilmemesi, alınmaması halinde, belgede yazılması gereken meblağın % 10'u	Her bir belge için 160,00 TL'den az olamaz
- Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek toplam ceza	77.000,00
2- Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığı'nca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmemesi, kullanılmaması veya bulundurulmaması	160,00
- Her bir belge nevine ilişkin olarak her bir tespit için toplam ceza	7.700,00
- Her bir belge nevine ilişkin bir takvim yılı içinde kesilecek toplam ceza	77.000,00
3- Maliye Bakanlığı'nca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; bulundurulmaması, günü gününe kayıt yapılmaması, yetkililere ibraz edilmemesi ve levha bulundurma, asma mecburiyetine uyulmaması	160,00
4- Belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ilişkin kural ve standartlara uyulmaması	3.500,00
5- Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerde kullanılma zorunluluğu getirilen vergi numarasını kullanmaksızın işlem yapanlara her bir işlem için	190,00
6- Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine	570,00
7- 4358 sayılı Kanun uyarınca vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri, belirlenen standartlarda ve zamanda yerine getirmeyenlere	770,00
8- Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddenin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığı'nın özel işletme görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına	570,00

Yukarıda belirtilen özel usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geliyorsa vergi ziyasının gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddesinin 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlarda kalan kişilerin (nihai tüketiciler); fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma bileti almadıklarının tespit edilmesi halinde, bunlara yukarıda 2. sırada yer alan cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir.



11.1.3 Bilgi vermekten çekinenler ile Vergi Usul Kanunu'nun muhafaza ve ibraz ödevlerine uymayanlar hakkında uygulanacak özel usulsüzlük cezaları

- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.000 TL,
- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 500 TL,
- Yukarıda belirtilenler dışında kalanlar hakkında 250 TL

Ayrıca, kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler hakkında da özel usulsüzlük cezası uygulanabilecektir.

Yukarıda belirtilen zorunluluklara uymayanlara ceza kesilebilmesi, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında ceza hükümlerinin uygulanacağını ilgililere yazılı olarak bildirilmesi arttırılmıştır. Ancak bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığıınca yapılan düzenleyici idari tedbirlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilmesi arttırılmaz.

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen yukarıda belirtilen zorunlulukları yerine getirmeyenlere yeniden tebligat yapılarak, ek süre verilir. Verilen ek süreye rağmen, bu zorunlulukların yerine getirilmemesi halinde ise özel usulsüzlük cezası 1 kat artırılarak uygulanır.

Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsih etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için yukarıda yer verilen tutarlardan az olmamak üzere, işlem konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 15 gün içinde verilmesi halinde $\frac{1}{4}$ oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise $\frac{1}{2}$ oranında uygulanır.

Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmez, takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası $\frac{1}{2}$ oranında uygulanır.

Elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara yukarıda belirtilen cezanın kesilmesi durumunda, ayrıca 352. madde uyarınca usulsüzlük cezası kesilmeyecektir.

11.2 Vergi kaybı sonucunu doğuran fiiller ve bunlara verilen cezalar

11.2.1 Vergi ziyayı cezası

Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Kasıt unsurunun bulunup bulunmadığının ceza



kesilmesi açısından bir önemi bulunmamaktadır.

ahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya diğer sebeplerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesi halinde de vergi ziyasının varlığı kabul edilmektedir.

Yukarıdaki hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasını engellemez.

Vergi ziyası suçu işleyenlere, ziyayı rattıkları verginin 1 katı tutarında vergi ziyası cezası kesilir.

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için kesilecek vergi ziyası cezası yüzde elli oranda uygulanır.

11.2.2 Vergi ziyasına kaçakçılık suçu sayılan fiillerle sebebiyet verilmesi:

Vergi ziyasına yol açan fiilin, aynı zamanda, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sayılan fiillerden biri olması halinde, fiil, kaçakçılık suçu olarak adlandırılır ve vergi ziyası cezası, 3 kat olarak uygulanır.

Söz konusu kaçakçılık suçlarına iştirak edenlere ise sebep oldukları vergi ziyasının 1 katı tutarında vergi cezası kesilecektir.

Kanun'un 359. maddesinde, kaçakçılık suçu olarak tanımlanan fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde, bu suçları işleyenler için vergi ziyası cezası kesilmesinin yanı sıra, hürriyeti bağlayıcı cezalar da uygulanmaktadır.

11.3 Hürriyeti bağlayıcı cezalar

Kaçakçılık suçları ve cezaları, Vergi Usul Kanunu'nun, 359. maddesinde hükme bağlanmıştır. Hapis cezasını gerektiren fiiller, cezanın süresine göre, üç grupta toplanmıştır.

11.3.1 Süreli hapis cezası (18 ay - 3 yıl)

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

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

b. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

hakkında 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasına hükmolünür.

Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu hükmün uygulanmasında



gizleme olarak kabul edilir.

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

3 Temmuz 2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5904 sayılı Kanun'la, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yapılan değişiklikle yukarıda sayılan fiiller için 1 yıldan 3 yıla kadar uygulanan hapis cezası, 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası olarak değiştirilmiştir. Cezaya 1 yıl olarak veya hafifletici nedenlerle 1 yıldan az süreyle hükmedilmesi halinde cezanın para cezasına veya diğer tedbirlere çevrilmesi mümkün olabilmektedir. Ancak yukarıda da belirtildiği üzere bu fiiller dolayısıyla hükümlenilecek olan hapis cezasının alt sınırı 1 yıldan 18 aya çıkarılmış olduğundan, bu hapis cezasının paraya çevrilmesi mümkün bulunmamaktadır.

11.3.2 Süreli hapis cezası (3 yıl - 5 yıl)

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan;

a. Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar,

b. Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Kanun'da sahte belge ise gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge olarak tanımlanmıştır.

11.3.3 Süreli hapis cezası (2 yıl - 5 yıl)

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

1998 yılında 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerden önceki uygulamada, bu tür belgelerin, ancak bilerek kullanılması halinde, fiil kaçakçılık suçu olarak kabul edilirken, anılan Kanun ile yapılan değişiklikle, hangi gerekçe ile ya da hangi suretle olursa olsun, kullanma fiilinin gerçeğe mi olması yeterli sayılmıştır.

08.02.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5728 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, belgelerin ancak bilerek kullanılması halinde suç oluşturacağı kabul edilmiş ve eski uygulamaya geri dönmüştür. 5728 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden evvel ise Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan 306 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde "sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karışığında mal ve hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine başka mükellefin belgesi verilebilir.

Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal ve hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu



olabilmektedir. Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanımı olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Bu belge kullanıcı tarafından belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasit söz konusu ise burada 359. maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru olmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir." açıklamasına yer verilerek, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma suçunun oluşumu için kastın varlığının zorunlu olduğu belirtilmiştir.

Öte yandan, piyasa manlık hükümlerinden yararlanılarak, vergi ziyanına sebebiyet veren durumun ilgili makamlara bildirilmesi halinde, hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmayacaktır.

Yukarıda belirtilen fiillerin bulunması halinde vergi kaybına yol açılıp açılmadığına ve tarh dönemi içinde oluşup oluşmadığına bakılmaksızın, varsa vergi ziyası cezası uygulanmasının yanı sıra hürriyeti bağlayıcı cezaların da uygulanması söz konusudur.

5728 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce 4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik ile bir şirketin personeli tarafından alınan ve gerçeğinden fazla meblağ üzerinden düzenlenmiş faturaların gider olarak kayıtlara intikali halinde, şirket yöneticilerinin hapis cezası ile karılabilmelerinin söz konusu olabileceği anlaşıyordu ve fakat Kanun'un "tüzel kişilerin sorumluluğu" bölümünde değişiklik ile yukarıda belirtilen fiillerin işlenmesi halinde, öngörülen cezaların bu fiilleri işleyenler hakkında uygulanacağı belirtilmiştir. 5728 sayılı Kanun'un 359. maddede değişiklik ile artık maddede belirtilen belgelerin bilerek kullanılması halinde fiiller kaçakçılık suçu teşkil edecektir.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 46. maddesinde hapis cezaları, (a) aylık hapis cezası, (b) müebbet hapis cezası ve (c) süreli hapis cezası olarak sayılmıştır. Süreli hapis cezası, Kanun'un 49. maddesine göre, Kanunda aksi belirtilmeyen hallerde bir aydan az, yirmi yıldan fazla olamaz. Hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezasıdır.

Vergi Usul Kanunu'nda bu bölümdeki suçlar için öngörülen aylık hapis cezaları da, Yeni TCK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte artık, "aylık hapis cezası" kavramı ortadan kalktı. İnan, yeni Ceza Kanunu'ndaki değişiklikler paralel olarak "hapis cezası" olarak düzenlenmiştir.

11.4 Diğer hususlar

11.4.1 Cezaların geçmişi ve yönelik uygulanması

4369 sayılı Kanunla, vergileme sistemimizin ceza hükümleri ile ilgili olarak yapılan düzenlemelerle, anılan Kanun'un yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş fiillerle ilgili olarak; hangi hükümlerin geçerli olacağı belirlenmiştir. Buna göre;

a. Vergi cezası kesilmesinde, bu fiillerin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan vergi cezalarına ilişkin hükümler,

b. Hapis cezası verilmesinde ise, bu fiillerin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan hükümler ile yeni düzenleme ile getirilen kanun hükümleri karılabılarak mükellef lehine olanı uygulanacaktır.

11.4.2 Cezalarda tekerrür

4369 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme uyarınca, vergi ziyanına sebebiyet vermekten veya



Generated by Foxit PDF Creator © Foxit Software
http://www.foxitsoftware.com For evaluation only.

özdoğrular
serbest muhasebeci mali müşavirlik Ltd. ti.
"Chartered Accountants & Auditors Ltd."



DIN EN ISO 9001:2000
Sertifika Tescil no:
01 100 042822

usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere;

a. Vergi ziyai cezasında 5 yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezası % 50 oranında,

b. Usulsüzlük cezasında 2 yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, usulsüzlük cezası % 25 oranında,

artırılarak uygulanacaktır.

11.4.3 Suçlarda birleşme

4369 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemelerle, yukarıda bahis konusu edilen vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezaları, hapis cezaları ve diğer kanunlarda yazılı cezalar, içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.

Vergi cezası ile cezalandırılan fiiller, aynı zamanda hapis cezasını gerektiren bir suç teşkil ettiğinde takdirde vergi cezası kesilmesi, hürriyeti bağlayıcı ceza verilmesine engel değildir.