

VERGİ HUKUKUNDA TEKERRÜR VE TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA İLE İLİŞKİSİ

RECIDIVISM IN TAX LAW AND ITS RELATION WITH CONCILIATION BEFORE ASSESSMENT

Kerem ÖNCÜ*

Özet: Vergi hukukundaki tekerrür ile kişilerin vergi suçu işleme konusundaki alışkanlığı önlenmeye çalışılmaktadır. Bu amaçla uygulanacak para cezası artırılmaktadır. Kişilerin temel haklarına da bir müdahale oluşturmasına rağmen, ilgili kanun hükmü belirsiz, yeni Türk Ceza Kanunu'nun gerisinde ve ilişkili diğer kavramlarla kopuktur. Bu sebeple tekerrürün kapsamına ilişkin birçok tartışma söz konusudur ve tarhiyat öncesi uzlaşmanın tekerrür ile ilişkisi de bunlardan biridir. Söz konusu tartışmaların vergi hukukuna hâkim ilkeler kapsamında açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Tekerrür, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, Vergi Cezası

Abstract: By recidivism in tax criminal law, the habit of tax criminal offence is tried to be prevented. For this purpose, the penalties imposed on this context can be increased. Although such a measure is an interference to persons' fundamental rights, related provision in the statute (Code of Tax Procedure Art. 339) is vague, out of date as compared to the new Turkish Penalty Code and incompatible with other related legal concepts. The provision ipso facto controversial on many grounds and the relationship between conciliation before assessment and recidivism is one of those. Hence, the aforementioned controversy should be clarified within the context of predominant principles of tax law.

Keywords: Tax, Recidivism, Conciliation before Assessment, Tax Penalty

* Arş. Gör., Çukurova Üniversitesi Mali Hukuk Anabilim Dalı e-mail: keremnc@hotmail.com

GİRİŞ

Tekerrür kurumu, ceza hukuku dışında vergi hukukunda da uygulama alanı bulmakta olup VUK madde 339'da düzenlenmektedir. Anılan düzenleme uyarınca, tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için, kişi hakkında vergi ziyayı veya usulsüzlük cezası kesildikten sonra cezanın kesinleştiği tarihten itibaren, belli bir süre içinde tekrar aynı cezanın kesilmesi gerekmektedir. Bu durumda kesilen ikinci ceza, yine kanunda belirli oranlarda artırılarak uygulanmaktadır.

Bununla birlikte söz konusu hükmün bazı açılardan nispeten belirsizliği, konu ile ilgili birçok tartışmaya sebep olmaktadır. Kesilecek cezaların aynı tür olup olmayacağı, usulsüzlük ifadesinin kapsamı, cezanın kesinleşmesinin hukuki mahiyeti bunlardan bazılarıdır. Bunun dışında doktrinde üzerinde durulmamış hususlar da söz konusudur. Buna örnek olarak iki cezanın da kesilmesi şartı gösterilebilir. Söz konusu kavram ilk bakışta hukuken tartışmalı gözükmemesine rağmen, tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu ile birlikte düşünüldüğünde durum değişmektedir. Zira tarhiyat öncesi uzlaşmada, vergi incelemesinde tespit edilmiş henüz kesilmemiş ve tarh edilmemiş vergi ve cezalar konu edilmektedir. Bu durumda tarhiyat öncesi uzlaşmanın tekerrür hükmünün uygulanmasında dikkate alınıp alınmayacağı belirsizdir.

Bu çalışmada öncelikle genel olarak tekerrür kurumundan bahsedilecek, ceza hukuku açısından anlamı ve mahiyeti üzerinde durulduktan sonra vergi hukuku açısından söz konusu kavramın nasıl ele alındığı, şartları, sonuçları incelenecektir. Tekerrürün şartlarından cezaların kesilmesi şartı üzerinde diğer tartışmalara nazaran biraz daha fazla durulacak ve tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna başvuru cezalar açısından söz konusu şartın gerçekleşip gerçekleşmediği tartışılacaktır.

I. Tekerrür

A. Kavramsal Açıdan

Kişilerin suç işledikten bir süre sonra, ikinci kez suç işlemesi durumunda hukuken buna nasıl cevap verilebileceği Roma Hukukundan beri tartışılan bir konudur.¹ Konu ile ilgili pek çok teori ve görüş

¹ Sulhi Dönmezer - Sahir Erman, *Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku*, III. Cilt, 12. Bası, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, Ekim 1997, s. 127.

olmakla birlikte bunlardan en önemlileri ilga teorisi ve cezanın yetersizliği teorisidir.²

İlga teorisine göre, tekerrürde ceza artırımı yapılmamalıdır, aksi halde kişi aynı fiil sebebiyle iki kez cezalandırılmış olacaktır.³ Tekerrür olduğunda, ortaya çıkan zararda bir artış olmadığı halde cezanın artırılması, hukuk kurallarına göre değil, ancak ahlak kurallarına göre açıklanabilir. Zira tekerrürde, kişinin yapabileceği tahmin edilen hareketler cezalandırılmaktadır.⁴ Kaldı ki kişinin suç işlemeyi tekrarlamasının sebepleri toplumda aranmalıdır. Bunun cezası kişiye çektirilmemelidir.⁵

Cezanın yetersizliği teorisine göre ise, tekerrür durumunda ikinci cezanın artırılmasının sebebi, cezanın yetersizliğidir.⁶ İkinci kez suç işlendiğinde toplum daha fazla olumsuz etkilenmektedir.⁷ Bu sebeple ceza artırılarak uygulanmalıdır.

Bu teorilerden günümüzde kabul edilen ilga teorisidir.⁸ Kanuni düzenlemelere bakıldığında, tekerrür durumunda uygulanan cezaya birtakım eklemeler söz konusudur. Bunlar genellikle ikinci uygulanan cezanın artırılması⁹ veya güvenlik tedbiri uygulanması şeklindedir.¹⁰

B. Vergi Hukuku Açısından Tekerrür

1. Kapsam

VUK'da, "Ceza Hükümleri" başlıklı dördüncü kitapta ikili bir sistem kabul edilmiştir. Bunlardan bir kısmı ihlal ve idari yaptırım şeklinde düzenlenmişken, bir kısmı da suç ve ceza şeklinde düzenlenmiştir.¹¹ VUK md. 339 uyarınca tekerrüre tabi olan ihlaller, vergi ziyai ve usulsüzlük olarak düzenlenmiştir. Bunun dışında VUK'da suç ve

² Kamil Mutluer, Vergi Genel Hukuku, 2. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Eylül 2008, s. 264, 265.

³ Dönmezer - Erman, s. 137; Mutluer, s. 264.

⁴ Dönmezer - Erman, s. 137.

⁵ Dönmezer - Erman, s. 137; Mutluer, s. 265.

⁶ Dönmezer - Erman, s. 141.

⁷ Mutluer, s. 265.

⁸ Dönmezer - Erman, s. 137.

⁹ Dönmezer - Erman, s. 127.

¹⁰ İzzet Özgenç, Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi, 3. Bası, Ankara Açık Ceza İnfaz Kurumu Matbaası, Ankara, Ocak 2006, s. 699.

¹¹ Mualla Öncel - Ahmet Kumrulu - Nami Çağan, Vergi Hukuku, 20. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 209, 210.

ceza olarak düzenlenen kısım için VUK md. 339'un uygulanma olanağı yoktur. Bu suçlar, TCK madde 5 uyarınca genel hükümler içinde md. 58'de düzenlenen tekerrür hükümlerine tabidirler.

VUK md. 339'daki usulsüzlük ifadesinin genel usulsüzlük dışında özel usulsüzlüğü de kastedip etmediği doktrinde tartışılmaktadır. Usulsüzlük ifadesi ile sadece genel usulsüzlüğün kastedilmediğine ilişkin görüşlere bakıldığında, Taşdelen'e göre VUK md. 339'da geçen usulsüzlük kavramı bir üst başlık olup, tüm usulsüzlük ayrımlarını kapsamına almaktadır.¹² Bayraklı'ya göre ise usulsüzlük, vergi kanunlarının şekil ve usule ilişkin hükümlerinin ihlali olduğuna göre, kanundaki usulsüzlük ifadesinden genel ve özel usulsüzlük anlaşılmalıdır.¹³

Tartışmanın diğer kanadında ise, usulsüzlük ifadesi ile kastedilenin sadece genel usulsüzlük olduğu ifade edilmektedir.¹⁴ Buna ilişkin en kapsamlı görüşü dile getiren Şenyüz, kanun koyucunun özel usulsüzlüğü tekerrür kapsamına almak istemesi durumunda, bunu açıkça belirterek yapabileceğini düşünmektedir. Buna örnek olarak da VUK md. 376'yı göstermiştir. Yazar, usulsüzlük dışında ayrı bir kabahat olarak düzenlenen özel usulsüzlüğün kanuna sonradan eklendiğini, bu tarihten sonra yapılan düzenlemelerde kanun koyucunun özel usulsüzlüğü ayrıca belirttiğini, bu sebeple VUK md. 339'daki usulsüzlük ifadesi ile genel usulsüzlüğün kastedildiğini belirtmektedir.¹⁵ Yazarın tespitleri doğrultusunda, bu çalışmada da VUK madde 339'daki usulsüzlük ifadesi ile genel usulsüzlüğün kastedildiği düşünülmektedir.

2. Tekerrür Cezası

VUK'a göre tekerrür halinde idari yaptırımın artırılarak uygulanması söz konusudur. Bu ceza vergi ziyayı olması durumunda %50, usulsüzlük olması durumunda ise %25 olarak düzenlenmiştir. Bu te-

¹² Aziz Taşdelen, Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s. 57.

¹³ Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, 3. Baskı, Külcüoğlu Yayınları, Afyonkarahisar, 2006, s. 166.

¹⁴ Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, 5. Baskı, Ekin Basım, Yayın, Dağıtım, Bursa, 2011, s. 232; Turgut Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Mayıs 2010, s. 98; Nihat Edizdoğan - Metin Taş - Ali Çelikkaya, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Ekin Basım, Yayın, Dağıtım, Bursa, 2007, s. 39; Yusuf Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, s. 112.

¹⁵ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, 5. Baskı, s. 232.

kerrüre ilişkin düzenleme, 765 sayılı TCK ile aynı olup ikisinde de yaptırım artırılmaktadır. Ancak ceza hukuku açısından kanun koyucu bu tavrını değiştirmiş ve 5237 sayılı TCK'da cezanın artırılmasından vazgeçmiştir. Anılan kanun madde 58/6'da, tekerrür halinde hükmolunan cezanın mükerrirlere özgü infaz rejimine göre çektirileceği ve cezanın infazından sonra denetimli serbestlik tedbiri uygulanacağı düzenlenmiştir. Söz konusu husus da 5275 sayılı CGTİHK madde 108'de düzenlenmiş olup, hükmün 1. fıkrasına göre tekerrür hâlinde işlenen suçtan dolayı mahkûm olunan hapis cezasının belli sürelerinin infaz kurumunda iyi hâlli olarak çekilmesi durumunda, koşullu salıverilmeden yararlanılabilecektir. Denetimli serbestlik hususu ise 4. fıkra ve devamında düzenlenmiş olup, hâkim cezanın infazından sonra bir yıldan az olmamak üzere denetim süresi belirleyecek ve bunu en fazla beş yıla kadar uzatabilecektir. Bunun dışında, denetim süresi içinde kendilerine yüklenen yükümlülüklerle ve yasaklara aykırı hareket edenlere ilişkin olarak da disiplin hapsi düzenlenmiştir.

Dönmezer ve Erman tarafından eski kanun yürürlükteyken cezanın artırılması yerine güvenlik tedbiri uygulanması yönündeki öneri,¹⁶ Beccaria'nın da belirttiği gibi cezanın amacına uygundur.¹⁷ Tekerrürde, cezanın artırılması yerine kişinin denetim altında tutulması, suçlunun ıslahına daha uygun olacak, devlet kişiyi kontrol edebilecek, fail de çözüm olmadığı düşünülen daha fazla ceza ile karşı karşıya kalmayacaktır.

VUK'da tekerrür durumunda cezanın artırılmasının sebepleri, kişinin yeniden suç işlemesinin, hukuka aykırı davranmayı alışkanlık haline getirmesinin önlenmesidir.¹⁸ Anayasa Mahkemesi, tekerrür durumunda cezanın artırılmasının sebebini, daha önce verilen cezanın ıslah edici olmaması ve failin suç işleme konusundaki ısrarının daha

¹⁶ Dönmezer - Erman, s. 151.

¹⁷ "Suçlunun kendi yurttaşlarına karşı zarar vermelerini engellemekten ve başkalarının benzer eylemlerde bulunmalarını önlemekten başka bir şey değildir. Bu nedenlerle söz konusu cezaların oranları ve onların uygulanma yöntemleri öyle seçilmelidir ki, bunlar insanların ruhları, zihinleri üzerinde pek çok kalıcı, ama suçlunun bedeni üzerinde en az üzücü iz bırakacak biçimde olsunlar." Cesare Beccaria, Suçlar ve Cezalar Hakkında, Çeviren Sami Selçuk, İmge Kitabevi, Ankara, Haziran 2004, s. 69,70.

¹⁸ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, 5. Baskı, s. 230.

ağır bir cezayı gerektirmesi olarak belirtmiştir.¹⁹ Danıştay da benzer biçimde tekerrür durumunda amaçlananın, cezanın artırılması ile kişinin tekrar kabahat işlemesi durumunda, daha ağır cezayla karşılaşacağını bilerek kabahat işlemekten caydırılması olduğunu belirtmektedir.²⁰ Ancak TCK'da kanun koyucunun bakış açısını değiştirmesi, VUK'da söz konusu olmamıştır. Bunun altındaki sebep, belki de vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesinin bir kısmının kabahat olarak düzenlendiği ve karşılığında para cezası kesildiği bir sistemde, tekerrür durumunda artırılan para cezasının daha fazla kamu geliri anlamına gelmesidir. Bu durumda tekerrür kurumunun ceza hukukundan farklı olarak vergi hukukundaki sonucu, idari yaptırımın artırılması sebebiyle, daha fazla kamu alacağıdır.

Bu durum, tartışmaya değer bir sorunu ortaya çıkarmaktadır. Kaçakçılık suçunu tekrar işleyen kişiye ceza hukukundaki tekerrür hükümleri uygulanacakken, kabahat olarak düzenlenen usulsüzlük veya vergi ziyai suçunu tekrar işleyen kişiye ise artırılmış para cezası uygulanacaktır. Para cezasının miktarının fazla olabilme ihtimali de dikkate alındığında, kaçakçılığa nazaran daha hafif bir ihlal gerçekleştiren kişi, daha fazla para cezasını ödemek durumunda kalabilecektir.

Anayasa Mahkemesi'ne göre, yasama organının suç ve cezaları belirleme konusunda takdir yetkisi olmakla beraber, bu yetki mutlak değildir. Bu yetki, suçun o toplumdaki etkileri, kişiler üzerinde yarattığı tehlike gibi unsurlara bağlıdır.²¹ Yasal düzenleme, Yüksek Mahkemenin

¹⁹ AYM, 2009/51E, 2010/73K, 20.5.2010; <http://www.anayasa.gov.tr> Erişim Tarihi: 04.10.2016.

²⁰ Dan. 4. D, 23.06.2011, 2010 / 8825E, 2011 / 5756K, www.kazanci.com Erişim Tarihi: 11.10.2016.

²¹ AYM 12.09.2012, 2012/78E, 2012/111K:
"Hukuk devletinde, ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerine ilişkin kurallar, ceza hukukunun ana ilkeleri ile Anayasa'nın konuya ilişkin kuralları başta olmak üzere, ülkenin sosyal, kültürel yapısı, etik değerleri ve ekonomik hayatın gereksinimleri göz önüne alınarak saptanacak ceza siyasetine göre belirlenir. Kanun koyucu, cezalandırma yetkisini kullanırken toplumda hangi eylemlerin suç sayılacağı, bunun hangi tür ve ölçüdeki ceza yaptırımı ile karşılanacağı, nelerin ağırlaştırıcı veya hafifletici sebep olarak kabul edilebileceği konularında takdir yetkisine sahiptir. Ancak hukuk devletinde, ceza hukuku kurallarının, önleme ve iyileştirme amaçlarına uygun olarak ölçülü, adil ve orantılı olması gerekir. Bununla birlikte sadece suçun temel şeklini esas alarak ve suçun temel şekli için öngörülen ceza miktarlarını suçun nitelikli halleri ile kıyaslayarak suç ve ceza arasında adil denge bulunup bulunmadığı konusunda bir karar vermek sorunu eksik ola-

hukuk devleti kapsamında gördüğü suç ve ceza arasındaki adil dengeyi bozduğu durumda, yasama organının da takdir yetkisi sona ermektedir.²²

Anayasa Mahkemesi'nin 17.11.2011 tarihli bir kararı, tespit etmeye çalıştığımız soruna benzer bir konu ile ilgilidir. Mahkeme, hapis cezası dışındaki adli para cezası veya seçenek yaptırımlar gibi adli yaptırımların idari yaptırımlara nazaran daha ağır olduklarına karar vermiş, her ikisi için kanun koyucunun aynı yaptırımı öngörmesinin suç ve ceza arasındaki adil dengeyi bozduğuna karar vermiştir.²³ Bu durumda idari yaptırımın tekrarı durumunda, adli yaptırıma uygulanan tekerrüre nazaran daha ağır tekerrür hükümlerinin uygulanması da söz konusu adil dengeyi bozacak, 1982 Anayasası md. 2'de düzenlenen hukuk devleti ilkesine aykırı olacaktır.

rak ele almak anlamına gelir. Bu nedenle suç ve ceza arasında adalete uygun bir oranın bulunup bulunmadığının saptanmasında o suçun toplumda yarattığı infial ve etki, kişiler üzerinde oluşturduğu tehlike, zarar görenin kişiliği ile ona verilen zararın azlığı veya çokluğu, işlenme oranındaki azalma veya artış gibi faktörlerin de dikkate alınması gerekir.”

²² <http://www.anayasa.gov.tr> Erişim Tarihi: 04.010.2016.

AYM 26.11.2002, 2001/79E, 2002/194K:

“İtiraz konusu kurala göre, mağduru rızası ile kaçırın veya alıkoyan fail onu iade etse bile aynı ceza ile cezalandırılacak, oysa aynı maddede düzenlenen ve eylemin cebir, şiddet, tehdit veya hile ile gerçekleştirilmiş olan daha ağır halinde ise, mağdurun iade edilmesine bağlı olarak daha az ceza uygulanacak ve cezanın türü hafifleyecektir. Bu durum, hukuka ve cezalandırma ilkelerine aykırı düşmektir, yasa koyucunun mağduru serbest bırakmayı ve faal nedameti özendirilmeye yönelik gerçek arzusu ile de çelişmekte ve fail bu konudaki lehe düzenlemeden yararlandırılmamış olmaktadır. Suç ile ceza arasında bulunması gereken adil dengeyi bozan düzenlemeler yasa koyucunun takdir yetkisi içinde görülemeyeceğinden hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturur. Bu nedenle kural, Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.”

²³ <http://www.anayasa.gov.tr> Erişim Tarihi: 04.010.2016.

AYM, 17.11.2011, 2010/115E, 2011/154K:

“Öte yandan, hapis cezası dışındaki adli yaptırımlar ile idari yaptırımlar kişi üzerindeki etkileri bakımından değerlendirildiğinde, hapis cezası dışındaki adli yaptırımların idari yaptırımlara göre daha ağır sonuçlarının olduğu kuşkusuzdur. Ayrıca ihlalin niteliği, uygulayan merci ve uygulanan usul ile hukuki sonuçları itibarıyla de idari yaptırımlar ile adli yaptırımlar arasında kapsamlı farklılıklar bulunmaktadır. Oysa yasa koyucu, iftira sonucunda mağdur hakkında konusu suç teşkil etmeyen ve genellikle kişiye görev ve yükümlülüklerinin hatırlatılmasından ibaret olan idari yaptırımların uygulanması haliyle, hapis cezası dışındaki adli yaptırımların uygulanması halini aynı ağırlıkta görerek, her iki durum için de aynı miktarda cezalar öngörmüştür. Bu açıdan itiraz konusu fıkrada suç ile ceza arasında bulunması gereken adil dengenin korunmadığı ve bu haliyle de adalet duygularını zedeleyen bir durum bulunduğu açıktır.”

<http://www.anayasa.gov.tr> Erişim Tarihi: 04.010.2016.

3. VUK md. 339'un Tekerrür Sistemleri Açısından Sınıflandırılması

a. Süreli - Süresiz Tekerrür Ayrımı Bakımından

Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için kanuna göre ikinci suçun belirli bir süre içinde gerçekleşmesi gerekiyorsa süreli tekerrür, süre şartı olmadan ikinci suçun işlenmesi yeterli ise süresiz tekerrür söz konusudur.²⁴ VUK md. 339 uyarınca tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için bir süre sınırlaması söz konusudur ve ilk cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyaında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde ikinci cezanın kesilmesi gerekmektedir. Bu sebeple VUK'da düzenlenen tekerrür, süreli tekerrürdür.²⁵

b. Genel - Özel Tekerrür Ayrımı Bakımından

Tekerrür sistemine ilişkin bir başka sınıflandırma da genel - özel tekerrür şeklindedir. Buna göre "tekerrür hükümlerinin uygulanması için önceki suç ile sonraki suçun aynı olması durumunda özel tekerrür, farklı olmasının yeterli olduğu durumda genel tekerrür söz konusudur.²⁶ TCK md. 58'e bakıldığında, hükmün uygulanması için önceden işlenen suçtan dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra herhangi bir suçun işlenmesi yeterlidir. VUK md. 339 hükmü açık olmamakla birlikte, doktrinde hâkim görüş uyarınca tekerrür hükümlerinin uygulanması için ilk ve son cezanın aynı tür olması gerekmektedir. Başka bir deyişle kişi hakkında ilk olarak vergi ziyai cezası kesilmişse sonraki cezanın da vergi ziyai, usulsüzlük cezası kesilmişse sonraki cezanın da usulsüzlük olması gerekmektedir.²⁷

Danıştay 16.05.2016 tarihli kararında, tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için önceki tarihte işlenen bir fiil sebebiyle cezanın kesilmiş olması ve kesinleşmesini takip eden yılın başından itibaren

²⁴ Dönmezer - Erman, s. 134.

²⁵ Mutluer, s. 265; Şenyüz, s. 236.

²⁶ Dönmezer - Erman, s. 131.

²⁷ Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 96; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 5. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s. 520, Mutluer, s. 266; Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, 9. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2016, s. 234; Gürol Ürel, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Şubat 2003, s. 679; Taşdelen, s. 58.

maddedeki süreler içinde aynı cezayı gerektiren fiilin tekrar işlenmesi gerektiğini belirtmiştir.²⁸ 21.10.2010 tarihindeki başka bir kararda ise, ilk cezanın vergi ziyayı olması durumunda cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere beş yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, cezanın yüzde elli oranında artırılmak suretiyle uygulanabileceğini belirtmiştir.²⁹ Kararda belirtilen sonraki ihlal için geçmesi gereken süre ve artırma oranı dikkate alınır, sonraki cezanın vergi ziyayı cezası olması gerektiğine işaret edilmektedir.

VUK md. 339 bu konuda net olmamakla birlikte, tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için, doktrindeki hâkim görüş ve Danıştay'ın içtihadı uyarınca, ilk ceza ile son cezanın aynı tür olması gerekmektedir. Kanun koyucu eğer cezaların farklı tür de olabileceğini isteseydi, bu takdirde hükmü TCK md. 58'e benzer şekilde düzenleyebilirdi. Örnek olarak kanunda "*hakkında vergi ziyayı veya usulsüzlük cezalarından herhangi biri kesilen kimse*" şeklinde bir ifade yer alsaydı, sonraki cezanın farklı tür olması durumunda da tekerrür hükümleri uygulanabilirdi.

Kanun koyucu, vergi ziyayı ve usulsüzlük için ayrı zaman dilimleri ve oranlar belirlemiştir. Düzenleme bu şekildeyken 2. kesilen cezanın farklı olması ihtimalini dikkate alırsak, iki ceza arasında geçmesi gereken süre farklı olacağı gibi,³⁰ uygulanacak oran da farklı olacaktır. Sonuçta kişi hakkında kesilen cezalar aynı olmasına rağmen usulsüzlükten sonra vergi ziyayı kesildiğinde süre beş yıl, vergi ziyayından sonra usulsüzlük kesildiğinde ise süre iki yıl olacaktır. Ayrıca birinci ihtimalde kişi hakkındaki vergi cezası %50 artırılabilecekken, ikinci ihtimalde kişi hakkındaki vergi cezası %25 artırılabilecektir. Ortaya çıkan tablo ise 1982 Anayasası md. 10'da düzenlenen kanun önünde eşitlik ilkesine aykırı olacaktır. Bu sebeplerle tekerrür için kesilen cezaların aynı tür olması gerekmektedir.

4. Şartları

Önceki başlıklar altında tartışılan hususları da göz önünde tutarak tekerrür kurumunun belli başlı şartları şu şekilde belirtilebilir:

²⁸ Dan. 4. D. 16.05.2016, 2014/4451E, 2016/2209K; www.resmigazete.gov.tr Erişim Tarihi: 28.03.2017.

²⁹ Dan. VDDK, 29.05.2013, 2011/467E, 2013/202K; Dan. 4. D, 21.10.2010, 2008/1493E, 2010/5203K; www.kazanci.com Erişim Tarihi: 11.10.2016.

³⁰ Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 110.

- İlk ve son ceza aynı tür olması,³¹
- Sonraki cezanın belirli sürede kesilmesi,³²
- Kesilen ilk cezanın ortadan kalkmamış veya mahiyetinin değişmemiş olması,³³
- İlk eylem ile son eylemin aynı kişi tarafından gerçekleştirilmesi,³⁴
- Önceki vergi cezasının kesinleşmesi,³⁵
- İki cezanın da kesilmesi gerekmektedir.

Tekerrürün şartları ile ilgili olarak üzerinde durulması gereken, önceki vergi cezasının kesinleşmesi ve iki cezanın da kesilmesidir. Cezanın kesme ile ilgili düzenlemeler, VUK md. 364 ve devamı maddelerde düzenlenmiştir. VUK madde 364 uyarınca vergi cezalarını gerektiren olaylar, vergi dairesi veya yoklama ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit edilecek, sonrasında ise madde 365 uyarınca olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesince ceza kesilecektir. Görüleceği üzere kanun koyucu cezanın kesilmesini, tek taraflı idari işlem şeklinde tasarlamıştır. Zira vergi idaresince ortaya konan iradenin karşı tarafça da kabulü gibi bir durum söz konusu değildir.³⁶ İdari işlem kuramı açısından ceza kesme ayrıca bireysel ve icrai bir idari işlem olarak da değerlendirilebilir.³⁷

Kesilen vergi cezaları madde 366/1 uyarınca ilgililere ceza ihbarnamesi ile tebliğ edilecektir. Doktrindeki hâkim görüş uyarınca ihbarnamenin hukuki niteliği, "ceza kesme işleminin kişiye duyurulmasıdır."³⁸ İhbarname, ceza kesme işleminin şekli bir unsuru olarak görülmediği

³¹ Mutluer, s. 269; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 521; Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 96.

³² Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, 5. Baskı, s. 236; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 522; Edizdoğan - Taş - Çelikkaya, s. 37.

³³ Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 97; Edizdoğan - Taş - Çelikkaya, s. 37.

³⁴ Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 97; Edizdoğan - Taş - Çelikkaya, s. 37.

³⁵ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, 5. Baskı, s. 234; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 522; Edizdoğan - Taş - Çelikkaya, s. 37; Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 97, Mutluer, s. 269.

³⁶ Kemal Gözler - Gürsel Kaplan, İdare Hukuku Dersleri, 14. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, Ağustos 2013, s. 275.

³⁷ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, 9. Baskı, s. 74.

³⁸ Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 420; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, 5. Baskı, s. 50.

için, ihbarnamede bir takım eksikliklerin bulunması durumunda sadece tebligatın hükümsüz olması söz konusudur. Eksiklikler giderilmeden sürecin işlemesi mümkün değildir.³⁹

Danıştay 3. Daire, 15.01.1991 tarihli bir kararında, ihbarnameye eklenmesi gereken bir belgenin eklenmemesi durumunda ihbarnamenin hükümsüz olacağını belirtmiş, bu sebeple tarhiyatı terkin eden ilk derece mahkemesinin kararını onamıştır.⁴⁰ 7. Daire ise 3. Daire'den farklı olarak 02.03.2004 tarihinde verdiği kararda vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmemesinin ihbarnameyi geçersiz kılacağını belirtmiştir.⁴¹

Danıştay 3. Daire'nin kararına katılmak mümkün değildir. VUK md. 366/1'de kesilen cezanın ihbarname ile tebliğ olacağı düzenlenmekte, ceza kesme işleminin ihbarname göndermeden önce gerçekleştiği belirtilmektedir. Hüküm, ceza kesme işlemi ile ihbarnamenin tebliğini ayırmaktadır. Ayrıca VUK md. 108, tebliğ edilen vesikalardaki esasa etkili olmayan şekil hatalarının vesikanın hukuki değerini etkilemeyeceğini, ancak mükellefin adı, verginin cinsi ve miktarı, dava açma süresi gibi eksikliklerin vesikayı hükümsüz kılacağını belirtmiştir.⁴² Nitekim VDDK 25.01.2012 tarihinde verdiği bir kararında, 1982 Anayasası md. 40/2 hükmü ile md. 36'da düzenlenen hak arama özgürlüğü arasındaki sıkı ilişkiye değindikten sonra, başvuru mercii ve süresi gösterilmeyen ödeme emrine ilişkin yazılı bildirim süreyi başlatmayacağı için davanın süresinde açılmadığından söz edilemeyeceğini belirtmiştir.⁴³

Görüleceği üzere ceza kesme ile ilgili düzenlemeler bu şekilde olup, bunun dışında VUK'ta cezanın kesilmesi veya kesilmiş sayılması hakkında başka bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Cezanın kesilmesi ve kişiye tebliğ edilmesinden sonraki adım ise kesinleşmedir.⁴⁴ Kesin-

³⁹ Candan, Vergi Suçları ve Cezaları,, s. 420; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, 5. Baskı, s. 50, 51.

⁴⁰ Dan. 3.D., 15.01.1991, 1998/2359E, 1991/8K; Aktaran Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 420.

⁴¹ Dan. 7. D. 02.03.2004, 2001/1222E, 2004/456K; Aktaran Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 420.

⁴² Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 421.

⁴³ Dan. VDDK. 25.01.2012, 2009/173E, 2012/19K

^wwww.kazanci.com Erişim Tarihi: 21.02.2017.

⁴⁴ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, 5. Baskı, s. 234.

leşme kavramı, “kesilen cezaya karşı dava açıldığında ya da dava açma imkânı ortadan kalktığında devreye giren, “yargılama hukukuna ait bir kavramdır.”⁴⁵ Söz konusu kavramdan genellikle kanun yollarının tüketilmesi anlaşılmalı birlikte,⁴⁶ kesinleşme çeşitli şekillerde ortaya çıkabilir. Bunlar;

- Kesilen cezaya karşı tüm yargı yollarının tüketilmesi ve sürecin kişinin aleyhine sonuçlanması,⁴⁷
- İhbarnamenin tebliği üzerine kişinin dava açmaması,⁴⁸
- Kanun yollarından birine başvurmaması şeklinde olabilmektedir.⁴⁹

Bunların dışında kesinleşme, sadece yargı yollarının tüketilmesi neticesinde değil, yargı yoluna başvuru imkânının kalmaması durumunda da söz konusu olabilir.⁵⁰ Buna örnek olarak uzlaşma yoluna gidilmesi durumunda da vergi cezası kesinleşmiş sayılmaktadır.⁵¹ VUK ek md. 11/2’de tutanakla tespit edilen husus hakkında dava açılmayacağı ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamayacağı belirtilmiş, tutanakların kesin olduğu ise TÖUY md. 17/1’de düzenlenmiştir. Bu durumda vergi idaresi ile karşılıklı uzlaşmaya varıldığı ve bu hususun tutanakla tespit edildiği an dava açma imkânı ortadan kalkmakta, vergi veya vergi cezası kesinleşmiş sayılmaktadır. Danıştay da uzlaşma durumunda cezanın kesinleştiğini belirtmektedir.⁵²

Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için ikinci kabahatin belirlenen sürelerde işlenmesinin mi yoksa sadece cezanın kesilmesinin mi ya da her ikisinin de belirlenen sürede gerçekleşmesinin mi gerek-

⁴⁵ Öncel - Kumrulu - Çağan, s. 107.

⁴⁶ Öncel - Kumrulu - Çağan, s. 107, 108; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, 5. Baskı, s. 235; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 287.

⁴⁷ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 287.

⁴⁸ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 287; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, 5. Baskı, s. 235; Öncel - Kumrulu - Çağan, s. 107.

⁴⁹ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 290; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, 5. Baskı, s. 235.

⁵⁰ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 289.

⁵¹ Öncel - Kumrulu - Çağan, s. 108; Şenyüz, s. 235; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 291.

⁵² Dan. 3. D, 18.11.1993, 1992/2643E, 1993 / 3305K:

“...davacı adına 14.6.1985 tarih ve 13/49 sayılı ihbarname ile 1984/Ocak dönemi için kesilen kaçakçılık cezasının yapılan uzlaşma görüşmeleri sonucu 20.8.1985 tarihinde kesinleştiği anlaşıldığından...”

^wwww.kazanci.com Erişim Tarihi: 12.10.2016.

tiği tartışmalıdır. Doktrinde, konu ile ilgili olarak ileri sürülen görüşlerden birine göre, ikinci kabahatin kanunda belirtilen sürede işlenmiş ve cezanın da aynı sürede kesilmiş olması gerekmektedir.⁵³ Bir diğer görüşe göre ise, tekerrür hükümlerinin uygulanması için sonraki kabahatin ne zaman işlendiğinden ziyade cezasının ne zaman kesildiği önemlidir.⁵⁴

Anayasa Mahkemesi, tekerrür hükümlerinin uygulanması için “cezanın kesinleşmesinden sonra eylemin gerçekleşmesi” gerektiğini belirtmiştir.⁵⁵ Danıştay da ilk kesilen cezanın kesinleşmesini takip eden yılın başından başlamak üzere belirtilen süreler içinde aynı cezayı gerektiren fiilin tekrar işlenmesi gerektiğini aramaktadır. Buna göre sadece ceza kesme esas alındığında, önceki döneme ilişkin işlenmiş bir fiil sebebiyle ceza sonra kesildiğinde, tekerrür kurumunun mantığına aykırı olarak VUK madde 339’un uygulanmasını gerekecektir.⁵⁶

VUK madde 339’a bakıldığında, tekerrürün uygulanabilmesi için aranan şart tekrar ceza kesilmesidir. Anayasa Mahkemesi’nin ve Danıştay’ın tekerrür hükümlerinin uygulanması için cezanın kesilmesini değil kabahatin işlenmesini şartı ile doktrindeki hem kabahatin işlenmesi hem de cezanın kesilmesinin birlikte gerçekleşmesi şartı, kanundaki düzenleme ile örtüşmemektedir. Bununla birlikte yargının kabahatin işlenmesini şart koşan kararları tekerrür kurumunun mantığına ve belirlilik ile suç ve cezaların yasallığı ilkelerine daha uygun olacaktır. Bu sebeple VUK madde 339’daki düzenlemenin “kabahatin işlenmesi” veya “ihlalin gerçekleştirilmesi” şeklinde düzenlenmesi gerekmektedir.

⁵³ Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s. 97; Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 111.

⁵⁴ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, 9. Baskı, s. 237.

⁵⁵ AYM, 2009/51E, 2010/73K, 20.5.2010:

“Vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyai cezası ya da tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda cezalarda artırım uygulanacağını öngören itiraz konusu kuralda ise tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin her halde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiği tabiidir.”

<http://www.anayasa.gov.tr> Erişim Tarihi: 04.010.2016.

⁵⁶ Dan. 4. D. 16.05.2016, 2014/4451E, 2016/2209K; www.resmigazete.gov.tr Erişim Tarihi: 28.03.2017. Benzer doğrultuda diğer kararlar: D. 9. D., 21.04.2015, 2012/5660E, 2015/3144K; D. 3. D., 10.03.2015, 2013/4547E, 2015/1105K; www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 28.03.2017.

5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İle İlişkisi

Tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanması durumunda, tekerrür için aranan cezanın kesilmesi ve kesinleşmesi şartlarının değerlendirilebilmesi için öncelikle uzlaşmanın hukuki mahiyeti üzerinde biraz daha ayrıntılı durmak gerekmektedir.

Uzlaşma kurumunun hukuki niteliği doktrinde tartışmalıdır. Bu konuda birinci görüş uzlaşmayı "bir tür idari sözleşme"⁵⁷ olarak nitelendirmektedir. İkinci görüş uzlaşmayı, "genel idari hizmetlerin yürütülmesi amacıyla akdedilen ve kamu hizmetini yürütme görevi yanında, kamu gücü kullanma yetkisi de veren idari sözleşmelerden ayrıldığı için sulh akdine"⁵⁸ benzetmektedir. Üçüncü görüş ise uzlaşmayı "vergi hukukunun kendine has müessesesi"⁵⁹ saymaktadır. Üçüncü görüş, uzlaşmanın kamu hizmetlerinin yürütülmesi ile alakası olmadığı gibi, idareye de özel hukuk yetkilerini aşan bir yetki verilmediği için idari sözleşme sayılamayacağını belirtmektedir.⁶⁰ Bunun dışında uzlaşmayı sulh sözleşmelerine de benzetmeyen üçüncü görüş, bunu iki tarafın hukuken eşit statüde olmamasına bağlamaktadır.⁶¹

Danıştay kararlarında da bu konuda tam bir birlikten söz edilememektedir. Eski tarihli bir kararında 4. Daire, uzlaşmanın idari işlem olarak kabulünün mümkün olmadığını belirtmekte, bunun idari sözleşme niteliğinde bir belge olduğunu belirtmektedir.⁶² Ancak sonraki tarihli bir kararda 7. Daire, uzlaşmayı iki tarafın karşılıklı anlaştığı bir sözleşmeye benzetmekte, yükümlülerin uzlaşma tutanağını imzalamama hakkı olduğunu belirtmektedir.⁶³

⁵⁷ Öncel - Kumrulu - Çağan, s. 171.

⁵⁸ Turgut Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 260.

⁵⁹ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, 5. Baskı, s. 294.

⁶⁰ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, 5. Baskı, s. 294.

⁶¹ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, 5. Baskı, s. 294.

⁶² Dan. 4D, 20.12.1999, 1999/653E, 1999/4781K; Aktaran: Billur Yaltı, "Kurumlar Vergisi Kanununun "Yenisi": Peşin Fiyat Sözleşmeleri", Vergi Sorunları Dergisi, S. 219, 2006 Aralık, s. 6.

⁶³ Dan. 7D, 23.10.2000, 2000/639E, 2000/ 2890K:

"Uzlaşma, iki tarafın özgür iradesi ile gerçekleştirilen bir sözleşme niteliğinde olup, idari bir tasarruf özelliği taşımamaktadır. Nitekim kendi iradesi veya idarenin çağrısı üzerine uzlaşmaya başvuran yükümlüler için uzlaşma, tek ve vazgeçilmez bir seçenek olmayıp, uzlaşma koşullarını durumlarına uygun bulmayan yükümlüler için uzlaşmamak hak ve olanağı mevcuttur. Bu haklarını uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar kullanabilmeleri mümkündür."

Kurumları, personeli, işlemleri ve sözleşmeleri ile idari teşkilat içinde yer alan vergi idaresi ile gerçekleştirilen uzlaşma, idarenin işlemleri kapsamında ele alınmalıdır. CANDAN'ın ve 7. Daire'nin görüşlerindeki gibi kamu hukukuna ait bir kurumu, tamamen özel hukuka ait kavramlar ile açıklamak konuyu çözümden daha da uzaklaştıracaktır. Ancak, kavramı idare hukuku içinde çözümlenmeye çalışmak da kolay bir yöntem değildir. Zira idari sözleşmeler ile idarenin özel hukuk sözleşmelerini ayırmak için gereken ölçütler de tartışmalıdır.⁶⁴ Bununla birlikte, uzlaşmanın idari sözleşme veya özel hukuk sözleşmesi bakımından nereye tekabül ettiğine dair birtakım çıkarımlar yapılabilir.

Bazı durumlarda yasada, bir sözleşmenin idari sözleşme veya idarenin özel hukuk sözleşmesi olduğuna ilişkin hüküm yer alabilmektedir.⁶⁵ VUK'taki ilgili düzenlemelere bakıldığında uzlaşmaya ilişkin bu tür bir hüküm söz konusu değildir. Bu sebeple idari sözleşme ölçütlerine göre uzlaşmanın hukuki niteliği değerlendirilmelidir. İdari sözleşme ölçütleri doktrine göre, taraflardan en az birinin idare olması⁶⁶, sözleşmenin konusu kamu hizmetinin yürütülmesi veya buna katılma olması⁶⁷ ve sözleşmede özel hukuk sözleşmelerini aşan yetkilerin olması⁶⁸ olarak belirtilmektedir.

Taraflardan en az birinin idare olması ölçütü, uzlaşma için geçerlidir. Ancak bu ölçüt, başlı başına idari sözleşmeleri net olarak saptamaktan uzak olup diğer ölçütler de değerlendirilmelidir. Sözleşmenin konusunun kamu hizmetinin yürütülmesi veya buna katılma şeklinde olması, uzlaşmayı idari sözleşmeden biraz daha uzaklaştırmaktadır. Zira bu ölçüt uyarınca sözleşmede taraflardan biri, kamu hizmetini doğrudan doğruya ifa etmek veya ifasına katılmak durumundadır.⁶⁹ Uzlaşmada ise bu tür bir amaç söz konusu değildir. Bura-

www.legalbank.net Erişim Tarihi: 27.06.2013.

⁶⁴ Ayhan Tekinsoy, "İdari Sözleşmelerde Ölçüt Sorunu", *AÜHFD*, Cilt 55, S. 1, 2006, s. 181-227.

⁶⁵ Tekinsoy, s. 185.

⁶⁶ . Metin, Günday, *İdare Hukuku*, 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2011, s. 184; Bahtiyar Akyılmaz - Murat Sezginer - Cemil Kaya, *Türk İdare Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 415; Tekinsoy, s. 192.

⁶⁷ Günday, s. 185; Akyılmaz - Sezginer - Kaya, s. 415, Tekinsoy, s. 195.

⁶⁸ Günday, s. 186; Akyılmaz - Sezginer - Kaya, s. 415, Tekinsoy, s. 201.

⁶⁹ Günday, s. 186, Akyılmaz - Sezginer - Kaya, s. 416.

da idare ve kişi, verginin veya cezanın miktarı ile ilgili pazarlık yapmaktadırlar. Ancak doktrinde bu ölçütün yeterliliği tartışılmaktadır. Zira ölçütün özünü oluşturan kamu hizmeti kavramı bizatihi sorgulanmaktadır.⁷⁰ Ayrıca maden işletmeye ilişkin sözleşmeler ile orman işletme sözleşmelerinin konusu kamu hizmeti ile alakalı olmadığı halde idari sözleşme sayılmaktadırlar.⁷¹

Özel hukuk sözleşmelerini aşan üstün ve ayrıcalıklı yetkiler ölçütü açısından konuyu tartışabilmek için uzlaşmaya ilişkin mevzuat hükümlerine bakmak gerekmektedir. Buna göre tarhiyat öncesi uzlaşma açısından Maliye Bakanlığı'nun uzlaşma kapsamını belirleme yetkisi, uzlaşma komisyonunun oluşumundaki idarenin belirleyici rolü, anlaşma için uzlaşma komisyonunun nihai teklifinin bağlayıcılığı, uzlaşmanın vaki olması durumunda dava açılmaması, hiçbir merci nezdinde şikayette bulunulamaması gibi ölçütler uzlaşmayı idari sözleşmelere tekrar yaklaştırmış bulunmaktadır.

Her ne kadar bazı ölçütler idari sözleşmeyi tespit etmede yetersiz olup, bazıları üzerinde ise doktrinde tartışma olsa da, görüldüğü üzere uzlaşma hukuki niteliği itibarıyla idari sözleşmeye yaklaşmaktadır. Ancak ölçütlerin yetersizliği, tartışmalı olması, uzlaşmanın hukuki niteliğine ilişkin kanuni bir belirlemenin olmaması uzlaşmayı tam anlamıyla idari sözleşme yapmaktan uzaktır. Bu sebeple uzlaşmayı "bir tür idari sözleşme"⁷² sayan ilk görüşe katılmak mümkündür.

VUK ek madde 11/1 uyarınca tarhiyat öncesi uzlaşmada masaya yatırılan, vergi incelemesine dayanılarak tespit edilen ve henüz tarh edilmemiş ve kesilmemiş vergi ve cezalardır. TÖUY madde 16/4 uyarınca inceleme elemanı, uzlaşma temin edilemediği veya uzlaşmaya varılamadığı hususunu, uzlaşma tutanağında veya düzenleyeceği inceleme raporunda belirtir ya da raporla birlikte göndereceği bir yazı ile vergi dairesine bildirir. Vergi dairesi bunun üzerine vergi inceleme raporuna dayanarak vergi tarh edip ceza kesecektir. Uzlaşma gerçekleştiğinde ise TÖUY madde 16/1 uyarınca uzlaşma tutanağının bir nüshası derhal kişiye verilecek, bir nüshası da üç gün içerisinde, rapor ve ekleriyle birlikte ilgili vergi dairesine gönderilecektir. TÖUY md. 19

⁷⁰ Akyılmaz - Sezginer - Kaya, s. 417; Tekinsoy, s. 201.

⁷¹ Günay, s. 186.

⁷² Öncel - Kumrulu - Çağan, s. 171.

uyarınca vergi dairesine gönderilen bu tutanak, tahakkuk fişi yerine geçecektir.⁷³ "Tahakkuk bir işlem olmayıp, verginin ödenecek duruma geldiğine ilişkin bir durum, saptama" olduğuna göre⁷⁴, tutanağın vergi dairesine gönderilmesi ile vergi cezasının tahakkuk edip kesinleştiği, ödenebilir aşamaya geldiği saptanmış sayılacaktır.

Kesinleşmenin hukuki mahiyetini ortaya koyan genel hüküm niteliğinde bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak bir önceki başlık altında da belirtildiği üzere, VUK ek md. 11/2'de tutanakla tespit edilen husus hakkında dava açılmayacağı ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamayacağı belirtilmiştir. Dava açılmaması, doktrinin belirttiği üzere kesinleşme sayılan durumlardan biridir. Nitekim vergi idaresi de TÖUY md. 17/1'de tutanakların kesin olduğunu ayrıca vurgulamıştır. Bu durumda kesilecek cezalarla ilgili olarak tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması durumunda, düzenlenen tutağın taraflarca imzalanması ve vergi dairesine gönderilmesi durumunda kesinleşme gerçekleşmiş sayılmaktadır. Zira yasa koyucu bunu net olarak düzenlemiştir.

Bununla birlikte tutanağın ceza kesme sayılıp sayılmayacağı veya kesinleşmenin ceza kesmeyi içerip içermediği hususu belirsizdir. Bir önceki başlık altında ayrıntılı incelendiği üzere, kanun koyucu ceza kesmeyi idarenin tek taraflı bireysel icrai işlemi olarak düzenlemiş, bunun kişiye ihbarname ile de bildirilmesini şart koşmuştur. Tutanak ise, bir tür idari sözleşme sayılan tarhiyat öncesi uzlaşma neticesinde tarafların iradeleri ile ortaya çıkmaktadır. Söz konusu tutanağı kesinleşme olarak addeden ve sonuçlarını düzenleyen kanun koyucunun, aynı tutanağın imzalanmasını ceza kesme olarak saymaması ilginçtir. Bireysel idari işlemle meydana gelmesi istenen vergi cezasının, idari sözleşme neticesinde imzalanan tutanakla da meydana gelmesi mümkündür. Ancak bunun da kanunda düzenlenmiş olması gerekmektedir.

TÖUY md. 19 uyarınca tutanağın vergi dairesine gitmesi durumunda bunun tahakkuk fişi yerine geçeceği düzenlenmektedir. Ta-

⁷³ Dan. 4. D. 23.09.2002, 2001/2302E, 2002/2961K; "Dava konusu ödeme emri içeriği vergi ve ceza borçlarıyla ilgili olarak mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunduğu ve uzlaşma sağlandığından vergi ve ceza tahakkuku kesinleşmiştir."

⁷⁴ www.kazanci.com Erişim Tarihi: 12.10.2016.
Öncel - Kumrulu - Çağan, s. 106.

hakkuk fişinin hukuki esası VUK madde 25'te düzenlenmiştir. Buna göre tahakkuk fişi ile beyana dayanan vergiler tarh ve tahakkuk ettirilmektedir. Tahakkuk fişi tarhı içerdiğine göre, ceza kesmeyi de içerdiği düşünülebilir. Ancak beyana dayanan vergiler için uygulanan VUK madde 25'in, tarhiyat öncesi uzlaşma açısından nasıl uygulanabileceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Zira, beyana dayanan tarhta bile usul hükümlerini ayrıntılı olarak düzenleyen kanun koyucu, tarhiyat öncesi uzlaşmada bu şekilde bir düzenleme yapmamış, yönetmelikte de söz konusu husus açıklığa kavuşturulmamıştır. Kaldı ki VUK madde 25'te vergi cezası ve cezanın kesilmesi ile ilgili de bir düzenleme de bulunmamaktadır. Tekerrür hükümlerinin uygulanması için kanunun aradığı şart olan cezanın kesilmesi, sadece VUK madde 364 ve devamı maddelerde düzenlenmiştir. Tutanağın imzalanması durumunda ceza kesilmiş sayılacaksa, bu da kesinleşmede olduğu gibi ayrıca düzenlenmelidir.

Doktrinde, konu ile ilgili detaylı bir çalışma bulunmamakla birlikte genel olarak uzlaşılan cezaların kesinleştiği vurgulanarak, tekerür hükümlerinin uygulanmasında ilk ceza olarak dikkate alınacağı düşünülmektedir.⁷⁵ KARAKOÇ, uzlaşma görüşmelerinde cezaların tamamen silinmesi durumunda, cezalar açısından kesilip kesinleşmenin gerçekleşmeyeceğini vurgulayarak, üzerinde uzlaşılan ve ödenen ceza için kesilme ve kesinleşmenin söz konusu olduğunu dolaylı olarak belirtmiştir.⁷⁶

Yargı kararlarına bakıldığında, Danıştay 4. Dairesi'nin bir kararında,⁷⁷ Danıştay Savcısı, tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanması durumunda tarh edilmiş bir vergiden söz edilemeyeceği yönünde görüş bildirmiştir. Bununla birlikte aynı daire, 16.05.2016 tarihli kararında, 2003-2006 yılların arasında tarh edilmesi ve kesilmesi öngörülen ce-

⁷⁵ Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 113; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, 5. Baskı, s. 235; Edizdoğan - Taş - Çelikkaya, s. 37.

⁷⁶ Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 113.

⁷⁷ Dan. 4D, 27.10.1989, 1989/291E, 1989/3726K:

"Danıştay Başsavcısı'nın Düşüncesi:

Olayda, tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanmış olduğuna göre ortada henüz "tarh edilmiş" bir vergi bulunmamaktadır."

Aktaran: Mehmet Gültekin; "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Gecikme Faizi", Vergi Sorunları Dergisi, S. 55, 1991 Temmuz - Ağustos, s. 1.

zalar için tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna başvurulup uzlaşılmasını tekerrür hükümlerinin uygulanması açısından ilk cezanın kesilmesi ve kesinleşmesi olarak kabul etmiştir.⁷⁸

Bu konuda uygulamaya dair net bir bilgi olmamakla birlikte, önceki paragraflarda belirtilen sebeplerle, doktrinde yer alan görüşlere ve Danıştay 4. Dairesi'nin 16.05.2016 tarihli kararına katılmak mümkün değildir. Söz konusu görüşler, belki tarhiyat sonrası uzlaşma için kabul edilebilir. Ancak henüz kesilmemiş bir cezanın, tutanakla nasıl kesilmiş sayılacağı sorusu cevapsız kalmaktadır. Bu tablo karşısında, tarhiyat öncesi uzlaşma sağlandığında tekerrür hükmü uygulanırsa, bu durumda vergi idaresi kanuni idare ilkesine aykırı hareket etmiş olacaktır. Anılan ilke, 1982 Anayasası md. 2'de belirtilen hukuk devletin gereklerinden biri olup, "idarenin teşkilatına ve faaliyetine kanunun hakim olması" şeklinde tanımlanmaktadır.⁷⁹ Danıştay da söz konusu kavramla ilgili olarak benzer bir tanım yapmaktadır.⁸⁰ İdarenin tesis edeceği işlem veya eyleminde yasal dayanak olmalı,⁸¹ kişilerin temel hak ve özgürlüklerini ilgilendiren ve yükümlülük altına sokan durumlarda yasa açıkça yetki vermelidir.⁸² Kesilecek vergi cezası için tarhiyat öncesi uzlaşma sağlandıktan sonra, ikinci cezanın kesilmesi durumunda tekerrür hükümlerinin uygulanması konusunda, kanun idareye bir yetki vermemektedir.

Doktrinin belirttiği gibi uzlaşma durumunda cezanın kesilmiş sayılabilmesi, ancak tarhiyat öncesi uzlaşma ve ceza kesmeye ilişkin hükümler arasındaki söz konusu uyumsuzluğun giderilmesi ile mümkündür. Bu, Anayasa madde 73/3'te düzenlenen vergilerin yasal-

⁷⁸ Dan. 4. D. 16.05.2016, 2014/4451E, 2016/2209K; www.resmigazete.gov.tr Erişim Tarihi: 28.03.2017.

⁷⁹ Metin Günday, İdare Hukuku, 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2011, s. 42; Bahtiyar Akyılmaz - Murat Sezginer - Cemil Kaya, Türk İdare Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 136.

⁸⁰ Dan. 5.D, 21.05.2013, 2013/373E, 2013/4137K; "İdarenin kanuniliği ilkesi, idarenin ve organlarının görev ve yetkilerinin hiçbir duraksamaya yer vermeyecek şekilde, açık bir biçimde yasa ile düzenlenmesini gerekli kılar."

www.kazanci.com Erişim Tarihi: 19.10.2016.

⁸¹ Akyılmaz - Sezginer - Kaya, s. 136.

⁸² Şeref Gözübüyük - Turgut Tan, İdare Hukuku, Cilt I, 7. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s. 41.

lığı ilkesi gereğince yasal düzenleme ile mümkündür. Anayasa madde 73/3'te düzenlenen verginin yasallığı ilkesini Anayasa Mahkemesi biraz daha kapsamlı yorumlamaktadır.⁸³ Yüksek Mahkeme, mali yükümlerin tarh tahakkuk yaptırım gibi yönlerinin yasa ile belirtilmesi gerektiğini belirtmektedir ve tarhiyat öncesi uzlaşma bütün mali yükümlerle ilgili bir kurum olup, uzlaşmaya varılması durumunda vergi cezalarının hukuki niteliği, tekerrür başta olmak üzere birçok konuyu ilgilendirmektedir. Bunun dışında konu, yine Anayasa md. 2'de belirtilen hukuk devletinin gereklerinden olan hukuki güvenlik ilkesini de ilgilendirmektedir. Söz konusu ilke, "devlet faaliyetlerinin idare edilenlerce önceden öngörülebilir olması" şeklinde tanımlanmaktadır.⁸⁴ Anayasa Mahkemesi, söz konusu kavramı biraz daha geniş kapsamda açıklamaktadır.⁸⁵ Tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna başvurulmuş ve uzlaşılacak bir vergi cezasının hukuki niteliği ve tekerrürde dikkate alınıp

⁸³ AYM, 1977/109E, 1977/131K, 29.11.1977:

"Anayasa'nın 61. maddesinin son fıkrasına göre, vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur. Anayasa koyucunun, her çeşit mali yükümlerin kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdir uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması gereğini götüğünde kuşku yoktur. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek ya da tüzükte belli ettirerek bir mali yükümlerin ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabileceği için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin yükümlüleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları ve zamanasını gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla, kanunla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açılması olasıdır. Bu bakımdan yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri keskin çizgilerle belirtilerek kesinlikle kanunlarla düzenlenmelidir."

<http://www.anayasa.gov.tr> Erişim Tarihi: 23.09.2016.

⁸⁴ Günay, s. 45.

⁸⁵ AYM, 02.06.2009, 2004/10E, 209/68K,

"Hukuk devletinin temel unsurlarından birisi de "belirlilik"tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup bireyin, yasadan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini verdiğini bilmesidir. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olması, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar."

<http://anayasa.gov.tr> Erişim Tarihi: 17.10.2016.

alınamayacağı pozitif hukukta belirsizdir. Tekerrür cezasının yüklü bir miktarda olma ihtimali söz konusu olduğunda, kişiler söz konusu düzenlemelerin tereddüde mahal bırakmayacak derecede açık olmasını bekleyeceklerdir.

Bununla birlikte yasal düzenleme yapıp, tarhiyat öncesi uzlaşma sağlandığında ceza kesilmiş sayılacak ve bunun hüküm ve sonuçları doğacaksa, bu durumda da tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunun varlığı sorgulanır hale gelecektir. Zira tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna başvurulmasının bir anlamı kalmamakta ve tarhiyat sonrası uzlaşma ile hukuki sonuçları eşitlenmektedir. Oysa ceza hukukundaki tekerürde, kişi TCK madde 75 hükmünde belirtilen ön ödeme yoluna veya CMK madde 253-255 hükümleri arasında düzenlenen uzlaşma yoluna başvurduğunda mahkûmiyet kararı verilmediğinden tekerür açısından dikkate alınmamaktadır.⁸⁶ Özellikle ön ödemede kişi, hakkında hüküm verilecek adli para cezasını ödemekte olup, bu tarhiyat öncesi uzlaşmada kesilecek ceza ve verginin ödenmesine benzemektedir. Bununla birlikte ön ödemede kamu davası açılmamakta, açılmışsa da düşmektedir.

Toparlamak gerekirse vergi incelemesinde tespit edilmiş ceza ve vergiler hakkında tarhiyat öncesi uzlaşma sağlandığında, tutanakta belirtilen hususlar hakkında dava açılmayacağından kesinleşmektedir. Ancak ilgili kanun maddelerindeki uyumsuzluk sebebiyle, cezanın kesilmesi şartı aslında gerçekleşmemektedir. Bu sebeple tarhiyat öncesi uzlaşmanın tekerür hükmünün uygulanmasında dikkate alınması, hukuka aykırı olacaktır. Bunun giderilmesi ve tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanması durumunda cezanın kesilmiş sayılması yasal düzenleme ile mümkündür. Bu ise, tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunun varlığını sorgulanır hale getirecektir. Hukuka uygun olan, tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanması durumunda, tekerür hükümlerinin uygulanmamasıdır.

⁸⁶ Özcan Özbey, "Suçta Tekerrür ve Mükerrirlere Özgü Güvenlik Tedbirleri", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 88, 2010, s. 71, 72; Sacit Yılmaz "Türk Ceza Kanununda Tekerrür ve Yargıtay Uygulaması", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl 5, Sayı 19, Ekim 2014, s. 556.

SONUÇ

Bu çalışmada, vergi hukukundaki tekerrür kurumu incelenmeye çalışılmıştır. Çalışmada dikkat çekilmek istenen ana sorun tekerrüre ilişkin hükmün belirsizliği ve etkileşim halinde olduğu diğer kurumlarla arasında uyumsuzluk olması ve ceza hukukunda uygulanan tekerrür kurumuna nazaran çağın gerisinde kalmasıdır. Bu da söz konusu çalışma ile ilgili birçok hukuki tartışmaya sebep olmaktadır.

Ceza hukukunda tekerrür durumunda güvenlik tedbiri uygulanırken vergi hukukunda halen eski ceza kanunda olduğu gibi ceza artırılmaktadır. Bu, hukuk devleti kapsamında suç ve ceza arasında bulunması gereken adil dengeye ve cezanın amacına aykırı bulunmuştur.

Bunun dışında hükmün belirsizliği ve diğer kurumlarla uyumsuzluğu kapsamında da birçok tartışma yapılmış ve şu sonuçlara ulaşılmıştır. Kanunda yer alan usulsüzlük ifadesi ile sadece genel usulsüzlük kastedilmektedir. Zira kanun koyucu özel usulsüzlüğü ayrıca vurgulamaktadır. Bunun dışında ilk ve son kesilen cezaların aynı olması gerektiği belirtilmiştir. Zira kanun koyucu bunu göz önüne alarak farklı zaman dilimleri ve oranlar belirlemiştir. Bir başka tartışılan konu, VUK madde 339 uyarınca tekerrürün uygulanabilmesi için, ikinci cezanın kesilmesi şartının doğurabileceği sakıncalardır. Yargı organının tekerrür hükümlerinin uygulanması için cezanın kesilmesini değil kabahatin işlenmesini şart koşması, tekerrür kurumunun mantığına ve belirlilik ile suç ve cezaların yasallığı ilkelerine daha uygundur. Bu sebeple VUK madde 339'da "kabahatin işlenmesi" veya "ihlalin gerçekleştirilmesi" şeklinde yasal düzenlenmeye ihtiyaç duyulduğu belirtilmiştir.

Çalışmada son olarak ise tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilişkisi üzerinde durulmuştur. Tekerrürün şartlarından cezanın kesilmesi, tekerrür ile tarhiyat öncesi uzlaşma arasındaki uyumsuzluğun temelinde yatmaktadır. Kesilmemiş bir ceza için tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna başvurulması üzerine, uzlaşma sağlandığı takdirde kesinleşme söz konusu olmakta ve uzlaşılan miktar doğrudan ödenebilir safhaya getirilmektedir. Ancak bu durumun, cezanın kesilmesi olarak addedilmesi mevzuata göre mümkün gözükmemektedir. "Ceza kesme" başlığı altındaki kanun hükümlerinde bu husus düzenlenmediği gibi, tarhiyat

öncesi uzlaşmaya dair kanun hükmünde de bu yönde bir düzenleme veya atıf bulunmamaktadır.

Vergi idaresinin bu konudaki uygulamasına dair bir bilgi olmakla birlikte, mevzuat uyarınca tekerrür hükmünün uygulanmasında tarhiyat öncesi uzlaşmanın da dikkate alınması hukuka aykırı olacaktır. Aksi bir yorum da tarhiyat öncesi uzlaşmanın varlığını sorgulanır hale getirecektir. Görüleceği üzere kanun koyucunun özellikle vergi kanunlarını anlaşılması güç ve birbirinden kopuk şekilde düzenlenmesi, hukuki belirlilik ilkesinin önemini bir kez daha ortaya çıkarmaktadır. Unutulmamalıdır ki, kişilerin hukuken ne ile karşılaşacaklarını öngörebilmeleri, hukuk devletinin olmazsalarından biridir.

Kaynakça

- Akyılmaz Bahtiyar – Sezginer Murat – Kaya Cemil, Türk İdare Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009.
- Bayraklı Hasan Hüseyin, Vergi Ceza Hukuku, 3. Baskı, Külcüoğlu Yayınları, Afyonkarahisar, 2006.
- Beccaria Cesare, Suçlar ve Cezalar Hakkında, Çeviren Sami Selçuk, İmge Kitabevi, Ankara, Haziran 2004.
- Candan Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Mayıs 2010.
- Dönmezer Sulhi – Erman Sahir, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, III. Cilt, 12. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, Ekim 1997.
- Edizdoğan Nihat – Taş Metin – Çelikkaya Ali, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Ekin Basım, Yayın, Dağıtım, Bursa, 2007.
- Gözler Kemal – Kaplan Gürsel, İdare Hukuku Dersleri, 14. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, Ağustos 2013.
- Gözübüyük Şeref – Tan Turgut, İdare Hukuku, Cilt I, 7. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.
- Gültekin Mehmet, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Gecikme Faizi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 55, 1991 Temmuz – Ağustos.
- Günday Metin, İdare Hukuku, 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2011.
- Karakoç Yusuf, Genel Vergi Hukuku, 5. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011.
- Karakoç Yusuf, Vergi Ceza Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.
- Mutluer Kamil, Vergi Genel Hukuku, 2. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Eylül 2008.
- Öncel Mualla – Kumrulu Ahmet – Çağan Nami, Vergi Hukuku, 20. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

Özbey Özcan, "Suçta Tekerrür ve Mükerrirlere Özgü Güvenlik Tedbirleri", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 88, 2010.

Özgenç İzzet, *Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi*, 3. Bası, Ankara Açık Ceza İnfaz Kurumu Matbaası, Ankara, Ocak 2006.

Şenyüz Doğan, *Vergi Ceza Hukuku*, 5. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2011.

Şenyüz Doğan, *Vergi Ceza Hukuku*, 9. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2016.

Taşdelen Aziz, *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.

Tekinsoy, Ayhan, "İdari Sözleşmelerde Ölçüt Sorunu", *AÜHFD*, Cilt 55, S. 1, 2006.

Ürel Gürol, *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Şubat 2003.

Yılmaz Sacit, "Türk Ceza Kanununda Tekerrür ve Yargıtay Uygulaması", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl 5, Sayı 19, Ekim 2014.

www.anayasa.gov.tr

www.kazanci.com

www.resmigazete.gov.tr