

İbrahim ORGAN^(*)

VERGİ CEZA HUKUKUNDA TEKERRÜR ve AKSAYAN YÖNLERİ

Fatih ÇEVİKCAN^(**)

1 - GİRİŞ

Günümüzde insanların kollektif ihtiyaçlarını karşılayan en önemli organizasyon devlettir. Devletler egemenliği altında yaşayan bu insanların kollektif ihtiyaçlarını karşılama adına bazı harcamalar yapmaktadır. Bu harcamaların finansmanında en önemli gelir vergileridir. Devlet açısından alacak mükellef açısından borç olarak karşımıza çıkan vergilerin sağlıklı ve zamanında tahsil edilebilmesi-ki bu sayede vatandaşlara sunulan kamu hizmetleri nitelik ve niceliksel olarak aratacaktır- borçlu açısından bazı ödevlerin yerine getirilmesine bağlıdır. Mükelleflerin yasal düzenlemelerle belirlenen bu ödevlerine uymaları onların bazı yaptırımlarla (hapis veya adli

para cezası) karşı karşıya kalmalarına neden olacaktır. Ancak vergi ödevlerine uymama eylemi bazı mükelleflerde mükerrer hale gelebilmektedir. Bu durumda yasa koyucu bu mükelleflere karşı daha ağır yaptırımlar uygulama yoluna gidebilmektedir. Vergi hukukunda bu ağırlaştırma karşımıza tekerrür müessesesini çıkarmaktadır.

Bu makalede esas olarak vergi hukuku alanında tekerrür uygulamasında ortaya çıkan sorunlara değinilecek ve sonuç olarak da aksaklıkların giderilmesi adına neler yapılabileceği ortaya konmaya çalışılacaktır.

2- KAVRAM OLARAK TEKERRÜR, TEKERRÜR TEORİLERİ ve TÜRRLERİ

Tekerrür, Arapça bir kelime olup; “bir daha olma, bir daha vuku bulma, tekrarlanma” anlamına gelmektedir¹. Türk Dil Kurumu’nun Büyük Türkçe Sözlüğü’nde tekerrür, “tekrarlanma işi”,

^(*) Doç.Dr., Pamukkale Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

^(**) Vergi Denetmeni

¹ Gökçen, Ahmet, “Türk Ceza Hukuku’nda Tekerrür”, Kamu Hukuku Arşivi Dergisi, Eylül 2003, <http://www.akader.info/KHUKA/index.htm>, Erişim Tarihi: 20.05.2011.

“yinelene”² olarak ifade edilmektedir. Cezaları bireyselleştirme vasıtalarından biri olan tekerrür müessesesinin³, ceza hukukunda ve vergi hukukunun bir alt dalı olan vergi ceza hukukunda düzenlenmiş olduğu görülmektedir.

Tarihin hemen her döneminde, tekerrür hadisesi, suçlunun cezasını artırıcı bir neden sayılmıştır. Ancak, tekerrürü açıklayan “ilmi düşünüş” şekillerine 18. yüzyılın ikinci yarısında rastlanmaktadır. Önceleri dağınık bir durum gösteren fikir hareketleri, belirli kuramlar halinde toplanmış ve “tekerrür” konusu ceza hukukunun en önemli konularından biri haline gelmiştir⁴.

Ceza hukuku alanında tekerrürün tanımı üzerinde bir anlaşma sağlanabilmiş değildir. Bunun nedeni ise, tekerrür yönünden benimsenen sistemlerinin birbirinden farklı olmasıdır. Mefruz tekerrür sistemine göre, ceza hukuku yönünden tekerrür, önceden işlediği bir suç nedeniyle mahkum olduktan sonra, tekrar suç işleyen failin durumudur⁵. Buna karşılık gerçek tekerrür sistemine göre ise tekerrür, bir suçtan dolayı kesin şekilde mahkum olduktan ve cezanın infazından sonra,

yeniden suç işleyen failin kişisel durumudur⁶. Tekerrürün ceza hukuku bakımından sonucu ise, mükerrir olan failin ikinci suçunun cezasının belirli oranda artırılmasıdır⁷.

Vergi ceza hukuku, vergi hukukunun kabahat ve suç niteliği arz eden ve bu nedenle ceza yaptırımına tabi tutulması gereken fiillerin neler olduğu, bu fiilleri işleyenlere hangi cezaların verileceği ve bu cezalardan kurtulma yollarına ilişkin kuralların açıklandığı bölümüdür⁸. Niteliği itibari ile ceza hukuku içerisinde değerlendirilip değerlendirilemeyeceği tartışmalı olmasına rağmen, ceza hukukunda geçerli bazı kurum veya müesseseler vergi ceza hukukunda da geçerlidir⁹. Bu kurum veya müesseselerden birisi de tekerrürdür.

Vergi ceza hukuku alanında tekerrür ile ilgili olarak yapılan tanımlarda ceza hukukunun aksine farklı ayrışmaların olmadığı görülmektedir. ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN tekerrürü, daha önce suç işleyen ve cezası kesinleşen bir kimsenin belirli bir süre içerisinde yeniden işlemesi halinde cezasının artırılması arttırılması sonucunu doğuran bir neden olarak tanımlarken¹⁰; BİLİCİ’ye

² Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük, <http://tdkterim.gov.tr/bts/>, Erişim Tarihi: 11.02.2011.

³ Gökçen, <http://www.akader.info/KHUKA/index.htm>, Erişim Tarihi: 20.05.2011.

⁴ Erem, Faruk, Türk Ceza Kanunu Şerhi, Genel Hükümler, Cilt:1, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1993, s.675-676.

⁵ Bu anlayış yönünde tekerrür tanımları yapanlar için Bkz: Nur Centel, Hamide Zafer, Özlem Çakmut, Türk Ceza Hukukuna Giriş, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s.603; Nevzat Toroslu, Ceza Hukuku-Genel Kısım, Savaş Yayınevi, Ankara, 2008, s.364; Hasan Hüseyin Bayraklı, Hukukun Temel Kavramları, Afyonkarahisar, 2009, s.274.

⁶ Bu anlayış yönünde tekerrür tanımı için Bkz: Özkan Gültekin, “Türk Ceza Hukukunda Tekerrür ve Uygulaması”, Adalet Dergisi, 16. Sayı, Temmuz-2003. <http://www.yayin.adalet.gov.tr/dergi/16sayi.pdf>.

⁷ Demirbaş, Timur, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s.559

⁸ Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet, Gerçek, Adnan, Vergi Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa, 2011, s.10.

⁹ Kızılot, Şükrü, Taş, Metin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009, s.29.

¹⁰ Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet- Çağan, Nami, Vergi Hukuku, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:494, Ankara, 1992, s.223.

göre tekrür, daha önce suç işleyip ceza alan bir kimsenin, belli bir süre içinde yeniden suç işlemesi halinde daha ağır ceza almasını gerektiren bir uygulamadır¹¹. KIZILOLOT-TAŞ'a göre tekrür, bir kişinin vergi suçu işledikten sonra ikinci (veya daha fazla) suç işlemesi durumunda suçlunun verilen cezadan dolayı uslanmadığı dikkate alınarak sonraki suça verilen cezanın artırılması yoluna gidilmesidir¹².

Tekrür sebebiyle cezaların arttırılmasından maksat kişinin yeniden kabahat/suç işlemesi halinde daha ağır bir ceza ile karşı karşıya kalacağını bilmesi ve bu nedene bağlı olarak kabahat/suç işlemekten kaçınmasının sağlanmasıdır¹³.

Tekrür teorileri öncelikle tekrürü benimseyen ve benimsemeyen teoriler olarak ikiye ayrılmaktadır. Tekrürü mutlak surette kabul etmeyen teori ilga teorisidir. Bu teoriye göre ilk suç ile son suç arasında bir bağ mevcut değildir, bu nedenle sonraki suça verilecek ceza üzerinde ilk suçun bir etkisi olamaz. Bir kimsenin son suçunun cezası daha önce işlediği suçundan dolayı arttırılacak olursa adalet kaidesi olan «ne bis in idem»^Σ kaidesine aykırı hareket edilmiş olunacak ve böylece, ilk suça ikinci defa ceza verilmiş olunacaktır¹⁴. Tekrürü kabul eden teoriler ise genel

olarak üç başlıkta toplanmıştır. Bunlar, cezanın yetersizliği teorisi, suçun ağırlığı teorileri, subjektif teorilerdir.

Cezanın yetersizliği teorisine göre, tekrürden dolayı ceza artırılmalıdır. Cezanın tekrürden dolayı artırılması aşağıdaki iki nedene istinaden doğru ve haklıdır. Bu nedenler;

1- Cezanın objektif-fizik kudretinin yetersizliği: Eğer cezayı çekmiş olmasına rağmen suçlu tekrar suç işlerse bu durum, cezanın ihtiva ettiği objektif-fiziki kudreti (cezanın ihtiva ettiği fizik açısından ileri gelen önleyici kudreti) nin -suçlu da bu cezanın acısına karşı mevcut hissizlik dolayısıyla- izafi kıfayetsizlik arz ettiğini gösterir. Bu nedenle ceza genel olarak değil, sadece mükrirler için artırılmalıdır.

2- Cezanın objektif-manevi kudretini yetersizliği: Vatandaşların toplum içerisinde sükunet içerisinde yaşamalarında en önemli unsurlardan birisi suç işleyenlerin cezalandırılmasıdır. Zira vatandaşlar, suçlunun cezanın ağırlığını hissederek yeniden suç işlemeyeceğini ümit ederler. Ancak, suçlu, tekrar suç işlediğinde aynı cezayı alırsa, cezanın vatandaşları teskin edici kudretinde izafi bir kıfayetsizlik meydana gelir, bu nedenle cezaları artırmak lazımdır¹⁵.

Suçun ağırlığını esas alan teorilerinin hepsi-

¹¹ Bilici, Nurettin, Vergi Hukuku: Genel Hükümler-Türk Vergi Sistemi, 24. Bası, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2010, s.97.

¹² Kızılot, Taş, s.141.

¹³ Şenyüz, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, 5.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2011, s.230.

^Σ Non bis in idem ilkesi, aynı fiil ve aynı kişi hakkında daha önce verilen bir hüküm nedeniyle yeniden yargılama yapılamayacağını ifade etmektedir (Bkz: Recep Gülşen, Yeni Türk Ceza Kanunu ve Milletlerarası Ceza Hukuku, Bağlamında “Non Bis In Idem” İlkesi, <http://www.akader.info/sbard/sayilar/2005Eylul/9.pdf>).

¹⁴ Okay, Sadık, Tekrürün Mahiyeti Hakkında Başlıca Nazariyeler ve Tatbikata Tesirleri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergileri, Cilt 9, Sayı 1-2, 1952, s.333-334, <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1952-09-01-02/AUHF-1952-09-01-02-Okay.pdf>. Erişim Tarihi; 11.03.2011.

¹⁵ Erem, Faruk, Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku, Cilt:II: Genel Hükümler, Seçkin Kitabevi, Ankara, 1985, s.84-85.

nin ortak noktası, mükerrir tarafından işlenen suç, ilk defa suç işleyen kimsenin fiiline oranla daha ağır saymaktan ibarettir; böylece mükerririn suçu daha ağır sayılınca, mükerrire verilecek cezanın artırılması da normal ve zorunlu olmak gerekir. Tekerrürü kabul eden subjektif teorilerin ortak noktası, tekerrür halinde suçun ağırlığına tesir eden bir hususun bulunmayıp, failin daha tehlikeli olması veya bir takım sübjektif nitelikler taşıması dolayısıyla cezanın artırılmasını kabul etmele-ridir¹⁶. Bu teoriler bir arada değerlendirildiğinde, tekerrürün varlığı ve gerekliliği kabul edilmekle beraber, tekerrürün hangi aşamada uygulanması gerektiği ve suç tekerrürünün gerekçelerine ilişkin yaklaşımlarda farklılaştıkları görülmektedir.

Tekerrürü teorilere bağlı olmaksızın tanımlayacak olursak, tekerrür, suç işleyen kimselerin bir daha suç işlemesini önlemek, onları ıslah etmek ve toplumu korumak için işleyecekleri bir sonraki suçu daha fazla cezalandırmayı öngören bir suç politikasıdır.

2.1- Tekerrür Türleri

Doktrinde tekerrürün şartları bakımından sistemler olarak da adlandırılan tekerrür türleri; “gerçek tekerrür – varsayılan (mefruz) tekerrür, genel tekerrür – özel tekerrür, süreli tekerrür – süresiz tekerrür, milli tekerrür – milletlerarası teker-

rür ve mecburi tekerrür – ihtiyari tekerrür olarak beş temel türden oluşmaktadır.¹⁷ Aşağıda bunlara kısaca değinecek olursak;

1. Tekerrür hükümlerinin uygulanması için, yani suçlunun tekerrüre düşen kişi sayılabilmesi için, önceki mahkûmiyetin tamamen infaz edildikten sonra ikinci suçun işlenmiş olmasını gerekli gören sisteme *gerçek tekerrür sistemi*; ikinci suç için önceki mahkûmiyetin sadece kesinleşmesini yeterli kabul eden sisteme ise *varsayılan (mefruz) tekerrür sistemi* denir¹⁸.

2- Tekerrürün kabulü için mahkumiyete konu olan önceki suç ile sonra işlenen suçun her ikisinde aynı türden olmasına *özel tekerrür*; buna karşılık mahkumiyete konu olan önceki suç ile sonra işlenen suçun her ikisinin de aynılığın aranmadığı –burada herhangi bir suçun tekrar işlenmesi yeterlidir- duruma *genel tekerrür* adı verilmektedir¹⁹.

3- Tekerrür hükümlerinin birinci mahkumiyetten itibaren belirli bir süre içinde ikinci suçun işlenmesi halinde uygulanacağını kabul eden sisteme, *süreli tekerrür*; buna karşılık birinci mahkumiyetin üzerinden ne kadar zaman geçerse geçsin, ikinci bir suçun işlenmesi halinde teker-rür hükümlerinin işlemesini kabul eden sisteme *süresiz tekerrür sistemi* denir²⁰.

¹⁶ Doğrusöz, M.Ezhan, Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür-I, Yaklaşım Dergisi, Sayı:155, Kasım 2005, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005117306.htm., Erişim Tarihi: 11.02.2011.

¹⁷ Bayraklı, Hasan Hüseyin, Bozdağ, Ahmet, Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür-Afyonkarahisar Örneği, Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, C.X, S.11, 2008, s.381.

¹⁸ Pala Orhan, Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Tekerrür Müessesesinin Uygulamada Yarattığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Vergi Dünyası, Sayı:341, Ocak 2010, s.134.

¹⁹ İnaltong, Ceyhan, Vergi Suçlarının ve Vergi Cezalarının Tekerrüründe Ceza Uygulaması, Vergi Dünyası, Sayı: 353, Ocak 2011, s.6.

²⁰ Töralp, Funda, Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür, http://www.bumindogruso.com/artikel.php?artikel_id=304, Erişim Tarihi; 11.03.2011

4- Tekerrüre esas olan mahkûmiyetin ancak, milli mahkemelerce verilebileceği sisteme *milli tekerrür sistemi*, yabancı bir ülke mahkemesinde verilen mahkûmiyet hükmünün başka bir ülkede tekerrüre esas alınmasına *milletlerarası tekerrür sistemi* denir.

5- Tekerrürün şartlarının gerçekleşmesi durumunda tekerrür için öngörülen sonuçların uygulanması zorunlu tutulmuş ise *zorunlu tekerrür sisteminden*; kanunun tekerrür için öngördüğü şartlar gerçekleşmesine rağmen hâkime tekerrür hükümlerini uygulayıp uygulamama konusunda takdir yetkisi veren sistemin kabulü durumunda ise *ihtiyari tekerrür sisteminden* bahsedilir²¹.

3- TÜRK CEZA KANUNU'NDA TEKERRÜR

Tekerrür konusu, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK)'nın 58. maddesinde düzenlenmiştir. Suçta tekerrür ve özel tehlikeli suçlar başlıklı 58. maddenin (1). ve (2). fıkraları şu şekildedir:

“(1) Önceden işlenen suçtan dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suçun işlenmesi hâlinde, tekerrür hükümleri uygulanır. Bunun için cezanın infaz edilmiş olması gerekmez.

(2) Tekerrür hükümleri, önceden işlenen suçtan dolayı;

a) Beş yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkûmiyet hâlinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren beş yıl,

b) Beş yıl veya daha az süreli hapis ya da adlî para cezasına mahkûmiyet hâlinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl,

Geçtikten sonra işlenen suçlar dolayısıyla uygulanmaz.”

TCK'nın 58. maddesinde düzenlenen tekerrürün unsurları aşağıdaki şekilde sıralanabilir²²;

- kişinin daha önceden işlemiş olduğu bir suçtan dolayı cezaya çarptırılmış olması ve bu cezanın kesinleşmiş olması (= varsayılan tekerrür söz konusudur),

- kişinin daha önceden işlemiş olduğu suç dolayısı ile cezası kesinleştikten sonra yeni bir suç işlemesi (=genel tekerrür benimsenmiştir),

- yeni suçun, ilk suça ilişkin cezanın kesinleşmesinden sonra belirli bir süre içerisinde işlemiş olması (=süreli tekerrür işaret edilmektedir).

4- VERGİ CEZA HUKUKUNDA TEKERRÜR

Vergi hukukunda tekerrür 213 Sayılı Vergi Usul Kanunun (VUK) 339. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

“ Vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyanda beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyası cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.” şeklindedir.

Kanun metnin hangi durumlarda tekerrürün uygulanacağı düzenlemiş ancak vergisel yönden tekerrürün ne olduğunu tanımlamamıştır.

VUK'nun 339. maddesinde yer alan tekerrürün özellikleri sıralanılacak olursa;

²¹ Bayraklı, Bozdağ, s. 382.

²² 58. maddenin 4. fıkrası ile bazı istisnalar hariç milli tekerrür sisteminin benimsendiği görülmektedir. Zorunlu tekerrür- ihtiyari tekerrür sistemleri açısından ise 58. madde de esas olarak zorunlu tekerrür sistemi benimsenmekle beraber denetimli serbestlik süresinin uzunluğunun tespitinde hakime geniş bir takdir yetkisi (ihtiyari tekerrür) verildiği görülmektedir. (İnaltong, s.7)

- vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları için söz konusu olması,
- cezanın ayniyetliliği ilkesinin hakim olması, tekrarlanacak ceza aynı neviden olması,
- tekrerrüre konu olan ilk cezanın kesinleşmiş olması,
- kesinleşen ilk cezadan sonraki takvim yılından itibaren söz konusu olması,
- tekrerrür uygulaması için 5 yıllık ve 2 yıllık üst süre belirlemiş olması,
- tekrerrürde artırılacak cezalar için belirli oranlar (%50 ve %25)öngörmüş olmasıdır.

Türk vergi hukukunda tekrerrür müessesesinin yukarıda belirtilen özelliklerin hemen hemen tamamına yakını üzerinde tartışmalar sürmektedir. Bu tartışmalar ceza hukukundaki tekrerrür müessesesi ile vergi hukukundaki tekrerrür müessesesinin uyumlu olmamasıyla ilgili tartışma ve vergi hukukundaki tekrerrür düzenlemesinin yeteri kadar açık olmadığı etrafında toplanmaktadır. Bu makalede bu tartışmalardan ikincisi olan vergi hukukunda tekrerrür müessesesi ile ilgili uygulamada ortaya çıkan sorunları ele alıp, uygulanabilir bir tekrerrür düzenlemesi önerilecektir.

5- TEKERRÜR MÜESSESESİNİN UYGULAMASINDA ORTAYA ÇIKAN GÜNCEL SORUNLAR

Yukarıda belirtildiği gibi tekrerrür düzenlemesinin yeteri kadar açık olmaması, kanun lafısının farklı yorumlanmasına bu durum ise uygulamada farklı yaklaşımları ortaya çıkarmıştır. Aşağıda bu yaklaşımlar ve tartışmalara değinilecektir.

5.1- Tekerrürün Kapsamı Konusunda Tartışma: “Özel Usulsüzlük Cezasının Durumu”

VUK’nun 339. maddesi tekrerrürün kapsamını çok açık bir şekilde vergi ziyayı cezaları ve usul-

süzlük cezaları diye belirtmektedir. Ancak usulsüzlük cezalarından kastın sadece genel usulsüzlük cezaları diye bilinen 1. ve 2. derece usulsüzlüklerin mi anlaşılması gerektiği, yoksa özel usulsüzlüklerin de bu kapsam altında olup olmadığıdır.

VUK’nun 4. Kitabı olan Ceza Hükümleri içerisinde Vergi Cezaları Kısımının ikinci bölümünde Usulsüzlükler düzenlenmiştir (351 ila Mük.355.maddeleri). Burada usulsüzlük başlığının alt maddeleri olarak da özel usulsüzlük cezaları düzenlenmiştir (353 ila Mük.355. maddeleri). Dolayısıyla usulsüzlük başlığı özel usulsüzlük cezalarını düzenleyen maddeleri de kapsadığı için tekrerrürde bahsedilen usulsüzlük cezalarının içine özel usulsüzlük cezalarının da girdiğini düşünülmektedir.

Ancak tekrerrürün düzenlendiği 339. maddede belirtilen vergi ziyayı cezaları için 5 yıllık usulsüzlük cezaları için 2 yıllık süreler içinde bu cezaların kesilmesi halinde tekrerrürün hüküm ifade edeceği görülmektedir. Vergi ziyayı için 5 yıllık, usulsüzlük cezası için 2 yıllık sürelerin neye göre belirlendiği hususu aslında bu tartışmanın çözümünü içermektedir. VUK 374. Ceza Kesmede Zamanaşımı başlıklı maddesinde vergi ziyayı cezası ve özel usulsüzlük cezası için ceza kesme zamanaşımı 5 yıl, usulsüzlük için 2 yıl ceza kesme zamanaşımı süresi belirlenmiştir. Dolayısıyla özel usulsüzlüğün ceza kesme zamanaşımı süresi olan 5 yıllık süre tekrerrür maddesinde sadece vergi ziyayı için öngörüldüğü için, özel usulsüzlük cezası tekrerrür kapsamında değildir.

5.2- Uzlaşma ile Kaldırılan Cezalarda Tekerrürün Uygulanabilirliğine İlişkin Tartışma

Bilindiği üzere tarhiyat öncesi uzlaşma VUK ek 11. maddesinde düzenlenmiş olup, bu maddeye göre mükellefler kesilen vergi ziyayı cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük ce-

zalarına ilişkin uzlaşmadan faydalanabilmektedirler. Uzlaşmada mükellef hakkında kesilen cezalar uzlaşma komisyonu ile mükellefin uzlaştığı miktara indirilmekte hatta bazen cezalar tamamen kaldırılmaktadır. Cezaların kaldırılması ile ortada kesinleşen bir ceza olmadığı için daha sonra ceza işlenmesi halinde tekerrür uygulanamayacağı düşünülmektedir. Oysa uzlaşma komisyonları uzlaşma sonrasında uzlaşma kapsamında yer alan her ceza türü için uzlaşılan bir miktar belirlemek zorunda olup, cezanın tamamen kaldırılması gibi bir durum teknik olarak mümkün değildir. Bu gibi durumlarda uzlaşma komisyonu ulaşılan miktarı 0 olarak belirlemekte ve mükellef adına 0 miktar olarak kesinleşen ceza olmakta ve uzlaşma fişinde görünmektedir. Özetle mükellef hakkında tarhiyat öncesi uzlaşma öncesinde önerilen ceza hiçbir zaman uzlaşma ile tamamen kaldırılamamakta sadece miktarı 0 olarak belirlenmekte mükellefin o cezayı işlediğine ilişkin bilgi mükellefin dosyasına işlenmektedir. Dolayısıyla tutarı sıfır olarak uzlaşmada belirlenen bir cezanın tekerrür süresi içinde yeniden işlenmesi halinde tekerrür söz konusu olmaktadır.

Bu durumda ayrı bir tartışma ortaya çıkmaktadır. Tutarı sıfır olarak tatbik edilen bir cezadan dolayı tekerrürün uygulanması adil midir sorusunu akıllara getirmektedir. Bu durumu önce örnek üzerinde ele alıp açıklamada fayda olacaktır.

Bir mükellefe 2006 yılında inceleme raporunda vergi ziyai cezası öngörülmüş olsun ve ilgili mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma hakkını kullanarak uzlaşmaya girmiş olsun, uzlaşmada da vergi ziyai cezası 0 TL olarak belirlenmiş ve kesinleşmiş olsun. Bu durumda mükellef uzlaşmada kesinleşen vergi aslını ödemiş, vergi ziyai cezası 0 TL olduğu için herhangi bir ödemede bulunmamıştır. Aynı mükellef 2009 yılı içerisinde tek-

rar incelemeye alınmış ve inceleme neticesinde 100.000 TL vergi ziyai cezası öngörülmüştür. Cezanın tatbik edilmesine ilişkin mükellefin 2006 yılında kesinleşmiş vergi ziyai cezası bulunduğu için 2009 yılında kesilecek olan vergi ziyai cezası tekerrür hükümleri uygulanarak 150.000 TL olarak kesilmiştir. Bu durum mükellefin 0 TL olarak kesinleşen vergi ziyai için fazladan 50.000 TL ödemesi gerekmektedir.

Örnekte görüldüğü üzere mükellef uzlaşmada kesinleşen 0 TL vergi ziyai cezasından dolayı fazladan 50.000 TL ödeme yükümlülüğü ile karşı karşıya kalmakta bu durum ise hakkaniyet ilkesi ile bağdaşmadığı düşünülebilir. Ancak bu durum tekerrür hükmünün düzenlenişinde tekerrüre tutar olarak ceza sınırı koymamasından kaynaklanmaktadır.

Böyle bir sınırın olup olmaması gerektiği ayrı bir tartışma konusu olup, aşağıda inceleneceği için biz bu bölümde sanıldığıının aksine uzlaşmanın hiçbir şekilde tekerrürü engelleyici bir uygulama olmadığını ortaya koymaya çalıştık. Zira uzlaşma ile cezalar ortadan kaldırılmamakta sadece ceza tutarları indirilmektedir.

5.3- Tekerrürde Ceza Sınırının Olması Gerekli Midir?

Tekerrür uygulamasında vergi ziyai cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılarak uygulanmaktadır. Tekerrür konusuna giren vergi cezalar netice itibarıyla vergisel kabahatler olduğu ve cezası da para cezası niteliğinde olduğu için tekerrürde artırılan ceza tutarında bir sınır olması gerektiği düşüncesi akla gelmektedir. Ancak tekerrür müessesesinin bir görevi de mükellefleri islah etmeyi amaç edindiğinden birinci cezada tutarı ile tekerrür edecek ceza tutarı arasında illiyet bağı kurulmaması gerekmektedir. Dolayısıyla cezada bir sınır getiril-

miş olması tekrerrür müessesesinin caydırıcılığı ve islah edici unsurlarını zedeleyeceği kanaatindeyiz.

5.4- Aynı Takvim Yılı İçerisinde Tekerrürün Söz Konusu Olup Olmayacağı Hususu

Kanun metninde “...cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyaında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda...” tekrerrürün söz konusu olabileceği belirtilmektedir. Kanunun lafzından hareketle denilebilir ki cezanın kesinleştiği ilk ceza ile tekrar eden fiil aynı takvim yılında ise tekrerrür söz konusu olmayacaktır. Ancak böyle bir durumla karşılaşılması ve tekrerrür doğmamış olması da tekrerrürün mantığına aykırı olacağı gerekçesiyle bazı yazarlar kanun lafısıyla değerlendirilmemesi gerektiğini böyle durumlarda da tekrerrürün söz konusu olması gerektiğini vurgulamaktadırlar. ÖZBALCI; “cezanın kesinleştiği tarihten müteakip takvim yılı başına kadar geçecek olan devrede, mükerreren işlenen aynı nev’iden suç dolayısı ile tekrerrür hükmünün uygulanamayacağı anlamına gelmez.”²³ demek suretiyle cezanın kesinleştiği tarihten müteakip takvim yılı başına kadar geçecek olan devrede tekrerrürün uygulanabileceğini ifade etmektedir.

Bizim görüşümüz ise, her ne kadar suç politikası aracı olarak tekrerrürün mantığına aykırı gibi görünse de aynı takvim yılı içerisinde tekrerrürün söz konusu olmayacağı yönündedir. Çünkü vergi hukuku müessesesindeki tekrerrür ile ceza hukukundaki tekrerrürün yapısal farklılıklar içerdiğinden dolayı vergi hukukundaki tekrerrürü vergi hukuku sistematığı içerisinde düşünülmesi gerektiği kanaatindeyiz. Ceza hukuku açısından tekrerrüre konu olan fiilin suç olabilmesi için kasıt un-

surunun varlığı aranmaktadır. Ancak vergi hukukundaki tekrerrürün konusuna giren vergi ziyası ve usulsüzlük cezalarının oluşması için kast unsuru aranmamaktadır.

Aynı takvim yılı içerisinde tekrerrürün söz konusu olduğu hususu düşünülse bile bu durumda VUK 337 hükmü ile çatışacak bir durum söz konusu olabilecektir ki bu durumda hangi hükmün uygulanacağına ilişkin bir hüküm VUK’da yer almamaktadır.

VUK 337. Fiil Ayrılığı başlıklı maddesinde, “...şu kadar ki, 352’nci maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının herbiri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir.” şeklindedir. Dolayısıyla aynı takvim yılı içerisinde kesinleşen bir usulsüzlük varken ikinci işlenen usulsüzlük cezası için tekrerrür mü yoksa 337. madde kapsamında dörtte bir ceza mı kesilecektir? şeklinde bir ikilem ortaya çıkmaktadır.

5.5- Geçmişe yönelik tekrerrür olup olmayacağı hususunda Anayasa

Mahkemesinin 2010/73 Sayılı Kararı

Vergi usul kanunda tekrerrür maddesinin uygulamasına ilişkin olarak aşağıda belirtilen gerekçeden dolayı anayasa aykırı olduğu iddia edilerek iptali istenmiştir. Aşağıda anayasa mahkemesinin 2010/73 sayılı kararda tekrerrüre ilişkin itirazın gerekçesi özetlenmiştir.

“213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 339. maddesi uyarınca tekrerrür nedeniyle kesilecek olan cezanın artırılmasında, vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, tekrar ceza kesilmesi durumunda cezanın artırılacağı hükmüne yer

²³ Özbacı, Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ağustos 2004 , s.906

verilerek, tekrerrürden dolayı artırılarak kesilecek olan cezaya ilişkin fiilin ne zaman işlenmiş olduğu önem taşımamaktadır. Dolayısıyla tekrerrürden dolayı artırılarak kesilecek olan cezayı gerektiren fiilin işlendiği tarih, daha önce kesilen cezaya ilişkin fiilin işlendiği tarihten önceki bir tarihte olabilecektir. Ceza hukukunda tekrerrüre ilişkin hükümler, kişilere verilen cezaya rağmen suçun işlenmeye devam edilmesi durumunda, sonradan işlenen suçlara daha ağır ceza verilerek, cezanın caydırıcı olma niteliğini kazandırmayı amaçlamaktadır. 213 sayılı Yasanın 339. maddesinde düzenlenen tekrerrür hükmünün uygulanmasında, daha önce kesilen cezanın kesinleşme tarihi, sonra kesilecek olan cezanın ise kesilme tarihinin esas alınması, cezalandırılan kişilerin tekrar suç işlememesi için suçun tekrerrüründe daha fazla cezalandırılması amacına aykırılık teşkil etmekte, ilk suç için kesilen ceza miktarı, sonra kesilen ceza miktarına göre daha fazla olması söz konusu olabilmektedir. Şöyle ki; 2006 yılında vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşen mükellefin daha sonraki bir tarihte 2005 yılı defter ve belgelerinin incelenmesi sonucu vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı kesilecek olan cezanın tekrerrürden dolayı artırılarak uygulanması söz konusu yasal düzenleme gereğidir. Bu sebeple vergi idaresinin inceleme tarihine göre tekrerrür hükmü uygulanabilmekte ve kişi hakkında kesilen cezanın kesinleşmesinden önceki tarihlere ait fiil nedeniyle tekrerrür hükmü uygulanarak bu fiil nedeniyle kesilen ceza arttırılarak kesilmektedir. Oysa modern ceza hukukunda cezanın kesinleşmesini müteakip belli bir süre içinde tekrar suç işlenmesi halinde tekrerrür hükümleri uygulanmaktadır. Böylece kişinin cezaya muhatap kaldıktan sonra ıslah olması hedeflenmektedir. Bu açıklamalar çer-

çevesinde, vergi cezalarında tekrerrürü düzenleyen söz konusu yasa hükmünün hukuki güven ve hukuki istikrar ilkelerini zedelediği, ceza hukukunda tekrerrüre ilişkin ilkelerle bağdaşmadığı, böylece Anayasa'da teminat altına alınan suç ve cezaların kanuniliği ile hukuk devleti ilkelerine aykırı olduğu düşünülmektedir."

Anayasa mahkemesi bu gerekçe ile iptali istenen tekrerrür hükmü hakkındaki kararını 20.05.2010 tarihli kararında şu şekilde bildirmiştir.

"Vergi ziyası cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyası cezası ya da tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda cezalarda artırım uygulanacağını öngören itiraz konusu kuralda ise tekrerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin her halde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiği tabiidir. Bu nedenle, kural belirsiz ve öngörülemez değildir ve kuralın suç ve cezaların yasallığı ilkesine aykırı olduğundan da söz edilemez.

Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir."

Anayasa mahkemesi bu kararı ile vergi hukukunda tekrerrür müessesesinin ceza hukukunda olduğu gibi tekrerrürü gerektiren ikinci cezanın birinci cezanın işlenmesinden sonra işlenmesini kural olarak kabul etmiştir. Anayasa mahkemesi vergi usul kanunun tekrerrür maddesinin bu anlamda belirsiz olmadığı yani lafzının açık olduğu yönünde karar vermiştir. Ancak biz bu görüşe katılmıyoruz. Çünkü tekrerrürü düzenleyen yasa metni çok açık bir şekilde kesinleşen cezaların tekrerrürünü öngörmekte fillerin işleniş tarihlerine değinmemiştir. Anayasa mahkemesi bu kararı ile idareye yol gösterici rol üstlenerek ilgili madde-nin bu karar doğrultusunda anlaşılması gerektiği-

ne hükmetmiştir.

Dolayısıyla anayasa mahkemesinin bu kararından sonra artık tekerrür müessesesinde geçmişe yönelik tekerrür işletilemeyecektir. Ancak anayasa mahkemesinin bu kararı başlı başına bir düzenleme anlamına gelmediği için yeni bir düzenlemeye ihtiyaç vardır.

5.6- Yeminli Mali Müşavirlerin Tekerrür Eden Cezadan Sorumlu Olup Olmayacağı Hususu

Bilindiği üzere 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12. maddesi ve VUK mük. 227. maddesindeki düzenleme yeminli mali müşavirlere (YMM) tasdik işlemlerinden dolayı vergi ve cezalardan dolayı müteselsil sorumluluk getirmiştir. Ancak bu sorumluluğun kapsamında mükellefe tekerrür nedeniyle artırılarak uygulanan vergi ziyai cezası yada usulsüzlük cezalarından sorumlu olup olmayacağına ilişkin vergi hukukumuzda bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak tekerrür düzenlemesinin hukuki amacı; suç işleyen kimselerin bir daha suç işlemesini önlemek, onları ıslah etmek ve toplumu korumak olduğuna göre mükerririn fiilinden dolayı YMM'in sorumlu olması düzenlemenin amacına ters düşmektedir. Zira amaç YMM'yi ıslah etmek ve suç işlemesini engellemek değil mükerriri ıslah etmektir. Aksi yönde uygulama sadece hazine alacağını güvenceye almanın bir yöntemi olma aracı haline gelecektir. Dolayısıyla teterrür uygulamasında artırılan vergi ziyai veya usulsüzlük cezasından YMM'in sorumlu tutulmaması gerekmektedir.

6- VERGİ HUKUKUNDA TEKERRÜR DÜZENLEMESİNİN EKSİK YÖNLERİ

Yukarıda tekerrür düzenlemesi üzerine olan tartışmaları ve düzenlemenin yoruma açık olan yönleri anlatılmaya çalışılmıştır. Bu bölümde ise tekerrür de olması gereken ancak yer almayan önemli bazı hususları inceleyeceğiz.

6.1- Vergisel Tekerrürde Milletlerarası Tekerrürün Kabul Edilmemiş Olması

Milletlerarası tekerrür sistemine göre, tekerrür hükümlerinin uygulanması konusunda önceki mahkumiyetin verildiği mahkemenin bulunduğu yer veya kararının menşei dikkate alınmaz. Yabancı mahkemeler tarafından verilmiş mahkumiyet hükümleri ile yerli mahkemelerin verdiği mahkumiyet kararları arasında bir fark gözetilmeksizin tekerrür hükümleri uygulama alanı bulur.²⁴ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK) milletlerarası tekerrüre esas alınacak suçlar bakımından (TCK 58/4.m) kasten adam öldürme, kasten yaralama, yağma, dolandırıcılık, uyuşturucu ve uyarıcı madde imal ve ticareti ile parada veya kıymetli damgada sahtecilik suçlarına ilişkin tekerrür esasını benimsemiştir.

Vergi hukukumuzda ise milletlerarası tekerrür esası halen söz konusu değildir. Günümüzde çok uluslu şirketlerin yaygınlaştığı yabancı-yerli şirket ortaklıklarının yaygınlaştığı bir ekonomi modelinde milletler arası tekerrürün vergi hukukunda düzenlenmemiş olmasını eksiklik olarak görmekteyiz.

6.2- Tüzel Kişilerde Tekerrür Uygulamasındaki Eksiklikler

VUK'un Tüzel Kişilerin Sorumluluğu başlıklı

²⁴ Dönmezer, Sulhi, Erman Sahir, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Cilt:3, On ikinci Basım, İstanbul 1997, s.136.

333. maddesinde belirtildiği üzere tüzel kişileri idare edenlerin kanuna aykırı hareketlerinden doğacak cezalar tüzel kişilik adına kesilmektedir. Tüzel kişiler adına kesilmeyen cezalar ise 359. maddedeki kaçakçılık cezası ile 360. maddedeki iştirakten kaynaklanan cezalardır. Bu cezalar bu suçları fiilen işleyenlere kesilmektedir. Tekerrür açısından ise gerçek kişi mükelleflerle tüzel kişi mükellefler açısından uygulamada farklı olabilmektedir.

Örneğin, bir gerçek kişi mükellef 2005 yılında bazı satış hasılatlarını beyanlarına yansıtmadığı gerekçesi ile incelemeye alınmış olsun ve inceleme neticesinde vergi ziyai cezası kesilmiş ve 2005 yılında bu ceza kesinleşmiş olsun, ilgili mükellef 2007 yılında ticari faaliyetini terk etmiş daha sonra 2009 yılında bir başka faaliyet alanında mükellefiyetine devam etmeye başlamıştır. Yeni işletmesinde de bazı satış hasılatlarını beyanlarına yansıtmaması nedeniyle incelemeye alınmış vergi ziyai cezası öngörülmüş ancak 2005 yılında da vergi ziyai cezası kesildiği için tekerrür hükümleri uygulanarak %50 fazla ceza kesilmiştir. Görüldüğü üzere gerçek kişi işletmelerde mükellef işletmesini kapatıp daha sonra başka bir işletme açsa ve burada da tekerrüre konu olan bir ceza uygulaması ile karşılaşması halinde tekerrür hükümleri hakkında uygulanmaktadır.

Tüzel kişiler açısından bakılacak olursa, X limited şirketinin ortağı aynı zamanda şirket müdürü olarak A şahsı işletmenin bazı satış hasılatlarını beyanlarına yansıtmamaktan dolayı şirketin 2005 yılı hesaplarının incelenmesine sebebiyet vermiş ve 2005 yılı için şirket adına vergi ziyai cezası kesilmiş ve 2005 yılı için kesilen ceza kesinleşmiş olsun, daha sonra bu X limited şirketi 2007 yılında faaliyetine son vermiş ve mükellefiyeti kapatılmış olsun. X limited şirketinin ortağı ve müdürü A 2009 yılında Y limited şirketinin

ortağı ve müdürü olarak yeni bir limitet şirketi kurmuş ve yine şirket hasılatlarını beyanlara yansıtmamaktan dolayı şirketin incelenmesine sebebiyet vermiş ve Y şirketi adına vergi ziyai cezası kesilmesine sebep olmuştur. Ancak kapatılan X limited şirketi ile Y limited şirketlerinin tüzel kişilikleri farklı olduğu için Y şirketi adına tekerrür uygulanmayacaktır. Burada sorun teşkil eden durum ise A şahsı bahsedilen yöntemle farklı firmalarda cezaya konu olan fiiline devam etmekte kendisi açısından bir ceza olmadığı gibi ortak ya da yönetici olduğu sonraki firmalara da tekerrür uygulanmamaktadır.

Özetle gerçek kişi işletmelerde işletme değişikliği olsa bile sonraki işletmenin faaliyeti için gerçek kişi adına tekerrür uygulanmaktadır. Ancak tüzel kişilerde şirket yetkilisi tarafından yapılan eylem sonrasında ceza şirket tüzel kişiliğine kesilmekte, ilgili şirket yetkilisi daha sonra başka bir şirkette yetkili olarak aynı fiili devam etmesi durumunda ne sonraki şirket adına ne de kendi adına tekerrür hükmü uygulanmamaktadır. Bu durum aynı olay karşısında gerçek kişi mükellefler cezalandırılabilen iken tüzel kişilerde bu fiili işleyen şirket yetkililerinin cezasız kaldığını göstermektedir.

7- SONUÇ

VUK'da düzenlenen tekerrür müessesesi uygulamada ortaya çıkan aksaklıklardan dolayı üzerinde fazla tartışılan müessese olmuştur. Bu aksaklıkların nedeni ve giderilmesine ilişkin öngörülerin tamamında vergi hukukundaki tekerrür düzenlemesinin ceza hukukundaki tekerrür müessesine uyumsallaştırılması öngörülmüştür. Ancak vergisel tekerrür kasıt unsuruna dayanmayan özel bir kabahat biçimi olması nedeniyle biz ceza hukukunda yer alan ve kasıt unsurunun şart olduğu tekerrür müessesesinin birlikte ele alın-

masının doğru olmadığı kanaatindeyiz. Bu nedenle bu çalışmada tekerrür müessesesinin uygulanmasında ortaya çıkan aksaklıkları gerekçeleri ile birlikte ortaya konulmaya çalışılmıştır. Yukarıda uygulamanın aksaklıkları ile birlikte yapılmış olan yorumların ışığında bu müessesinin daha uygulanabilir ve daha adil olacağı düşünülmektedir.

Netice olarak yukarıda anlatılan olumsuzlukların giderilmesi adına tekerrür müessesini düzenleyen VUK'un 339. maddesinin aşağıdaki şekilde yeniden ele alınmasını önermekteyiz;

"Vergi ziyanına sebebiyet vermekten veya bu kanunun 352-353-355 ve mük.355. maddesindeki usulsüzlüklerden dolayı ya da OECD'ye üye ülkelerde aynı nevi kabahatlerden dolayı haklarında ceza kesilen ve cezası kesinleşen mükelleflere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyanında beş, usulsüzlüklerde iki yıl içinde bu cezaları gerektiren fiilleri tekrar işleyerek ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyaı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

Tüzel kişiliğe haiz mükelleflerde vergi ziyanı ve yukarıda belirtilen usulsüzlük cezalarını gerektiren fiilleri işleyen Şirket Yetkililerinin bir başka şirkette ortak ya da yönetici olarak aynı fiilleri tekrar işlemesi durumunda haklarında bu madde hükmü uygulanır."

KAYNAKÇA

- Bayraklı, Hasan Hüseyin, Hukukun Temel Kavramları, Afyonkarahisar, 2009.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin, Bozdağ, Ahmet, Türk Ceza Hukukunda Ve Vergi ceza Hukukunda Tekerrür-Afyonkarahisar Örneği, Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, C.X, S.11, 2008.
- Bilici, Nurettin, Vergi Hukuku: Genel Hükümler-Türk Vergi Sistemi, 24. Bası, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2010.

• Demirbaş, Timur, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002.

• Doğrusöz, M.Ezhan, Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür-I, Yaklaşım Dergisi, Sayı:155, Kasım 2005, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005117306.htm, Erişim Tarihi: 11.02.2011.

• Dönmezer, Sulhi, Erman Sahir, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Cilt:3, Onikinci Bası, İstanbul 1997.

• Erem, Faruk, Türk Ceza Kanunu Şerhi, Genel Hükümler, Cilt:1, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1993.

• Erem, Faruk, Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku, Cilt:II: Genel Hükümler, Seçkin Kitabevi, Ankara, 1985.

• Gökçen, Ahmet, "Türk Ceza Hukuku'nda Tekerrür", Kamu Hukuku Arşivi Dergisi, Eylül 2003, <http://www.akader.info/KHUKA/index.htm>, Erişim Tarihi: 20.05.2011.

• Gülşen, Recep, Yeni Türk Ceza Kanunu ve Milletlerarası Ceza Hukuku, Bağlamında "Non Bis İn İdem" İlkesi, <http://www.akader.info/sbard/sayilar/2005Eylul>.

• Gültekin, Özcan, "Türk Ceza Hukukunda Tekerrür ve Uygulaması", Adalet Dergisi, 16. Sayı, Temmuz-2003. <http://www.yayin.adalet.gov.tr/dergi/16sayi.pdf>.

• İnaltong, Ceyhan, Vergi Suçlarının ve Vergi Cezalarının Tekerrüründe Ceza Uygulaması, Vergi Dünyası, Sayı: 353, Ocak 2011.

• Kızılot, Şükrü, Taş, Metin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009.

• Nur Centel, Hamide Zafer, Özlem Çakmut, Türk Ceza Hukukuna Giriş, Beta Yayınları, İstanbul, 2006.

• Okay, Sadık, Tekerrürün Mahiyeti Hakkında Başlıca Nazariyeler ve Tatbikata Tesirleri,

Ankara Üniversitesi Hukuku Fakültesi Dergileri, Cilt 9, Sayı 1-2, 1952, , <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1952-09-01-02/AUHF-1952-09-01-02-Okay.pdf>, Erişim Tarihi: 11.03.2011.

- Öncel, Mualla- Kumrulu, Ahmet- Çağan, Nami, Vergi Hukuku, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:494, Ankara, 1992.

- Özbacı, Yılmaz, "Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Oluş Yayıncılık, Ankara, 2004

- Pala, Orhan, Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Tekerrür Müessesesinin Uygulamada Yaratığı Sorunlar ve çözüm Önerileri, Vergi Dünyası, Sayı:341, Ocak 2010.

- Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet, Gerçek, Adnan, Vergi Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa, 2011.

- Şenyüz, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, 5.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2011.

- Toroslu, Nevzat, Ceza Hukuku-Genel Kısım, Savaş Yayınevi, Ankara, 2008.

- Töralp, Funda, Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür, http://www.bumindogruso.com/artikel.php?artikel_id=304, Erişim Tarihi: 11.03.2011.

- Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük, <http://tdkterim.gov.tr/bts/>, Erişim Tarihi: 11.02.2011.

- Üzülmüş, İlhan, Türk Hukukunda Tekerrür, Ankara, Turhan Kitabevi, 2003.