

Vergi Kabahatlerinde Tekerrür Uygulaması *The Recidivism on Tax Misdemeanor*

Muharrem ÇAKIR

Arş. Gör. Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü,
mcakir@gazi.edu.tr

MAKALE BİLGİSİ

Makale Geçmişi:
Geliş: 24 Mayıs 2018
Düzeltilme Geliş: 17 Haziran
2018
Kabul: 11 Temmuz 2018

Anahtar Kelimeler:
Tekerrür, Ceza artırımı,
Vergi Kabahati

© 2018 PESA Tüm hakları saklıdır

ÖZET

Belirli bir süre içerisinde suç ve kabahatin tekrarlanması durumunda artırılmış ceza uygulanmasını öngören tekerrür müessesesi vergi suçları için Türk Ceza Kanunu'nda vergi kabahatleri için ise Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Tekerrür müessesesi ile suç işleyen kişilerin tekrar suç işlemesini önlemek ve ıslah edilmesi amaçlanmaktadır. Ancak söz konusu müessese uygulamada bir takım sorunlara yol açmakta ve adaletsizliğe neden olmaktadır. Çalışmada tekerrür müessesesinin şartları, sonuçları ve doktrinde yer alan görüşler incelenmiş ve değerlendirmelerde bulunularak önerilere yer verilmiştir.

ARTICLE INFO

Article History:
Received: 24 May 2018
Received in revised form: 17
June 2018
Accepted: 11 July 2018

Keywords:
Recidivism, Penalty
increase, Tax misdemeanor

© 2018 PESA All rights reserved

ABSTRACT

The recidivism institution is the implementation of an incremental punishment in case of repetition of crime and misdemeanor within a certain period of time. The recidivism was established in the Turkish Crime Law for tax crime and the Tax Procedure Law for tax misdemeanor. It is aimed to prevent and rehabilitate criminals who committed crimes through the repetition institution. However, the institution in question causes some problems in practice and causes injustice. In the study, the conditions, consequences and opinions of the recurring organization were examined and evaluated, and the suggestions were given.

GİRİŞ

Kamu harcamaları finansmanın temel kaynağı vergiler olup devletin vergileri zamanında ve eksiksiz olarak tahsil etmesi gerekmektedir. Bu nedenle mükellef veya vergi sorumlularının vergiye ilişkin ödevlerini düzenli bir şekilde yerine getirmesi adına onlara görev ve sorumluluk yükleyen bir takım kurallara ihtiyaç duyulmaktadır. Söz konusu kurallara uyulmaması halinde ise mükellefler ve vergi sorumluları bazı yaptırımlara maruz kalmaktadır. Bazı mükellefler maruz kaldıkları yaptırımlar sonrasında aynı suç veya kabahati tekrar işlememekte bazıları ise kanunlara aykırı fiilleri gerçekleştirmeye devam etmektedir. Bu nedenle kanunda tekerrür müessesesi düzenlenmiş ve kabahat veya suç işleyenlerin ıslah edilmesi amaçlanmıştır.

Çalışmada öncelikle tekerrür müessesesi kısaca açıklanmış ve hangi şartlar altında tekerrür hükümlerinin uygulanacağı ele alınmıştır. Daha sonra ise tekerrür müessesine ilişkin özellik arz eden durumlar, sorunlar incelenmiş ve önerilerde bulunulmuştur.

1. Tekerrür Kavramı

Kelime olarak yinelenme, tekrarlanma anlamına gelen tekerrür, daha önce kabahat ya da suç işlemiş bir kimsenin belirli bir süre içerisinde yeni bir kabahat veya suç işlemesi olarak ifade edilmekte olup suçlunun ısrarcı olması ve verilen ceza nedeniyle uslanmaması durumunda cezanın artırılmasını gerektirmektedir (Saraçoğlu ve Çakar, 2018: 213).

Ceza hukuku açısından hukuka aykırılık arz eden fiillerden bazıları hukuk düzenine karşı ağır ihlal oluştururken bazıları hafif ihlal sayılmakta; bu ihlal edici eylemlerin ağır olanları suç, hafif olanları ise kabahat olarak nitelendirilmektedir (Şenyüz vd. 2017: 235). Kabahatlere ilişkin hükümler bu konuda çıkartılan genel kanun niteliğindeki 5326 sayılı Kabahatler Kanunu (KK)'nda, suçlara ilişkin hükümler ise 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK)'nda düzenlenmiştir, ancak vergilerle ilgili kabahatler ve suçlara ağırlıklı olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nda yer verilmiştir (Şenyüz vd. 2017: 236).

Tekerrür müessesesi açısından bakıldığında ise 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nda kabahatlere ilişkin tekerrür uygulamasının bulunmadığı görülmektedir. Kabahatlere ilişkin tekerrür müessesesi VUK'un 339. maddesinde düzenlenmekte olup bu madde 4369 sayılı Kanunla değiştirilerek son halini almış ve 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Esen, 2009: 73). Vergi suçlarına ilişkin tekerrür hükümleri ise TCK'da, 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun'da ve 5402 sayılı Denetimli Serbestlik ve Yardım Merkezleri ile Koruma Kurulları Kanunu'nda yer almaktadır (Bakar, 2010).

VUK, TCK ve KK'ya göre özel kanun niteliğinde olduğundan vergi suç ve kabahatleri açısından öncelikle VUK hükümleri uygulanacak olup; VUK'da hüküm bulunmaması durumunda vergi cezaları için TCK, vergi kabahatleri için ise KK hükümleri esas alınacaktır (Bayraklı ve Bozdağ, 2008: 385).

2. Tekerrür Türleri

Tekerrür türleri benimsenen sisteme göre farklılık arz etmekte olup genel-özel tekerrür, gerçek-varsayılan tekerrür, süreli-süresiz tekerrür, milli-milletlerarası tekerrür ve zorunlu-ihiyari tekerrür olarak farklı şekillerde uygulanmaktadır.

2.1. Gerçek tekerrür – Varsayılan tekerrür

Gerçek tekerrür önceki mahkumiyet hükmünün infaz edilmiş olmasını şart koşarken, varsayılan tekerrürde önceki mahkumiyet nedeniyle cezanın çekilmiş olmasının bir önemi yoktur ve tekrar suç işlenmesi durumunda cezalar artırılır veya bazı ek yaptırımla uygulanır (Silahşör, 2013: 281).

2.2. Genel tekerrür- Özel tekerrür

Genel tekerrür, mahkumiyete konu önceki suç ile sonra işlenen suç arasında ayniyet aranmaması olup herhangi bir suçun tekrar işlenmesinin tekerrür hükümlerinin uygulanması için yeterli olacağını ifade etmektedir (Coşkun ve Çelik, 2011: 69).

Özel tekerrüre göre ise önceki işlenen suç ile sonra işlenen suçun aynı türden olması gerekmekte, hangi suçların aynı tür olduğunun tespitinde ise yasaların veya yasalara genel kriterler konularak hakimlerin kararlarının esas alınacağı belirtilmektedir (Coşkun ve Çelik, 2011: 69). Bu görüşü savunanlara göre

kanunda vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları için ayrı artırım oranlarının uygulanması, aynı neviden olma şartının varlığına karine oluşturmaktadır (Dibo ve Atsan, 2014: 95).

2.3. Süreli tekerrür – Süresiz tekerrür

Süreli tekerrür sisteminde, kişinin ilk fiilden sonra belli bir süre içerisinde tekrar hukuka aykırı bir işlem gerçekleştirmesi durumunda tekerrür hükümleri uygulanırken; süresiz tekerrürde belirli bir süre kısıtlaması bulunmamakta, ilk fiilden sonra gerçekleşecek hukuka aykırı fiil için her zaman tekerrür hükümleri uygulanabilmektedir (Bakar, 2010).

2.4. Milli tekerrür – Milletlerarası tekerrür

Milli tekerrür sistemine göre, tekerrüre esas olan mahkumiyetin milli mahkemelerce verilmesi gerekirken, milletlerarası tekerrür sistemine göre yabancı bir ülkede verilen mahkumiyet hükmünün başka bir ülkede de tekerrüre esas alınması gerekmektedir (Organ ve Çevikcan, 2011: 58).

2.5. Zorunlu tekerrür – İhtiyari tekerrür

Mecburi tekerrürde kanunda yer alan şartlar gerçekleştiğinde tekerrür hükümlerinin uygulanması zorunlu iken, kanunda yer alan şartlar gerçekleştiği halde tekerrür hükümlerinin uygulanması hakimnin takdirinde ise ihtiyari tekerrür söz konusudur (Töralp, 2010).

3. Vergi Kabahatlerine İlişkin Tekerrür Müessesesi

Daha önce ifade edildiği gibi vergi suçlarına ilişkin tekerrür hükümleri TCK'da yer alırken vergi kabahatlerine ilişkin tekerrür hükümleri VUK'da düzenlenmiştir. Vergi kabahatlerine ilişkin tekerrür müessesesi VUK'un 339. maddesinde "vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası %50, usulsüzlük cezası %25 oranında artırılmak suretiyle uygulanır." şeklinde yer almaktadır.

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere tekerrür hükümlerinin uygulanması için bazı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartların gerçekleşmesi durumunda ise kesilecek ceza artırımlı şekilde uygulanacaktır¹. Kanun koyucu tekerrür durumunda vergi ziyayı ve usulsüzlük için farklı artırım oranları öngörmüştür ve bütün şartların gerçekleşmesi durumunda cezanın artırılması idarenin takdirine bırakılmayıp zorunlu kılınmıştır (Bayraklı ve Bozdağ, 2008: 388).

Tekerrür müessesesi, yaptığı eylemin hukuk düzenince cezaya bağlandığını, bir diğer ifadeyle suç/kabahat olduğunu, hukuken kesinleşmiş bir cezaya çarptırılarak anlaması gereken kişilerin aynı suç/kabahat işlemindeki ısrarının, önce kesilen cezanın kendisi için caydırıcı olmadığı anlaşılmış olan cezanın artırılmak suretiyle cezalandırılmasını ve bu kişilerin ıslah edilmesini amaçlamaktadır (Okumuş ve Göze, 2011).

Tekerrür türleri bakımından Türk Vergi Ceza Hukukundaki tekerrür müessesesi varsayılan, özel, süreli, milli ve zorunlu tekerrür olarak ifade edilebilir.

3.1. Tekerrürün Şartları

VUK'un 339. maddesinde yer alan tekerrür müessesesine göre tekerrür hükümlerinin uygulanması için bazı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlar;

- Daha önce kesilmiş ve kesinleşmiş bir cezanın bulunması
- Cezaların aynı türden olması (vergi ziyayı veya usulsüzlük)
- İkinci cezayı gerektirecek fiilin birinci cezanın kesinleşmesinden sonra belirli bir süre içinde gerçekleşmiş olması

3.1.1. Daha Önce Bir Cezanın Kesilmesi ve Kesinleşmiş Olması

Belirli bir kabahat nedeniyle kesilecek vergi ziyayı ve usulsüzlük cezasına tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için gerekli olan ilk şart, daha önce vergi ziyayı ve usulsüzlük cezasının kesilmiş ve bu

¹ Ülkemizde 765 sayılı TCK yasası tekerrür halinde cezaların artırılması sistemini kabul ederken 5237 sayılı TCK ile tekerrür halinde cezanın artırılmasından vazgeçilmiş ve tekrar suç işlenmesi halinde ceza artırılmak yerine seçeneği ceza öngörülen hallerde hapis cezası uygulanması benimsenmiştir. Bkz. Silahşör, a.g.m., s. 281.

cezanın kesinleşmiş olmasıdır (Diri ve Türkeş, 2013: 82). Bu noktada öncelikle cezanın kesinleşme tarihinin tespit edilmesi gerekmekte olup kesinleşme tarihi ödeme, dava açma, uzlaşmaya başvurma veya cezalarda indirim müessesesinden yararlanma gibi durumlara göre farklılık arz etmektedir.

Ceza kesilen kişinin ceza ihbarnamesinin kendisine tebliğ edilmesinden sonra söz konusu cezayı dava konusu yapmaksızın ödemesi halinde ceza, ödenme tarihinde kesinleşmektedir (Küçükkaya, 2015: 197).

İdari Yargılama Usul Kanunu (İYUK)'nun 7. maddesine göre kendisine tarh edilen vergi veya kesilen cezaya ilişkin olarak vergi mükellefinin veya ceza yükümlüsünün ihbarnamesinin tebliğ edilmesinden itibaren 30 gün içerisinde dava açma hakkı bulunmaktadır. Kendisine ceza ihbarnamesi tebliğ edilen ceza yükümlüsü söz konusu süre içerisinde dava açmazsa ceza kesinleşmektedir. Dava açılması ve ilk derece mahkemesinin ceza yükümlüsü aleyhine karar vermesi durumunda ceza yükümlüsünün mahkeme kararına karşı itiraz ve temyiz hakkı bulunmakta olup kanunda belirtilen süre içerisinde itiraz ve temyize başvurmaması durumunda ceza kesinleşmiş sayılmaktadır. Ceza yükümlüsünün ilk derece mahkeme kararına itiraz veya temyiz etmesi durumunda ise cezanın kesinleşmesi temyiz mahkemesinin ret kararı vermesi ve bu kararın yükümlüye tebliğ edilmesiyle gerçekleşmektedir. Çünkü yükümlünün başvuracağı yargı yolları tükenmiş bulunmaktadır.

VUK'un Ek 7. maddesine göre uzlaşmanın sağlanması halinde, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan biri üzerinde uzlaşılmış olsa bile her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan iş bu cezaya karşı dava açmamaktadır. Bu nedenle uzlaşmaya varılması halinde yargı yolu tüketildiği için söz konusu cezalar uzlaşmaya varıldığına dair tutanağın imzalanması halinde kesinleşmektedir. Uzlaşmaya varılamaması halinde ise vergi veya ceza muhatabı uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağın kendisine tebliğ edilmesinden sonra belirli bir süre içerisinde dava açabilir (VUK EK md. 7). Bu durumda ise söz konusu ceza dava açılmaması halinde sürenin bitiminde, dava açılması halinde ise yukarıda bahsedilen dava sürecine göre kesinleşmektedir.

Doktrinde uzlaşmaya varılması ve ceza tutarının sıfırlanması durumunda tekerrür hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı sorun teşkil etmektedir. Bu gibi durumlarda tekerrür hükümlerinin uygulanmamasını savunan görüşe göre uzlaşma görüşmeleri neticesinde vergi cezasının sıfırlanması cezanın şeklen kesinleşme imkanını ortadan kaldırdığından daha sonra kesilecek bir ceza için tekerrür hükmünün uygulanması cezalandırmanın maksadını aşmakta ve daha önce affedilen bir hareket veya ihmalden dolayı sonraki suç katlamalı olarak cezalandırılmaktadır (Küçükkaya, 2015: 197; Coşkun ve Çelik, 2011: 73).

Karşıt görüşe göre ise mükellef hakkında tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında hiçbir zaman cezanın tam olarak kaldırılmadığı ve ceza miktarının 0(sıfır) olarak belirlenmesinden dolayı aynı kabahatin veya suçun tekerrür süresi içerisinde yeniden işlenmesi durumunda tekerrür hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmektedir (Organ ve Çevikcan, 2011: 64). Ayrıca uzlaşma komisyonları, kesilen vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarının kanuna uygun olup olmadığını karara bağlayan ve işlenen suçü bütün sonuçları ile ortadan kaldıran bir yargı organı niteliğinde olmayıp sadece taraflar arasında cezanın parasal tutarına ilişkin anlaşma sağlayan ve vergi ziyayı veya usulsüzlük cezalarının kolay ve ihtilafsız şekilde tahsil edilmesine ya da çeşitli nedenlerle tahsilinden vazgeçilmesine yönelik düzenlemeler yapan bir müessesedir (Pala, 2010: 136).

Bir başka görüşe göre her ne kadar uzlaşma kapsamında cezanın kaldırılması durumunda, cezanın parasal sonuçları dışındaki hukuki sonuçlarının varlığını sürdürmesi kabul edilse de uzlaşmaya başvurma nedeninin VUK'un 369. maddesinde yer alan yanılma hali veya aynı kanunun 116, 117 ve 118. maddelerinde yer alan vergi hataları olması durumunda cezanın kesilmemesi ve vergi kabahatine ilişkin açıklamada bu uzlaşma tutanağının tekerrüre esas alınmaması gerektiği ifade edilmektedir (Küçükkaya, 2015: 200). Yetkili makamlar tarafından mükellefin yanıtılması halinde mükelleflerin herhangi bir suçunun olmadığı tespit edildiğinden tekerrür hükümlerinin bu durumlar için uygulanmaması doğru olacaktır.

VUK'un 376. maddesine göre ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını, ihbarname tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanun'a göre teminat göstererek vadenin bitiminden üç ay içinde ödeyeceğini bildiren mükellefler veya vergi sorumluları cezalarda indirim müessesesinden yararlanabilmektedir. Söz konusu maddenin devamında mükellef

veya vergi sorumlusunun ödeyeceğini bildirdiği vergi veya cezayı belirtilen süre içerisinde ödememesi veya dava konusu yapması halinde bu madde hükmünden yararlanamayacağı belirtilmiştir. Bu nedenle cezalarda indirim müessesesinden yararlanan mükellef veya vergi sorumluları için dava yolu kapalı olduğundan indirimden yararlanma süresinin bitiminde vergi veya ceza kesinleşmiş sayılmaktadır (Diri ve Türkeş, 2013: 83).

3.1.2. Önceki ve Sonraki Cezaların Aynı Olması

VUK'un 339. maddesine göre tekerrür kapsamında değerlendirilecek olan kabahatler vergi ziyana sebep olunması ve usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirecek fiilin işlenmesidir. Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için önceki cezanın vergi ziyayı sebebi ile kesilmesi durumunda belirli bir süre içerisinde kesilecek olan ikinci cezanın da vergi ziyayı cezası olması gerekmektedir. Benzer şekilde ilk kesilen cezanın usulsüzlük cezası olması durumunda tekerrür süresi içerisinde kesilecek olan ikinci cezanın da usulsüzlük nedeniyle kesilmiş olması gerekmektedir. Ancak bu noktada usulsüzlük cezalarının sadece genel usulsüzlüğü mü kapsadığı yoksa özel usulsüzlük cezalarının da bu kapsama alınması mı gerektiği konusu tartışılmaktadır.

Doktrinde tartışmalı olmakla birlikte bir görüşe göre usulsüzlük kavramı, hem özel usulsüzlüğü hem de genel usulsüzlüğü kapsamaktadır (Bayraklı ve Bozdağ, 2008Ç: 387). Usulsüzlük oluşturan fiillerin kanunda düzenleniş yeri ve şekli, kanunda yer alan usulsüzlük tanımı ve diğer maddelerdeki usulsüzlük kavramının kullanım şekli ve yüklendiği anlam, VUK'da usulsüzlük kavramının hem özel usulsüzlükleri hem de genel usulsüzlükleri kapsadığını açık bir şekilde göstermekte olup tekerrürü düzenleyen hükümde kullanılan usulsüzlük cezası kavramından hem genel usulsüzlüklerin hem de özel usulsüzlüklerin anlaşılması gerekmektedir (Bozdağ, 2008: 104; Taş, 2016: 53). Ayrıca kanun koyucu özel usulsüzlüğün düzenlendiği 353. maddede aynı kanunun 336. maddesinde yer alan düzenlemenin (tek bir fiil ile hem vergi ziyana hem de usulsüzlüğe neden olunması) geçerli olmayacağını hükmetmiştir. Benzer şekilde tekerrür hükümlerinin özel usulsüzlük cezaları için geçerli olmamasını kanun koyucunun açıkça belirtebileceği ifade edilmektedir (Topaloğlu, 2010: 108).

Bir başka görüşe göre ise tekerrür hükümleri özel usulsüzlük kabahatleri için uygulanmayacaktır. Özel usulsüzlük cezalarında fiilin yeniden işlenmesi durumu 353. maddede yer alan hükümlere göre özel düzenlemeye bağlanmış olduğundan tekerrür hükümlerinin özel usulsüzlükler için uygulanması mümkün değildir (Özbalcı, 2008: 910; Gülçiçek, 2014: 179; Pala, 2010: 136). Ayrıca VUK'un 339. Tekerrür ve 374. Ceza Kesmelerinde Zamanaşımı başlıklı maddelerinin birlikte incelenmesi bu konuya açıklık getirilmesinde bize yardımcı olacaktır. Nitekim söz konusu Kanunun 379. maddesinde vergi ziyayı ve özel usulsüzlük cezası için zamanaşımı süresinin 5 yıl, usulsüzlük cezası için ise 2 yıl olduğu dikkate alındığında özel usulsüzlüğün ceza kesme zamanaşımı süresi olan 5 yılın tekerrür müessesesinde sadece vergi ziyayı için öngörülmesinden dolayı özel usulsüzlük cezaları için tekerrür hükümlerinin uygulanmayacağı ifade edilmektedir (Organ ve Çevikcan, 2011: 63).

Cezanın şahsiliği gereği tekerrür hükümlerinin uygulanması için, önceki cezanın aynı vergiden kaynaklanması, aynı vergi dairesinin yetki alanında gerçekleşmiş olması ya da aynı mükellefiyet dolayısıyla kesilmiş olması şart değildir (Doğrusöz, 2005: 257). Buna göre; vergi ziyayı cezasının, farklı yorum sonucunda fazla ayrılan amortisman giderinden veya randıman incelenmesi sonucunda tespit edilen açıktan ya da vergi yasalarında yer alan diğer hükümlere uyulmamasından kaynaklanmasının hiçbir önemi olmadığı gibi ilk veya sonraki vergi ziyayı cezasına esas olan vergi türlerinin gelir vergisi, kurumlar vergisi veya katma değer vergisinin olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır (İnaltonç, 2011: 9).

3.1.3. İkinci Cezanın Belirli Bir Süre İçerisinde Kesilmiş Olması

VUK'un 339. maddesinde "vergi ziyana sebebiyet vermektен 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 uygulanır." şeklinde yer alan düzenlemeye göre tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için belirli bir süre öngörülmüştür. Bu süre vergi ziyayı cezaları için 5 yıl, usulsüzlük cezaları için ise 2 yıldır.

Söz konusu cezaların kesinleşme tarihi özellikle beş ve iki yıllık sürenin başlangıcı açısından önem arz etmekte olup kanun maddesinde bu sürenin cezanın kesinleşme tarihini izleyen takvim yılından itibaren başlayacağı açık bir şekilde ifade edilmiştir (Diri ve Türkeş, 2013: 83). Ancak doktrinde bu konuda da

tartışma yaşanmış aynı takvim yılı içerisinde kesinleşen cezalar için tekerrür hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı üzerinde durulmuştur. Söz konusu muğlaklık üzerine Gelir İdaresi Başkanlığı yayınlamış olduğu 49 Nolu sirkülerde “diğer taraftan 339. maddede yer alan “..... cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere” ibaresi tekerrürün uygulanacağı iki ve beş yıllık sürenin sona ereceği tarihin tespiti ile ilgili olup, ilk fiil için cezanın kesinleştiği tarihten itibaren takip eden yılın başına kadar olan süre içinde aynı nevi’den bir ceza kesilmesini gerektiren fiilin işlenmesi durumunda anılan maddeye uygun şekilde cezanın artırımlı olarak uygulanması gerekmektedir.” şeklinde düzenlemeye yer vermiştir. Söz konusu düzenlemeye göre aynı takvim yılı içerisinde kesinleşmiş cezalar için tekerrür hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Ayrıca söz konusu sirkülere göre bir vergi cezasının tekerrür hükmü sebebiyle artırımlı olarak uygulanabilmesi için tekerrüre esas alınacak sonraki fiilin her halde daha önce işlenmiş bir fiil için kesilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte işlenmiş olması gerekmektedir. Nitekim söz konusu düzenleme öncesinde vergi idaresi, tekerrürden dolayı artırımlı uygulanacak olan cezayı gerektiren fiilin, daha önce kesilen cezaya ilişkin fiilin işlendiği tarihten önce veya sonraki bir tarihte olmasının sonucu değiştirmeyeceği uygulamasını benimsemiş ve tekerrür cezası kesilirken fiilin yapıldığı tarihi göz ardı etmiştir (Yücel, 2011: 11). Vergi idaresinin bu uygulamasına karşı Anayasa Mahkemesi’nde dava açılmış ve Anayasa Mahkemesi 02.10.2010 tarihli ve 27773 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 2010/73 sayılı Kararında vergi ziyayı ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içerisinde tekrar vergi ziyayı cezası veya tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda cezalarda artırım uygulanacağını öngören kuralda tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki fiilin her halde ilk fiil için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiği şeklinde karar vermiştir.

4. Özellik Arz Eden Durumlar, Sorunlar Ve Öneriler

VUK’un 336. maddesine göre aynı fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağır kesilmektedir. Ancak bu durum tekerrür müessesesinin uygulanmasında sorunlara neden olmaktadır. Örneğin, mükellef A 2017 yılında işlemiş olduğu bir fiil nedeniyle hem vergi ziyasına neden olmuş hem de usulsüzlük kabahati işlemiştir. 2017 yılında vergi ziyayı cezasının miktar olarak daha ağır olduğu varsayıldığında kesilen ceza vergi ziyayı cezası olarak tutanaklara geçmiştir. Aynı mükellef 2020 yılında ise 2017 yılında gerçekleştirmiş olduğu aynı fiil ile yeniden hem vergi ziyasına sebebiyet vermiş hem de usulsüzlük kabahati işlemiştir. Ancak 2020 yılında uğratılan vergi ziyayı tutarı usulsüzlük cezasından düşük olduğu için usulsüzlük cezası kesilmiştir. Bu durumda fiil aynı olmasına rağmen kesilen cezalar farklı olduğu için mükellef A’ya tekerrür hükümleri uygulanmayacaktır. Ancak söz konusu bu durum tekerrür müessesesinin amacına aykırılık teşkil etmektedir. Tekerrür müessesesi ile daha ağır cezalar kesilerek kişilerin ıslah edilmesi ve tekrar aynı suçu işlememesi amaçlandığından aynı fiil ile hem vergi ziyayı hem de usulsüzlüğün işlenmesi durumunda cezalardan miktar olarak ağır olanın kesilmesi ancak tutanaklara aynı fiil ile her iki kabahati birlikte işlemiş olduğunun geçirilmesi gerekmektedir. Böylelikle tekerrür müessesesinin amacına daya uygun şekilde hizmet edilecektir.

Tekerrür hükümlerinin uygulanması bakımından üzerinde durulması gereken bir diğer konu ise af nedeniyle kaldırılan cezalar için tekerrür hükümlerinin geçerli olup olmayacağıdır (Küçükkaya, 2015: 200). Kesinleşmiş bir ceza için çıkarılan bir af nedeniyle tekerrür hükümlerinin uygulanıp uygulanmaması affın genel veya özel af olmasına göre değişmektedir (Erdem, 2011: 16). Genel afta, ceza ve bütün hukuki sonuçlar ortadan kalktığı için ceza kesinleşmiş de olsa tekerrür hükümleri uygulanmayacak, özel afta ise cezanın ortadan kalkmasına rağmen kabahatlilik durumu etkilenmediğinden tekerrür hükümleri geçerli olacaktır (Erdem, 2011: 16). Ayrıca aflar nedeniyle tahsilinden vazgeçilen cezaların tekerrürde dikkate alınıp alınmaması adına kanunlarda ayrıntılı düzenleme yapılmış olabilir. Vergi cezalarına ilişkin yapılan bu tür yasal düzenlemelerde belirli bir döneme ilişkin vergi cezalarının tekerrüre esas alınmayacağına ilişkin hüküm bulunması durumunda sonraki fiil sebebiyle ceza kesilmesi halinde tekerrür uygulanmayacağı ifade edilmektedir (Coşkun ve Çelik, 2011: 75). Aksi takdirde, yasal düzenlemelerde tekerrüre ilişkin özel bir hüküm bulunmaması halinde tekerrür hükümlerinin uygulanması gerekmektedir ki şimdiye kadar yapılan vergi aflarında kesinleşmiş cezaları hukuken ortadan kaldıran, tekerrüre etki etmeyecek şekilde terkin edilmesini sağlayan düzenlemeler bulunmamaktadır (Coşkun ve Çelik, 2011: 75).

Türk vergi ceza hukukunda milli tekerrür sistemi benimsendiği için yabancı ülkelerde gerçekleşen cezalar nedeniyle tekerrür hükümlerinin uygulanması mümkün değildir. Ancak günümüzde küresel sınırların ortadan kalkmasıyla birlikte mal ve hizmetlerin daha mobil hale geldiği ve çok uluslu işletmelerin sayısının her geçen gün daha da arttığı düşünüldüğünde milletlerarası tekerrür sisteminin benimsenmesi daha doğru olacaktır (Organ ve Çevikcan, 2011: 75).

Tekerrür müessesesine ilişkin açığa kavuşturulması gereken bir diğer husus ise aynı neviden usulsüzlüğün aynı takvim yılı içerisinde işlenmesi durumunda VUK'un 337. maddesinin mi yoksa söz konusu kanunun 339. maddesinin mi veya her ikisinin birlikte mi uygulanacağıdır (Diri ve Türkeş, 2013: 84). Çünkü VUK'un 337. maddesinde "352. maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içerisinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir. Aynı nev'i usulsüzlükten maksat, fiillerin 352. maddede gösterilen derece ve fıkralar itibariyle yekdiğerine mutabakatıdır." hükmü yer almaktadır. VUK'un 339. maddesinde ise ceza konusu fiille ilgili herhangi bir detaya girilmeden daha önce kesilen usulsüzlük cezasının kesinleşmesinden sonra yeni bir usulsüzlük cezasını gerektiren fiilin işlenmesi durumunda cezanın artırılarak uygulanacağı ifade edilmektedir (Diri ve Türkeş, 2013: 84). Uygulamada her iki madde hükmünün birlikte uygulandığı görülmektedir. Örneğin, bir mükellefin 2017 yılı Şubat ve Haziran aylarında aynı nev'iden usulsüzlük cezasını gerektirecek bir fiili işlediğini ve bunların ayrı ayrı tespit edildiğini, Şubat ayına ilişkin cezanın ise Mayıs ayında kesinleştiğini varsayalım. Söz konusu fiil için kesilecek usulsüzlük cezası tutarının ise 200 TL olduğu varsayıldığında Şubat ayı içinde gerçekleştirilen fiil için ödenecek ceza 200 TL, Haziran ayında gerçekleşen fiile kesilecek ceza ise 75 TL olacaktır. Çünkü aynı takvim yılı içerisinde aynı nev'iden birden fazla usulsüzlük cezasını gerektirecek fiilin gerçekleşmesi durumunda önce 337. madde uygulanacak, sonra indirimli ceza üzerinden 339. madde uygulanacaktır. Söz konusu durum tekerrür müessesesini amacından uzaklaştırmaktadır. Bu nedenle madde hükümlerinden hangisinin uygulanacağını tespitinde aynı takvim yılı içerisinde işlenen aynı nev'iden usulsüzlük kabahatlerinin aynı anda veya ayrı ayrı tespitinin ve cezanın kesinleşip kesinleşmediğinin dikkate alınması daha doğru olacaktır. Yukarıdaki örneği ele aldığımızda Şubat ve Haziran aylarında gerçekleşen usulsüzlük cezası gerektiren fiillerin aynı anda tespit edilmesi veya ayrı ayrı tespit edilip önceki cezanın kesinleşmemesi halinde 337. maddenin uygulanması, ayrı ayrı tespit edilmesi ve önceki cezanın kesinleşmesi halinde ise sadece 339. maddenin uygulanması daha doğru olacaktır. Nitekim ayrı ayrı tespit edilmiş olsa bile önceki cezanın kesinleşmemiş olması halinde tekerrür hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.

Tekerrür müessesesinin tartışma konusu olmasının bir diğer sebebi ise özellikle vergi ziyayı açısından adaletsizliklere neden olması düşüncesidir. Uygulama sonucunda artırılacak ceza tutarının tespitinde herhangi bir sınıra yer verilmemiş olması, miktarına bakılmaksızın salt daha önce kesilen ve kesinleşen bir vergi ziyayı cezasının bulunmasından dolayı ikinci ve daha sonraki fiiller nedeniyle kesilecek olan vergi ziyayı cezalarının aynı oranda artırılması tekerrür uygulamasında adaletsizliğin varlığına ilişkin tartışmalara neden olmaktadır (Gezer, 2015: 136; Küçükkaya, 2015: 212; Coşkun ve Çelik, 2011: 72). Karşıt görüşe göre ise, birinci ceza tutarı ile kesilecek ikinci ceza arasında illiyet bağı kurulması nedeniyle getirilecek bir sınırlama tekerrür müessesesinin caydırıcılığını ve ıslah edici özelliğini zedeleyecektir (Organ ve Çevikcan, 2011: 60-61). Kanaatimizce vergi ziyayı cezaları için kesilen birinci ceza ile kesilecek olan ikinci cezanın artırımsız tutarının toplamı dikkate alınmalı ve artan oranlı ceza tarifesi uygulanmalıdır. Örneğin; iki ceza tutarının toplamının 100.000 TL'ye kadar olması durumunda %35 oranında, 100.001 TL – 250.000 TL arasında olması durumunda %40 oranında, 250.001 TL – 500.000 TL arasında olması durumunda %45 oranında ve 500.001 TL ve üzerinde olması durumunda %50 oranında artırımlı ceza uygulanabilir. (Örneğin; ceza tutarı toplamı 110.000 TL olduğu durumda ikinci ceza %40 oranında artırımlı uygulanmalıdır.) Ayrıca cezaya neden olan fiillerin ikiden fazla gerçekleşmesi durumunda tekerrür oranı her defası için artırımlı olarak uygulanabilir. Bir diğer alternatif ise ikinci ceza için uygulanacak artırım tutarının birinci ve ikinci cezanın toplamının %50*'si alınarak belirlenmesidir. Örneğin; mükellef A'ya, 2017 yılında 100.000 TL vergi ziyayı cezası kesilmiştir. Mükellef A, gerçekleştirmiş olduğu bir fiil nedeniyle 2018 yılında 50.000 TL vergi ziyasına neden olmuştur. Bu nedenle mükellef A'ya tekerrür hükümleri gereğince her iki cezanın toplamının yarısı hesaplanacak ve ikinci fiil nedeniyle meydana gelen vergi ziyayı cezasına eklenecektir. Söz konusu

* Söz konusu oran farklı şekillerde uygulanabilir.

örnekte mükellef A için kesilecek artırımlı ceza tutarı $[(100.000 + 50.000) / 2] + 50.000 = 125.000$ TL olacaktır. Bu uygulama farklı kişiler arasında daha adaletli bir ceza uygulamasını mümkün kılmaktadır. Yukarıdaki örneğe ek olarak mükellef B'nin 2017 yılında 200.000 TL ve 2018 yılında 250.000 TL vergi ziyasına sebep olduğunu ve bu kapsamda ceza kesildiğini varsayalım. Tekerrür hükümlerinin olmadığı durumda mükellef A toplam olarak 150.000 TL, mükellef B ise toplam 450.000 TL vergi ziyasına sebebiyet vermiştir. Önermiş olduğumuz tekerrür hükümleri kapsamında mükellef B için uygulanacak ikinci ceza tutarı $[(200.000 + 250.000) / 2] + 250.000 = 475.000$ TL olacaktır. Böylelikle mükellef A'nın ödemiş olacağı toplam ceza miktarı (Birinci ve İkinci ceza toplamı) 225.000 TL iken mükellef B'nin ödemiş olacağı toplam ceza miktarı 675.000 TL olacaktır. Vergi ziyayı toplamları ve ödenecek cezalar dikkate alındığından Mükellef B'nin neden olduğu vergi ziyayı tutarı ve ödeyeceği ceza mükellef A'ya göre 3 kat daha fazladır. Böylelikle hem cezaların caydırıcılığının etkisi artırılabilecek hem de daha adaletli bir uygulama söz konusu olacaktır.

Tekerrür hükümlerinin uygulanması bakımından özellikle usulsüzlük cezalarının kapsamının ne olduğu hala açıklığa kavuşturulmamıştır. Bu nedenle söz konusu hususta bir sirküler yayınlanarak tartışmalara son verilmelidir.

Tekerrür ile ilgili ortaya çıkan bir diğer sorun ise, tekerrüre konu olan ikinci cezanın kesinleşmesinden sonra mükellefin bu cezayı ödememesi durumunda mali müşavirlerin tekerrürlü cezadan mı yoksa tekerrürsüz cezadan mı sorumlu olacağıdır (Dibo ve Atsan, 2014: 97). 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesinde Yeminli Mali Müşavirlerin yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, VUK'un Mükerrer 227. maddesinde de beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensuplarının imzaladıkları beyannamelerde ve düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları hüküm altına alınmıştır (Güçlü, 2016: 109). Bu ifadeye göre mali müşavirler, kendi kusurlarından dolayı kesilecek ilk ve ikinci cezadan sorumlu olacaklardır (Dibo ve Atsan, 2014: 97).

SONUÇ

Hukuk kurallarına aykırılık teşkil eden hareketlerinde ısrarlılık gösterenler için düzenlenen tekerrür müessesesi ile artırımlı ceza uygulanarak söz konusu kişilerin ıslah edilmesi ve toplum huzurunun sağlanması amaçlanmaktadır. Türk Ceza Hukuku'nda hukuka aykırılık gösteren hafif nitelikteki fiiller kabahat, daha ağır nitelikteki fiiller ise suç olarak nitelendirilmektedir. Bu kapsamda kabahat ve suçlara ilişkin hükümler ayrı kanunlarda yer almaktadır. Ancak vergi kabahat ve suçlarına ilişkin hükümler ise ağırlıklı olarak VUK'da yer almakta olup, ilgili kanunda hüküm bulunmaması halinde vergi suçları için TCK, vergi kabahatleri için KK hükümleri geçerli olmaktadır. Tekerrür açısından bakıldığında ise vergi kabahatlerine ilişkin hükümlerin VUK'da yer aldığı görülmektedir.

Tekerrür müessesesi önceki kabahat ve suç nedeniyle cezası kesinleşenlere belirli bir süre içerisinde tekrar suç ve kabahat işlemesi durumunda kesilecek olan cezanın artırımlı olarak uygulanmasını öngörmektedir. Ancak uygulamada tartışmalara yol açmakta ve adaletsizliğe neden olduğu görülmektedir. Özellikle vergi ziyayı cezalarında herhangi bir miktar kısıtlaması bulunmaması ve miktara bakılmaksızın sadece daha önce bir cezanın varlığının kabul edilerek herkese eşit oranda uygulanması bazı adaletsizliklere yol açmaktadır. Önermiş olduğumuz düzenlemeler ise adaletin sağlanmasına katkıda bulunacaktır.

Tekerrür müessesesinin kapsamı net olarak belli olmamakla birlikte doktrinde özel usulsüzlüklere neden olacak fiiller için de tekerrür hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı tartışma konusudur. Bu nedenle Maliye Bakanlığı tarafından bir sirküler yayınlanarak konuya açıklık getirilmesi gerekmektedir.

Bir diğer sorun ise aynı fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilmesinden dolayı tekerrür müessesesinin amacının zedelenmiş olmasıdır. Yukarıda verdiğimiz örnekte bu durum açıkça görülmektedir. Bu nedenle tekerrür müessesesi ile daha ağır cezalar kesilerek kişilerin ıslah edilmesi ve tekrar aynı suçu işlememesi amaçlandığından aynı fiil ile hem vergi ziyayı hem de usulsüzlüğün işlenmesi durumunda cezaların miktar olarak ağır

olanın kesilmesi ancak tutanaklara aynı fiil ile her iki kabahatin birlikte işlenmiş olduğunun geçirilmesi gerekmektedir.

Uygulamada aynı takvim yılı içerisinde aynı nev’iden birden fazla usulsüzlük cezasını gerektiren fiil işlendiğinde birden sonraki fiiller için önce VUK’un 337. maddesinin sonra 339. maddesinin uygulandığı görülmektedir. Söz konusu düzenleme de tekerrür müessesesinin amacına aykırılık teşkil etmektedir. Bu nedenle söz konusu fiiller nedeniyle hangi maddenin uygulanacağı usulsüzlük kabahatlerinin aynı anda veya ayrı ayrı tespitine ve kesinleşip kesinleşmemesine göre değişmelidir. Usulsüzlük cezası gerektiren fiillerin aynı anda tespit edilmesi veya ayrı ayrı tespit edilip önceki cezanın kesinleşmemesi halinde 337. maddenin uygulanması, ayrı ayrı tespit edilmesi ve önceki cezanın kesinleşmesi halinde ise sadece 339. maddenin uygulanması daha doğru olacaktır.

KAYNAKÇA

- Bakar, F. (2010), “Vergi Kabahatleri ve Vergi Suçlarında Tekerrürün İncelenmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-kabahatlerinde-ve-vergi-suclarinda-tekerrurun-incelenmesi/2839> adresinden 02.03.2018 tarihinde alınmıştır.
- Bayraklı, H. H. ve Bozdağ, A. (2008), Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür (Afyonkarahisar Örneği), *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt X, Sayı II.
- Bozdağ, A. (2008), Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür (Afyonkarahisar Örneği), *Afyon Kocatepe Üniversitesi SBE Yüksek Lisans Tezi*, Afyon.
- Coşkun, M. ve Çelik, V. (2011), “Tekerrür: Uygulama, Eleştiri ve Öneriler”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 138.
- Dibo, M. ve Atsan, E. (2014), “Vergi Ziyayı ve Usulsüzlük Suçlarında Tekerrüre İlişkin Karşılaşılan Sorunlar”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 389.
- Diri, M. ve Türkeş, A. (2013), “Vergi Cezalarında Tekerrür Uygulaması”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 166.
- Doğrusöz, M. E. (2005), “Vergi Cezalarından Tekerrür”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 155.
- Erdem, T. (2011), “Vergi Cezalarında Tekerrür Uygulaması”, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, Sayı 282.
- Esen, E. (2009), “Vergi Suç ve Cezalarından Tekerrür”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 121.
- Gezer, G. (2015), “Vergi Ziyayı Cezası İle İlgili Tekerrür Uygulaması Adalet ve Eşitlik İlkesi Yönünden Anayasa’ya Aykırıdır”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 325.
- Güçlü, S. (2016), “Vergi Uygulamalarında Bir Kaç Konu; Özel Usulsüzlük Cezası, Tekerrür, Yeminli Mali Müşavir Sorumluluğu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 330.
- Gülççek, B. (2014), “Vergi Usul Kanununa Göre Tekerrür ve Fiil Ayrılığı Müessesesinin Birlikte Uygulanması”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 179.
- İnaltonç, C. (2011), “Vergi Suçlarının ve Vergi Cezalarının Tekerrüründe Ceza Uygulaması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 353.
- Küçükkaya, M. (2015), “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XIX, Sayı 1.
- Okumuş, S. ve Göze, K. M. (2011), “Vergi Cezalarında Tekerrür Uygulamasından ve Yorum Farklarından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-cezalarinda-tekerrur-uygulamasindan-ve-yorum-farklarindan-kaynaklanan-uyusmazliklar/4565> adresinden 01.03.2018 tarihinde alınmıştır.
- Organ, İ. ve Çevikcan, F. (2011), “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür ve Aksayan Yönler”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 141.
- Özbalcı, Y. (2008), *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara.

- Pala, O. (2010), “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Tekerrür Müessesesinin Uygulamada Yarattığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 341.
- Saraçoğlu, F. ve Çakar, E. P. (2018), *Vergi Hukuku*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Silahşör, M. (2013), “Vergi Hukukunda Tekerrür Kurumu”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2013/2.
- Şenyüz D., Yüce, M. ve Gerçek A. (2017), *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Ekin Kitabevi.
- Taş, K. (2016), “Vergi Usul Kanunu’nda Tekerrürden Kaynaklanan Sorunlar”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 200.
- Topaloğlu, F. (2010), “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Tekerrür Müessesesinin Uygulanması ve Tartışmalı Hususlar”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 347.
- Töralp, F. (2010), “*Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür*”.
<https://www.ozdogrular.com/content/view/13878/255/> adresinden 28.02.2018 tarihinde alınmıştır.
- Yücel, M. (2011), “Anayasa Mahkemesi Kararından Sonra Vergi Cezalarından Tekerrür Uygulaması”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 145.