



T.C

BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİMDALI

Yüksek Lisans Tezi

**TEKERRÜR MÜESSESESİNİN VERGİ HUKUKU
AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: SORUNLAR VE ÇÖZÜM
ÖNERİLERİ**

Münevver BARUN ERCAN

175013021

Tez Danışmanı

Doç. Dr. Özgür BİYAN

BANDIRMA 2021

T.C

BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİMDALI

Yüksek Lisans Tezi

**TEKERRÜR MÜESSESESİNİN VERGİ HUKUKU
AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: SORUNLAR VE ÇÖZÜM
ÖNERİLERİ**

Münevver BARUN ERCAN

175013021

Tez Danışmanı

Doç. Dr. Özgür BİYAN

Bandırma 2021

ETİK BEYAN SAYFASI
TÜRKİYE CUMHURİYETİ
BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik ilkelere uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim (09/07/2021).

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı Soyadı

Münevver BARUN ERCAN

İmzası

ÖZET

TEKERRÜR MÜESSESESİNİN VERGİ HUKUKU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Münevver BARUN ERCAN

Kanun koyucu, toplum düzenini sağlayabilmek adına kişilerin hukuk kurallarına uymalarını sağlamak için çeşitli yaptırımlar uygulamaktadır. Bu yaptırımların asıl amacı suç işleyen bireylerin ıslah edilmesi ve işledikleri suçlardan caydırılmasıdır. Bu amaçla getirilen ceza hukuku uygulamalardan biri olan tekerrür müessesesiyle ilk suç nedeniyle aldığı cezadan ıslah olmayan kişiye, daha ağır bir yaptırım uygulandığında uslanacağı fikri, tekerrür müessesesinin uygulamada önem kazanmasını sağlamaktadır. Bu durum vergi hukuku açısından da geçerlidir. Vergi kabahati işleyen kişinin kabahati tekrarlama durumu cezası belirli oranda artırılmakta ve vergi suçlarının tekrar edilmesi halinde Türk Ceza Kanunu genel hükümlerine göre karar verilmektedir. Bu çalışmada Türk Ceza Hukuku ve Vergi Ceza Hukuku açısından birbirlerinden oldukça farklı bir yapıda olan tekerrür müessesesi incelenmektedir. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, 5236 sayılı Kabahatler Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemeler çerçevesinde vergi suçlarında ve vergi kabahatlerinde tekerrürün şartları ve sonuçları, tekerrür müessesesinin uygulanmasında karşılaşılan sorunlar ve doktrinde yaşanan tartışmalar ve yargı kararları çerçevesinde incelenmektedir.

Anahtar Sözcükler: Tekerrür, Vergi Ceza Hukuku, Türk Ceza Hukuku, Vergi Kabahati, Vergi Suçu

ABSTRACT

EVALUATION OF REPEAT INSTITUTION IN TERMS OF TAX LAW: PROBLEMS AND SUGGESTIONS FOR SOLUTIONS

Münevver BARUN ERCAN

The legislator applies various sanctions to ensure that people comply with the rules of law in order to maintain social order. The main purpose of these sanctions is to rehabilitate individuals who commit crimes and to deter people from committing crimes. One of the criminal law practices introduced for this purpose, the idea that a person who is not corrected for the first crime with the institution of recidivism will be corrected when a heavier sanction is applied, makes the institution of recidivism gain importance in practice. This also applies to tax law. In case the tax offender repeats the misdemeanor, the penalty is increased to a certain extent and in case of repeated tax crimes, the decision is made according to the general provisions of the Turkish Penal Code. In this study, the institution of recurrence, which is quite different from each other in terms of Turkish Criminal Law and Tax Criminal Law, is examined. In terms of the regulations in The Turkish Law No. 5237, the Misdemeanor Law No. 5236, the Tax Procedure Law No. 213, legal conditions and results of the institution of recidivism in tax offences and tax misdemeanors, the problems which are encountered in the application of the institution of recidivism and the discussions in the doctrine were investigated by taking the judicial decisions into consideration.

KeyWords: Recidivism, Tax criminal law, Turkishpenal law, Taxmisdemeanor, Tax offence.

ÖNSÖZ

Mükelleflerin vergi kanunlarına göre belirlenen kurallara aykırı hareket etmeleri durumunda, cezalandırılmaları çok normaldir. Bazen mükellefler kanunda kabahat ya da suç olarak belirtilen eylemleri tekrar tekrar işleme, birçok kişi ile bu eylemleri gerçekleştirme veya kanuna aykırı bir eylemle birden çok kanun hükmünü ihlal etme halleriyle karşı karşıya kalabilmektedirler. Ceza hukukunda suçların özel görünüş şekilleri arasında yer alan tekerrür hallerinin vergi ceza hukuku bakımından ele alınması ve meydana gelen özel durumların karşılaştırılarak değerlendirilmesi, mükelleflerin vergiye olan yaklaşımı ve uyumu bakımından önemli bir durumdur. Tekerrür müessesesi eski bir müessese olmasına karşın oldukça zengin bir doktrine sahip olan vergi hukukunda birçok çalışmaya konu olmuş, incelemede bulunulmuş ancak genel anlamda hep tartışılan bir müessese olmuştur.

Lisans ve Lisansüstü eğitim ve öğretim hayatımda, ders aldığım bütün hocalarıma; yüksek lisans eğitimim ve tez yazım sürecinde çalışmanın gelişip, tamamlanmasında bilgi ve tecrübelerini hiç esirgemediğim paylaştığım, her daim fikirleri ile hayatıma değer katan saygıdeğer hocam ve danışmanım Doç. Dr. Özgür BİYAN' a, sonsuz saygı ve şükranlarımı sunuyorum. Çalışmanın daha iyi olması için kıymetli önerileri ile desteklerini esirgemeyen saygıdeğer Prof. Dr. Özhan ÇETİNKAYA ve Prof. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU hocalarıma da ayrıca teşekkür ederim. Bu zorlu süreçte maddi ve manevi destekleriyle her zaman yanımda olan, varlıklarıyla bana güç katan kıymetli anneme, babama ve kardeşlerime minnettarım. Tez çalışmam boyunca moral ve motivasyonumu en üst seviyede tutmamı sağlayan sevgili arkadaşlarıma ve bana benden daha çok inanan ve her zaman destekleyen değerli eşim Murat ERCAN' a sonsuz teşekkür ediyorum.

Münevver BARUN ERCAN

Bandırma/BALIKESİR

09/07/2021

İÇİNDEKİLER

ETİK BEYAN SAYFASI	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT	iii
ÖNSÖZ.....	iv
İÇİNDEKİLER	vi
TABLOLAR	vi
KISALTMALAR	xi
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	3
TEKERRÜR KAVRAMI VE TEKERRÜRE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER...	3
1. TANIMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ	3
1.1. Kavram Olarak Tekerrür	3
1.2. Hukuki Niteliği.....	4
2. TEKERRÜRÜN BENZER KAVRAMLARLA KARŞILAŞTIRILMASI	7
2.1. İtiyadi Suç ve Tekerrür.....	8
2.2. Suçu Meslek Edinme ve Tekerrür	10
2.3. Örgütlü Suç ve Tekerrür.....	11
3. TEKERRÜR SİSTEMLERİ	12
3.1. Gerçek- Mefruz (Varsayılan) Tekerrür	12
3.2. Genel Tekerrür- Özel Tekerrür	13
3.3. Süreli Tekerrür-Süresiz Tekerrür	15
3.4. Milli Tekerrür- Milletlerarası Tekerrür	16
3.5. Mecburi Tekerrür - İhtiyari Tekerrür	17

4. TEKERRÜRÜN SEBEPLERİ.....	18
4.1. Kişisel ve Sosyal Sebepler	19
4.2. Ekonomik Sebepler	20
4.3. Eğitim ve Ahlaka Bağlı Sebepler	21
4.4. Hukuki Sebepler	22
5. TEKERRÜR TEORİLERİ.....	23
5.1. Tekerrürü Kabul Etmeyen Teori: İlga Teorisi.....	24
5.2. Tekerrürü Kabul Eden Teoriler	26
5.2.1. Cezanın Yetersizliği Teorisi.....	26
5.2.2. İsnadiyetin Ağırlığı Teorisi	27
5.2.2.1. Sorumluluğun Ağırlığı Teorisi	27
5.2.2.2. Kusurluluğun Ağırlığı	28
5.2.2.3. Sosyal Endişe Teorisi	28
5.2.2.4. Önceki Mahkûmiyetin Ağırlığı	29
5.2.3. Sübjektif Teoriler	29
5.2.3.1. Tehlikeli Hal Teorisi	30
5.2.3.2. Cürmi Ehliyet Teorisi.....	30
6. TEKERRÜRÜN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	31
6.1. Batı Hukukunda Tekerrürün Tarihi Gelişimi	31
6.2. Çağdaş Ceza Hukuku Dönemi	33
6.2.1. Fransız Ceza Hukukunda Tekerrür	33
6.2.2. Alman Ceza Hukukunda Tekerrür	34
6.2.3. İtalyan Ceza Hukukunda Tekerrür	35
6.3. Türk Ceza Hukukunda Tekerrür	36

6.3.1. İslamiyet'in Kabulünden Önceki Dönem.....	36
6.3.2. İslamiyet'in Kabulünden Sonraki Dönem.....	37
6.3.2.1. İslam Ceza Hukukunda Tekerrür	37
6.3.2.2. Osmanlı Ceza Hukukunda Tekerrür.....	39
6.3.2.2.1. Tanzimat Dönemi Öncesi.....	39
6.3.2.2.2. Tanzimat Dönemi Sonrası.....	40
6.3.3. Cumhuriyet Dönemi.....	40
İKİNCİ BÖLÜM.....	42
VERGİ CEZA HUKUKUNDA TEKERRÜR MÜESSESESİ.....	42
1. VERGİ CEZA HUKUKU.....	42
1.1. Vergi Ceza Hukuku Kavramı ve Konusu.....	42
1.2. Vergi Suçları ve Kabahatleri	42
2. VERGİ CEZA HUKUKU İLE İLGİLİ KANUNLARIN İLİŞKİLERİ.....	45
2.1. Vergi Ceza Hukuku ile Türk Ceza Kanunu İlişkisi.....	45
2.2. Vergi Ceza Hukuku ile Kabahatler Kanunu İlişkisi	46
3. TÜRK CEZA HUKUKUNDA TEKERRÜR MÜESSESESİ	46
3.1. Tekerrürün Şartları	47
3.1.1. Daha Önce Kesinleşmiş Ceza Mahkûmiyetinin Olması	47
3.1.2. Yeni Bir Suçun İşlenmiş Olması.....	50
3.1.2.1. Tekerrür Hükümlerinin Uygulanamayacağı Haller.....	51
3.1.2.1.1. Kasıtlı Suçlar- Taksirli Suçlar	51
3.1.2.1.2. Sırf Askeri Suçlar- Diğer Suçlar	52
3.1.2.1.3. Yabancı ve Milli Mahkemelerin Vermiş Olduğu Kararlar ..	52
3.1.2.1.4. Suçu İşlediğinde OnSekiz Yaşını Doldurmamış Olan Kişilerin İşlediği Suçlar.....	53

3.1.3. İkinci Suçun Belirli Bir Sürede İşlenmiş Olması	54
3.2. Tekerrürün Sonuçları.....	55
3.2.1. Seçimlik Cezalardan Ağır Olanın Uygulanması	56
3.2.2. Özel İnfaz Rejimi Uygulanması	57
3.2.3. Denetimli Serbestlik Tedbirinin Uygulanması.....	58
3.2.4. Cezanın Ertelenmesine Etkisi.....	61
3.2.5. Takdiri Hafifletici Nedenlere Etkisi	62
3.2.6. Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması.....	62
3.2.7. Ceza Zamanaşımına Etkisi	63
4. VERGİ SUÇ VE KABAHAHLERİNDE TEKERRÜR.....	63
4.1. Vergi Suçlarında Tekerrür	64
4.1.1. Vergi Kaçakçılığı Suçu	65
4.1.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu.....	69
4.1.3. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu.....	71
4.1.4. Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Suçu	71
4.1.5. Haysiyet Ve Şeref Tecavüz Suçu	72
4.2. Vergi Kabahatlerinde Tekerrür	72
4.2.1. Genel Olarak	72
4.2.2. Vergi Kabahatlerinde Tekerrürün Şartları.....	74
4.2.2.1.Daha Önce Kesinleşen Bir Cezanın Olması.....	75
4.2.2.2.Yeni Bir Cezanın Daha Kesilmesi	76
4.2.2.2.1. İkinci Vergi Kabahatinin Ne Zaman İşlendiği	76
4.2.2.2.2. İkinci Vergi Kabahatinin Aynı Neviden Olması.....	78
4.2.2.3. Sonraki Cezanın Belli Bir Süre İçinde Kesilmiş Olması	79

4.3. Vergi Kabahatleri Açısından Tekerrürün Sonuçları.....	80
4.3.1. Vergi Ziyat Kabahatinin Cezasının Artırılması	80
4.3.2. Usulsüzlük Kabahati Cezasının Artırılması	82
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	85
TEKERRÜR MÜESSESESİNDE TESPİT EDİLEN SORUNLAR VE	
ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	85
1. Özel Usulsüzlük Cezası'nın Durumu ile İlgili Sorunlar	85
2. Cezanın Kesildiği Tarihlerin Dikkate Alınması: Geçmişe Yönelik Tekerrür Uygulaması Sorunu.....	88
3. Aynı Takvim Yılı İçinde Kesilen Cezalarda Tekerrür Sorunu	93
4. Uzlaşma ile Kaldırılan Cezalarda Tekerrür Sorunu	97
5. Tekerrürde Ceza Sınırının Olmaması Sorunu	103
6. İlk Eylem ile Son Eylemin Kim Tarafından Gerçekleştirildiği Sorunu.....	107
7. Aynı Tür ve Nevi Sorunu.....	109
8. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu ile İlgili Sorunlar	114
SONUÇ.....	118
KAYNAKÇA	126

TABLÖLAR

Tablo 1: TCK ve VUK' ta Tekerrür Türlerinin Karşılaştırılması.....	18
Tablo 2: Kabahat ve Suç Arasındaki Farklar	44
Tablo 3: Kaçakçılık Suçu Fiilleri ve Cezaları	66
Tablo 4: Vergi Kabahatleri ve Vergi Suçlarında Tekerrürün Karşılaştırılması ..	84

KISALTMALAR

a.e.	: Aynı Eser
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.y.	: Aynı Yer
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
Akt.	: Aktaran
AYM	: Anayasa Mahkemesi
Bkz.	: Bakınız
CGİHK	: Ceza Ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
DVDDK	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
E	: Esas
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
HAGB	: Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması
K	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KK	: Kabahatler Kanunu
m.	: Madde
R.G.	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu

GİRİŞ

Tekerrür kelime anlamı olarak “tekrarlanma”, “yinelenme” anlamındadır. Hukuki terim olarak ise bir kişinin suç işleyip hakkında hüküm verildikten sonra tekrar yeni bir suç işlemesi halidir. Vergi Usul Kanunu’nda tekerrür müessesesi; vergi ziyaı veya usulsüzlük cezası gerektiren suçları işlemekte ısrarcı davrananların daha ağır bir şekilde cezalandırılması esasına dayanmaktadır. Bu uygulama ile vergi cezalarının daha etkili ve caydırıcı olması hedeflenmektedir. Tekerrür müessesesi vergi suç ve cezaları için Vergi Usul Kanunu 339’uncu maddesinde düzenlenmiştir. Tekerrür ile ilgili madde 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun değişikliği ile şuan ki halini almıştır. Ancak yapılan bu değişiklik tekerrür müessesesi adına birçok belirsizlik ve tartışmayı da beraberinde getirmiştir.

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile bazı kısım kabahatler suç olmaktan çıkmış, bazıları ise diğer suçlar ile harmanlanarak yeni bir düzenleme yapılmıştır. Suç olmaktan çıkarılan kabahatler 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu’nda düzenlenmiştir. Yapılan bu değişiklik ile birlikte literatürde idari ve adli vergi suçu ayrımı ortadan kalkarak, vergi ceza hukuku açısından vergi kabahatleri ve vergi suçları kavramlarının doğmasına neden olmuştur. Bu duruma paralel olarak vergi kabahatleri bakımından tekerrürün meydana gelmesi halinde Vergi Usul Kanunu ve Kabahatler Kanunu hükümleri ile bu husustaki yargı kararlarının incelenmesi gereken bir durum meydana gelmektedir. Bu nedenle Vergi Usul Kanununda hüküm bulunmayan durumlarda genel kanun niteliğini taşıyan Türk Ceza Kanunu vergi suçlarında suçun özel görünüş şekillerinin değerlendirilmesinde esas alınması gerekmektedir. Bu nedenle çalışmada tekerrür müessesesi Türk Ceza Hukuku ve Vergi Ceza Hukuku açısından ayrı ayrı ele alınmıştır.

Mükelleflerin vergi kanunlarına göre belirlenen kurallara aykırı hareket etmeleri durumunda, cezalandırılmaları çok normaldir. Bazen mükellefler kanunlarda kabahat ya da suç olarak belirtilen eylemleri tekrar tekrar işleme, birçok kişi ile bu eylemleri gerçekleştirme veya kanuna aykırı bir eylemle birden çok kanun hükmünü ihlal etme halleriyle karşı karşıya kalabilmektedirler. Ceza hukukunda suçların özel görünüş şekilleri arasında yer alan tekerrür hallerinin vergi ceza hukuku bakımından ele alınması ve meydana gelen özel durumların karşılaştırılarak değerlendirilmesi, mükelleflerin

vergiye olan yaklaşımı ve uyumu bakımından önemli bir durumdur. Tekerrür müessesesi eski bir müessese olmasına karşın oldukça zengin bir doktrine sahip olan vergi hukukunda birçok çalışmaya konu olmuş, incelemede bulunulmuş ancak genel anlamda hep tartışılan bir müessese olmuştur. Müessesenin tartışılan birçok hususunda Anayasa Mahkemesi Kararları ve sirküler gibi düzenlemeler ile sorunlar azaltılmaya çalışmışsa da bu düzenlemeler beraberinde yeni tartışma konularını da getirmiş ve hala günümüzde tam anlamıyla çözüme kavuşamamıştır. Bu nedenle tek bir çatı altında müessese ve sorunları bir arada inceleyip çözüm önerilerinde bulunabilmek adına çalışma konusu edilmiştir.

Literatür taraması yöntemiyle kaleme alınan çalışmada tekerrür müessesesi Türk ceza kanunu ve vergi ceza hukuku çerçevesinde doktrindeki görüşler, idarenin yaklaşımı ve yargı kararları incelenerek, müessesenin uygulanmasında yaşanan sorunlar tespit edilip, devam eden sorunların giderilebilmesine yönelik öneriler ve eleştirilere yer verilerek yeni çözümlerin geliştirilmesi amaçlanmıştır.

İlk bölümde, tekerrüre ait genel bilgiler verilir tanımlar yapılarak, hukuki niteliği olarak hukukumuzdaki düzenleniş şekli kanun metinleri ile belirtilmiştir. Tekerrürün benzer kavramlarla karşılaştırılması yapıldıktan sonra tekerrürün çeşitleri ve sebepleri başlıkları halinde incelenmiştir. Daha sonra tekerrürü açıklamaya çalışan teorilere yer verilerek ardından tekerrür kurumunun tarihsel gelişimi Roma Hukukundan bu güne kadar olan süreçteki gelişimine değinilmiştir.

İkinci bölümünde Türk ceza hukukunda tekerrür müessesesi ve vergi ceza hukukunda tekerrür müessesesi şartları ve sonuçları ayrı ayrı ana başlıklar şeklinde incelenmiştir. Müessesenin Türk ceza hukuku ve vergi ceza hukukundaki uygulanış şekli, yaptırımları ve farklılıklarının görülebilmesi adına aynı bölümde ele alınmıştır.

Çalışmanın son bölümünde ise tekerrür müessesesinde tespit edilen sorunlar ve çözüm önerileri başlığı altında her bir sorun doktrindeki görüşler, idarenin yaklaşımı ve yargı kararları ışığında incelenmiş ve devam eden sorunların giderilebilmesine yönelik öneriler ve eleştirilere yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TEKERRÜR KAVRAMI VE TEKERRÜRE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

1. TANIMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ

Türk hukukunda önemli bir yere sahip olan tekerrür müessesesi ile ilgili olarak, bu bölümde doktrinde yer alan tanımına ve hukuki niteliğine yer verilecektir.

1.1. Kavram Olarak Tekerrür

Tekerrür Arapça kökenli “kerrere” sözcüğünden türetilmiş olup “bir daha olma, bir daha vuku bulma, tekrarlanma” anlamındadır¹. Tekerrür bir kişinin bir suç nedeniyle kesin olarak mahkûm olup, bu mahkûmiyet veya mahkûmiyet sonrası oluşan cezalandırmadan ya da cezanın düşmesinden sonra kanunen belirlenen süreler dâhilinde tekrar suç işlenmesi olarak tanımlanabilir². Genel kabul gören tanıma göre ise tekerrür işlediği suç nedeniyle ceza mahkûmiyetine uğrayan bireyin daha sonra tekrar suç işleme durumudur³.

Tekerrür kesin bir hükümle cezalandırıldıktan sonra yeni bir suç işleyerek yeni bir cezai müeyyideyle karşılaşan kimsenin bulunduğu durumdur. Bu duruma düşen kişi ise mükerrirdir⁴. Bir diğer tanıma göre de tekerrür, suçlunun işlemiş olduğu suçu yeniden işlemek konusunda ısrarcı olduğu durumlarda meydana gelmektedir ve suçu işleyen bir kişi daha sonra ikinci bir suç işleyebiliyorsa suçlunun verilen cezadan ders almadığı anlaşıldığı için ikinci cezanın artırılmak suretiyle verilmesidir⁵.

Tekerrür 5237 sayılı TCK⁶ da “önceden işlenen suçtan dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suçun işlenmesi” olarak tanımlanmaktadır (TCK, m. 58/1).

1 Ahmet Gökçen, “Türk Ceza Hukuku’nda Tekerrür”, **Kamu Hukuku Arşivi Dergisi**, Eylül, 2003, s. 129.

2 İlhan Üzülmüş, “Türk Hukukunda Tekerrür”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 1-2, 2002, s. 166.

3 Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mayıs, 2010, s. 95.

4 Sadık Okay, “Tekerrürün Mahiyeti Hakkında Başlıca Nazireler ve Tatbikata Tesirleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 1, 1952, s. 331.

5 Şükrü Kızılotv.d., **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, Mart, 2007, s. 211.

⁶ 12.10.2004 tarihli 25611 sayılı R.G.

Bu anlamda tekerrür, bireyin önceden işlemiş olduğu suçtan dolayı bir cezai müeyyideye çarptırılmış olmasına rağmen suç işlemede tekrar eden istikrarı, toplum bakımından tehlikeliliği ifade etmektedir⁷.

Bir diğer deyişle tekerrür, cezai yaptırıma sebep olan davranışın tekrarlanması nedeniyle sonraki davranışa verilecek olan cezaların artırılarak uygulanmasını öngören bir kurumdur⁸. Farklı bir tanımlamaya göre ise tekerrür daha önceden işlenen aynı veya aynı nevi suçun cezai müeyyidesinin af veya infaz yoluyla indirilmesinden sonra aynı veya aynı neviden suçun işlenmesidir⁹.

1.2. Hukuki Niteliği

Tekerrür kavramının günümüze kadar yapılmış olan tanımlar arasındaki çeşitliliğin nedeni kanunların tekerrürü kabul sistemi ve tekerrür şartlarının farklı olmasından kaynaklanmaktadır. TCK'nın onay mekanizmasına göre tekerrür hükümleri, işlenilen bir suç neticesinde suçluya yargılama sonucunda kesinleşmiş bir mahkûmiyet kararı verildikten sonra kanunda belirtilen süreler dâhilinde tekrar suç işlemesi halinde yürürlük kazanır ve uygulanır¹⁰. Günümüzde tekerrürü, cezanın ağırlaştırılması, farklı cezaya çevrilmesi veya bir emniyet tedbiriyle tamamlanması açısından göz önünde bulundurmayan kanunun olmadığı¹¹ doktrinde ifade edilmektedir. Hukukta var olan her kurum ve düzenlemenin bir amacı vardır. Hukuki olarak önemli bir yere sahip olan tekerrür müessesesinin de birçok amacı bulunmaktadır. Bunlardan ilki suç işlemekte tekrara düşen kişilerin normal suçlulara nazaran daha fazla cezalandırmak, ceza türünün değiştirilmesi ya da farklı infaz rejiminin uygulanmasıdır. İkincisi ise tekerrüre düşen kişilere uygulanacak olan ceza daha çok artırılarak bu kişilerin daha çok toplum dışında tutulmalarıdır. Bir diğeri ise ıslahatır¹².

⁷ Sacit Yılmaz, "Türk Ceza Kanununda Tekerrür ve Yargıtay Uygulaması", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı: 19, Ekim, 2014, s. 544.

⁸ Mert Silahşör, "Vergi Hukukunda Tekerrür Kurumu", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 2, 2013, s. 280.

⁹ Franz V. Listz, **Lehrbuchdes Deutshen Srtafrechts**, 7 Augflage, Berlin, 1896, s. 227 Aktaran: Üzülmaz, a.e., s. 166.

¹⁰ Yusuf Yaşar, "Tekerrür Çeşitleri – TCK Sistemi", **Hukuk, Ekonomi ve Sosyal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, Sayı: 50, Nisan, 2006, s. 2.

¹¹ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1961, Cilt:2, s. 868.

¹² Coşkun Koç, **Suçta Tekerrür**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2020, s. 10.

Tekerrür müessesesi esasında, faile verilen ilk cezanın failin suç işlemeye yönelmesini engellemekte ve failin tekrar suç işlemekten alıkonulmasında yetersiz olduğu, sonraki cezanın bahsedilen amaçları yerine getirebilmesi için artırılması gerektiği fikrine dayanmaktadır¹³. Görüldüğü gibi tekerrür, tekerrüre esas oluşturan ilk ve ikinci suçun niteliği nedeniyle oluşmadığı gibi ikinci suçun nitelikli hali de değildir¹⁴. Eyleme yönelik olmadığı gibi ikinci suçun ağırlaştırıcı nedeni de değildir. Yalnızca ikinci suçun cezasının artırılması sonucunu doğuran, failin kendisine bağlı cezayı artırıcı özel bir unsurdur¹⁵. Tekrar suç işlemeye devam eden failin, verilen ilk cezadan ötürü ders almayıp suç işlemeye yönelik olan ısrarı ahlaki açıdan suça düşkünlük olarak kabul edilir. Bu açıdan genellikle kabul gören düşünceye göre mükerrirlerin ilk kez suç işleyen kişilerle aynı görülmemeleri gerektiği¹⁶ ifade edilmektedir.

Tekerrür müessesesini lehe savunan hukukçular var olduğu gibi, aleyhe savunan hukukçular da vardır¹⁷. Tekerrürün varlığını reddeden hukukçulara göre, ilk suç ile sonraki suç arasında var olan herhangi bir bağ yoktur. Bu nedenle sonraki suç için verilecek olan cezaya işlenen ilk suçun bir tesiri olamaz. Failin son işlediği suçun cezası daha evvel işlediği suç nedeniyle artırılırsa adalet kaidesi olan non bis in idem kuralı bozulmuş ve ilk suç ikici kez cezalandırılmış olacaktır¹⁸.

5237 sayılı TCK'nın 58. Maddesi ve 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun (CGİHK)¹⁹'un 108. maddesi ayrıntılı olarak ele alındığında tekerrür müessesinin kaldırılmadığı, nitelik değiştirdiği, daha önce ceza hukuku müessesesi iken, son halinde güvenlik tedbiri olarak düzenlendiği görülmektedir²⁰.

¹³ Bumin Doğrusöz, "Vergi Kabahatlerinde Tekerrür Sorunları", **Dünya Gazetesi**, 20 Şubat 2018, s. 1, "Çevrimiçi" <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-kabahatlerinde-tekerrur-sorunlari/403929> Erişim Tarihi: 15.02.2019.

¹⁴ M. Emin Artuk, Ahmet Gökçen, A. Caner Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2007, s. 1030.

¹⁵ Tahir Taner, **Ceza Hukuku Umumi Kısım**, 3. Baskı, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, 1953, s. 484.

¹⁶ Okay, a.e., s. 333.

¹⁷ Özcan Özbey, "Suçta Tekerrür ve Mükerrirlere Özgü Güvenlik Tedbirleri", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 88, 2010, s. 56.

¹⁸ Okay, a.e., s. 333.

¹⁹ 29.12.2004 tarihli 25685 sayılı R.G.

²⁰ Veli Özer Özbek, **Yeni Türk Ceza Kanununun Anlamı**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2006, s. 610.

Tekerrür müessesesinin şartları ve sonuçları, TCK'nın Birinci Kitabı'nın "Yaptırımlar" başlıklı üçüncü kısım ikinci bölümündeki "Güvenlik Tedbirleri" içerisinde yer alan "Suçta tekerrür ve özel tehlikeli suçlular" başlıklı 58'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır²¹. İlgili maddenin gerekçesi incelendiğinde tekerrür, ilk olarak işlemiş olduğu suç için cezalandırılan ancak tekrar suç işlemekte ısrarcı olan failin toplum için tehlikelilik arz edebileceği düşünüldüğü görülmektedir. Bu durumda verilen cezanın uygulanması sırasında göz önünde tutulacak bir neden ve hata denetimli serbestlik uygulanmasının da nedenini oluşturacaktır. Bu nedenle tekerrür, ceza artışına sebep olan bir durum değil, özel tehlikeli suçların yanında infaz şeklinin de değişmesine sebep olan hukuki bir kurumdur²².

Güvenlik tedbirleri, tehlikeli suçlar için toplumu korumak amacıyla oluşturulmuş bir yaptırım şeklidir. Güvenlik tedbirinin uygulanabilmesi için suçun işlenmiş olması, tehlikeli bir durumun var olması, kanunda açıkça belirtilmesi ve hâkim tarafından kararın verilmiş olması gerekmektedir²³. Şöyle ki TCK'nın 2'nci maddesi incelendiğinde "suçta ve cezada kanunilik ilkesinin düzenlendiği görülür. İlgili madde kapsamına göre, kanunda net bir şekilde suç sayılmayan eylemler için ceza verilemeyeceği ve güvenlik tedbirinin uygulanamayacağı, aynı zamanda bu ceza veya güvenlik tedbirine hükmolunacak fiilleri işleyen kişiler için de yalnızca kanunda yazılı olan ceza ve güvenlik tedbirlerinin uygulanabileceği belirtilmektedir. Güvenlik tedbirleri ile cezanın farkı ele alındığında ceza failin kusuruyla ilgiliyken, güvenlik tedbirinin arz ettiği tehlike olduğu görülür²⁴.

Vergi suçları açısından tekerrür ise Vergi Usul Kanunu'nun ²⁵ (VUK) 339' uncu maddesinde yer almaktadır. Belirtilen madde de "*Vergi ziyaına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyaında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası*

²¹ Emre Burak Onat, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Tekerrür", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 304, Nisan, 2018, s. 1.

²² Koca,Üzülmez, a.g.e., s. 541.

²³ Mehmet Emin Artuk, "Güvenlik Tedbirleri", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 1-2, 2008, s. 461.

²⁴ Ayşe Nuhoglu, **Ceza Hukukunda Emniyet Tedbirleri**, Ankara, Adil Kitabevi, 1997, s. 9.

²⁵ 10.01.1961 tarihli 10703 sayılı RG.

yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır” şeklide ifade edilmektedir. Tekrar etme manasına gelen tekerrür için hukuk dilinde yasaların suç olarak kabul ettiği eylem nedeniyle ceza alan bir kişinin aynı suçu tekrar işlemesi anlamına gelmektedir. İşlediği ilk suç sebebiyle bir cezaya mahkûm edilmesine rağmen tekrar aynı suçu işleyebiliyor olması verilen cezanın yeterli ve caydırıcı olmadığı daha sonra verilecek olan cezanın daha ağır olması gerektiği fikrine neden olmaktadır. Bu nedenle kanun koyucu da vergi suçları için gerçekleşecek olan böyle durumlarda VUK 339’ uncu maddeyi vergi ziyayı ve özel usulsüzlük için düzenlemiştir²⁶.

2. TEKERRÜRÜN BENZER KAVRAMLARLA KARŞILAŞTIRILMASI

Tekerrür kurumu şartları, amaçları ve sonuçları açısından değerlendirildiğinde birtakım suç politikası araçlarına benzetilmektedir. Tekerrürün düzenlendiği TCK’nın 58. maddesi “Tekerrür ve Özel Tehlikeli Haller” başlığı altında tekerrür haricinde tekerrüre benzeyen tehlikeli halleri de düzenlemiştir²⁷. Kısaca tehlike haline değinilecek olursa, kişilerde doğuştan ya da çevresel etkenlerden dolayı ortaya çıkan suç işleme eğilimidir²⁸. TCK’nın 58. maddesinde tekerrürle birlikte tehlike haline “itiyad”, “suçun meslek edinilmesi” ve “örgütlü suç” şeklinde yer verilmiştir. Tekerrüre ait hükümlerin bu haller için de uygulanacağı²⁹ ve cezanın infazı sonrasında bireyler için denetimli serbestlik tedbirinin uygulanacağı ceza kanununca kabul edilmiştir³⁰. İnfaz rejiminin değişiklik gösterdiği itiyadi suçlu, suçu meslek haline getiren kişi ve örgüt üyesi olan failler için hükümlü olarak hangi gruba dâhil olduğu mahkeme tarafından net olarak belirlenmelidir³¹.

²⁶ Özgür Biyan, **Vergi Hukuku**, Bursa, Dora Yayıncılık, 2018, s. 294-295; S. Hayri Balcı, “Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 235, 2001, s. 134; M. Aykut Kelecioğlu, “Vergi Usul Kanunu’nun Tekerrür Hükümü Uygulamasında İkinci Suç Kavramı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 167, Ağustos 2002, s. 40.

²⁷ Bayraklı, Bozdağ, a.e., s. 378.

²⁸ Ak, a.e., s. 258.

²⁹ Bayraklı, Bozdağ, a.e. s. 378-379; Hüsnü Aldemir, “Yeni Türk Ceza Kanunu’na göre Suçta Tekerrür”, **Terazi Hukuk Dergisi**, Sayı: 1, 2006, s. 49.

³⁰ Aldemir, a.y.

³¹ Arslan, Kayanççek, a.g.e., s. 192.

2.1. İtiyadi Suç ve Tekerrür

İtiyadın kelime anlamı “alışkanlık” olarak tanımlanmaktadır³². Hukuki terim olarak ise suç ve suçluların niteliği anlamındadır³³. İtiyadi suçlu kavramına 5237 sayılı TCK’da “*Kasıtlı bir suçun temel şeklini ya da daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekillerini bir yıl içinde ve farklı zamanlarda ikiden fazla işleyen kişi*” şeklinde açıkça yer verilmiştir(TCK, m. 6/1-h). Ancak itiyadi suç kavramı ile itiyadi suçlu kavramı karıştırılmamalıdır. İtiyadi suç, failin aynı fiili tekrarlayarak alışkanlık haline getirmesiyle oluşan suçtur. Burada önemli nokta failin aynı hareketle ve belirli sayıda fiili işlemesidir³⁴. İtiyadi suçlu ise toplum için tehlike oluşturacak sayıda ve ağırlıkta suç işleyen kişi olarak tanımlanabilir³⁵. İtiyadi suçlu olmanın şartları aşağıdaki şekilde sıralanabilir:³⁶

- En başta itiyadi suçlu olabilmek için işlenen suç kasten işlenmiş olmalıdır,
- Tekrar işlenen suç, aynı suçun daha ağır ya da hafif şeklinde işlenmiş olması yani aynı türden olması gerekir.
- Bu suçları failin en az üç kez işlemiş olması gerekir.
- Failin işlediği bu suçları bir yıl içinde ve farklı zamanlarda işlemiş olması gerekir.

İtiyadi suçluluk için iki ana ölçüt bulunmaktadır. İlki failin işlemiş olduğu belirli nitelik ve ağırlıktaki suçların kesinleşmiş olması şartını arayan objektif ölçüttür. İkincisi de failin adli ve sosyal geçmişinin araştırılması neticesinde tekrar suç işleme olasılığının yüksek olması durumunda toplum açısından tehlikeli olması şartını arayan sübjektif ölçüttür. Kimi ülkelerde objektif ölçüt yeterli iken kimi ülkelerde her iki ölçütü de aynı anda aramaktadır. Sübjektif ölçütün varlığı halinde de tekerrür ve itiyadi suçlu

³² Türk Dil Kurumu, “Çevrimiçi” <http://www.tdk.gov.tr> Erişim Tarihi: 29.07.2019.

³³ İlhan Üzülmmez, “Suçta İtiyat”, *Yargıtay Dergisi*, Cilt: 26, Sayı: 1-2, 2000, s. 134.

³⁴ Üzülmmez, “Suçta İtiyat”, s. 134.

³⁵ Üzülmmez, “Suçta İtiyat”, s. 135.

³⁶ Bozdağ, a.g.e., s. 30-31; Arslan, Kayaçıçek, a.g.e., s. 198-199; Özbey, a.e., s. 88-89.

kavramlarındaki ayrım önemli hale gelmiştir. 5237 sayılı TCK'da sadece objektif ölçütün var olması yeterli görülmüştür³⁷.

Öncelikle mükerrir ve itiyadi suçlu ayrımını yapabilmek gerekir. Mükerrir işlediği bir suç nedeniyle kesin olarak mahkûm olduktan sonra tekrar suç işleyen kişi, itiyadi suçlu ise aynı suç nedeniyle kesin mahkûmiyeti olan ve sürekli bir suç işleme eğiliminde olan kişidir³⁸. Burada önemli nokta itiyadi suçlu tesadüfi olarak suç işlemez ancak mükerrir işlediği suçları tesadüfi olarak işlemiş olabilir ve devamlı suç işleme eğiliminde değildir. Devamlı suç işleme eğiliminde bulunmayan kişi mükerrir sayılırken, itiyadi suçlu olamaz bu nedenle tekerrürün olması itiyadın varlığına bir işaret oluştursa bile tek başına itiyadın var olduğunu ispatlayamaz³⁹. Bu bilgiler ışığında tekerrür ve itiyadi suçlu arasındaki benzerlik ve farklılıklar aşağıdaki şekilde sayılabilir:⁴⁰

- İşlenen suçun sayısı açısından farklılık vardır. Tekerrür olabilmesi için farklı zamanlarda en az iki suç işlemek gerekli iken, itiyadi suçluluk için bu sayı farklı zamanlarda olmak koşuluyla üçtür.
- Önceki cezaların kesinleşmesi açısından farklılık vardır. Tekerrürün oluşabilmesi için ilk suçun cezasının kesinleşmiş olması gerekirken, itiyadi suçluluğun oluşabilmesi için cezaların kesinleşmesi şartı aranmaz.
- Süre açısından farklılık mevcuttur. Tekerrür halinde cezanın kesinleşmesinden itibaren belirli kurallara göre 3-5 yıl arasında tekrar işlenmesi şartı aranırken, itiyadi suçlulukta bu süre 1 yıldır.
- Tekerrürde işlenen suç kasten ya da taksirle işlenebilirken, itiyadi suçlulukta taksirli işlenen suç itiyat kabul edilmez. Kesinlikle suçun kasten işlenmesi gerekir.
- Tekerrürde taksirli ve kasıtlı suçlar, sırf askeri suçlarla diğer suçlar, henüz 18 yaşını doldurmamış kişilerin işlediği suçlar, kasten öldürme ve yaralama, yağma, dolandırıcılık, uyuşturucu ve uyarıcı madde

³⁷ Bozdağ, a.g.e., s. 32.

³⁸ Arslan, Kayançiçek, a.g.e., s. 194.

³⁹ Yılmaz, a.e. s. 571-572.

⁴⁰ Bozdağ, a.g.e., s. 33.

üretimi ve ticareti, para ve kıymetli evrakta sahtecilik, suçları hariç olmak üzere; yabancı ülke mahkemeleri tarafından verilen hükümler tekrüre esas oluşturmazken, itiyadi suçlulukta herhangi bir kısıtlama yoktur.

- İşlenilen suçun türü açısından farklılık vardır. Tekerrürde işlenilen suç aynı türden olmak zorunda değilken, itiyadi suçluluk işlenilen suç için aynı türden olması zorunluluğunu arar.

İtiyadi suçluluğun en önemli sonucu tekerrür hükümlerinin uygulanamadığı durumlarda bile mükerrirlere özgü infaz rejimi ve denetimli serbestlik tedbirlerinin uygulanıyor olmasıdır⁴¹.

2.2. Suçu Meslek Edinme ve Tekerrür

5237 sayılı TCK'da suçu meslek edinen kişi "*kısmen de olsa geçimini suçtan elde ettiği kazançla sağlamaya almış kişi*" şeklinde tanımlanmıştır (TCK, m. 6/1-i). Kısaca suçu meslek edinen kişi, suçtan elde ettiği gelir ile yaşamını sürdürmeyi alışkanlık haline getirmiştir. Herhangi bir geliri olsa dahi her türden suçu kazanç elde etmek için işlemektedir⁴². Görüldüğü gibi suçu meslek edinen kişiler tesadüfi suçlulardan farklıdır. Bu tür suç işleyen kişilerin asıl istekleri işledikleri suçtan gelir elde etmektir⁴³. Hâkim her vakada kişinin yaşam şekli, hal ve hareketleri, işlediği suçun niteliğini dikkate alarak bu suç sonucunda elde ettiği kazançla yaşamını idame ettirmeyi alışkanlık haline getirmiş olup olmadığına kanaat getirmelidir. Fuhuş için kadın tedarik eden, küçük çocuklara hırsızlık yaptıran ve dolandırıcılık yaparak yaşamını sürdüren kişiler suçu meslek edinenler için verilebilecek örnekler arasındadır⁴⁴.

Suç meslek edinme tekerrürün üstünde bir husustur. Bilindiği üzere suçu meslek edinen kişi işlediği suçu tesadüfi olarak işlemez. Bu kişinin tesadüfi suçlu olup olmadığının saptanması için de failin birden çok suç işlemiş ve bunlarla geçimini sağlıyor olması gerekir. Suçu meslek edinen kişi olabilmesi için, kanunda işlenen suçun

⁴¹ Özbey, a.e., s. 89.

⁴² Arslan, Kayanççek, a.g.e., s. 204.

⁴³ İlhan Üzülmöz, **Türk Hukukunda Tekerrür**, 1. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2003, s. 10.

⁴⁴ Nevzat Toroslu, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2005, s. 355.

sadece kasten işlenmesi gerektiğine dair bir hüküm olmamasına rağmen suçun özelliği ve geçimi sağlama aracı olması nedeniyle sadece kasten işlenebilmektedir⁴⁵.

Tekerrür ve itiyadi suçlu için kanunen süre ve işlenen suçun sayısı gibi konular hakkında belirli koşullar düzenlenmiştir ancak suç meslek edinme konusunda bir düzenleme yoktur. Bu sebeple suç meslek edinme, tekerrür ve itiyadi suçluluk açısından farklılık gösterir⁴⁶. Ancak suç meslek edinme durumunda da tekerrür şartları gerçekleşmediği takdirde bu kişiler için de mükerrirlere özgü infaz rejimi ve denetimli serbestlik rejimi uygulanacaktır⁴⁷.

2.3. Örgütlü Suç ve Tekerrür

Örgütlü suç kavramı da 5237 sayılı TCK'da “Bir suç örgütünü kuran, yöneten, örgüte katılan veya örgüt adına diğerleriyle birlikte veya tek başına suç işleyen kişi” olarak tanımlanmıştır (TCK, m. 6/1-j). Örgüt mensubu kişiyi tekerrür ve diğer kurumlardan farklı kılan en önemli husus tekerrür, itiyadi suçluluk ve suç meslek edinme durumlarında her birinin birden fazla suç işlemesi gerekmektedir. Örgüt üyesi kişinin ise örgütü kurması, yönetmesi, örgüte katılması veya tek başına örgüt adına tek bir suç dahi işlemesi örgütlü suç kategorisine girmesinde yeterli olmaktadır⁴⁸.

Örgüt mensubu suçlular için tekerrüre özgü infaz rejiminin uygulanacağı ve aynı zamanda suç örgütleri ile birlikte işlenen suçlar için normale göre daha ağır yaptırımlar düzenlenmiştir⁴⁹. Örgüt mensubu suçlular için itiyadi suçlu ve suç meslek edinen kişilerden farklı olarak 5275 sayılı CGİHK'nın 107/4⁵⁰ maddesinde ağırlaştırılmış

⁴⁵ Bozdağ, a.g.e., s. 35.

⁴⁶ A.y.

⁴⁷ Özbey, a.e., s. 90.

⁴⁸ Bayraklı, Bozdağ, a.e., s. 380; Bozdağ, a.g.e., s. 37.

⁴⁹ Bozdağ, a.g.e., s. 36.

⁵⁰ 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun (CGTİK) Koşullu Salıverilme, Mükerrirlere Özgü İnfaz Rejimi ve Denetimli Serbestlik Tedbiri Koşullu salıverilme Madde 107-4 Suç işlemek için örgüt kurmak veya yönetmek ya da örgütün faaliyeti çerçevesinde işlenen suçtan dolayı mahkûmiyet hâlinde; ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasına mahkûm edilmiş olanlar otuzaltı yılını, müebbet hapis cezasına mahkûm edilmiş olanlar otuz yılını, süreli hapis cezasına mahkûm edilmiş olanlar cezalarının dörtte üçünü infaz kurumunda çektikleri takdirde, koşullu salıverilmeden yararlanabilirler. Ancak, bu süreler;

a) Birden fazla ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasına veya ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası ile müebbet hapis cezasına mahkûmiyet hâlinde kırk,

b) Birden fazla müebbet hapis cezasına mahkûmiyet hâlinde otuzdört,

c) Bir ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası ile süreli hapis cezasına mahkûmiyet hâlinde en fazla kırk, d) Bir müebbet hapis cezası ile süreli hapis cezasına mahkûmiyet hâlinde en fazla otuzdört,

koşullu salıverme hükümleri yer aldığı için de bu hükümler hakkında denetimli serbestlik tedbirleri uygulanacaktır⁵¹. Bu nedenle mahkeme tarafından verilecek olan hükümde kişilerin hangi gruba dâhil olduğu itiyadi suçlu mu, suçlu meslek edinen kişi mi yoksa örgüt mensubu suçlu mu olduğu açıkça belirtilmelidir⁵².

3. TEKERRÜR SİSTEMLERİ

Tekerrür çeşitleri, tekerrür sistemleri şeklinde ifade edilmektedir. Tekerrürün uygulanabilmesi için gerekli koşullar kabul edilen tekerrür sistemine göre değişiklik göstermektedir⁵³. Bu bölümde doktrinde yer alan gerçek tekerrür-varsayılan (mefruz) tekerrür, genel tekerrür-özel tekerrür, süreli tekerrür-süresiz tekerrür, milli tekerrür-milletlerarası tekerrür ve mecburi tekerrür-ihtiyari tekerrür olarak beş başlık altında tekerrür türleri açıklanmaktadır.

3.1. Gerçek- Mefruz (Varsayılan) Tekerrür

Tekerrür hükümlerinin uygulanmasında suçlunun mükerrir kabul edilebilmesi için, failin mahkûm olduğu cezanın tamamını çektikten sonra tekrar suç işlemiş olmasını şart koşan sisteme gerçek tekerrür sistemi denir⁵⁴. Gerçek tekerrür sistemini benimseyen kişilere göre, işlediği ilk suçtan ötürü kesin bir mahkûmiyet almadan önce tekrar suç işleyen kişi böyle bir durumda sadece kanunu yok saymış olur. Bu rahatlık ikinci suçun cezasının artırılmamasını açıklayamaz; fail daha önce mahkûm olduktan ve cezasını çektikten sonra ikinci suçu işlediğinde ise kanunla beraber cezayı ve hâkimi de yok saymış olur. Cezaya karşı bu vurdumduymaz davranışa karşılık toplumun daha etkili bir cezaya başvurması gerektiği anlaşılr. Sonuç olarak sadece böyle bir durumda tekerrür hükümleriyle ceza artırımını haklı görülebilir. Bu nedenle ilk cezanın failinin suç

e) Birden fazla süreli hapis cezasına mahkûmiyet hâlinde en fazla otuziki, Yıldır. (Ek cümle: 22/7/2010 - 6008/9 md.) Bu fıkra hükümleri çocuklar hakkında uygulanmaz.” Çevrimiçi” <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5275.pdf>, Erişim Tarihi: 02.08.2019.

⁵¹ Arslan, Kayaççek, a.g.e., s. 206.

⁵² İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3. Baskı, Ankara, Turhan Yayınevi, 2008, s. 698.

⁵³ Koç, a.g.e., s. 49.

⁵⁴ Ahmet Ak, “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür hükümlerinin Vergi Cezaları Açısından Değerlendirilmesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 10, Sayı:3, Aralık, 2015, s. 258.

işlemekten vazgeçmediği görülmedikçe ikinci cezanın artırılması mantıklı izah olunamaz⁵⁵.

Mefruz tekerrür sisteminde ise mahkûm edilen ilk cezanın çekilmiş olması zorunlu değildir. İlk cezaya mahkûm edildikten sonra ikinci suçun işlenmiş olması tekerrür hükümlerince ceza artırımına veya ek yaptırımlar uygulanmasına imkân sağlar⁵⁶. Bu sisteme göre, cezanın infaz edilmiş olması koşulunu aramak için öncelikle bu infazın failer üzerinde tekrar suç işleme eğilimlerinin önüne geçtiğini kabul ve ispat etmesi gerekmektedir. Failin verilen cezadan ötürü ders alıp işleyebileceği suçlardan vazgeçmesi kesin bir gerçek olmamakla birlikte sadece kanun koyucunun beklentisidir. Tekerrür nedeniyle cezaların artırılma nedeni cezaların yetersizliği değil, failin tekrar işleyeceği suçların toplum açısından daha çok tehlike oluşturacağıdır⁵⁷. Tekerrür sosyal bir vakadır. Tekerrürün sosyal sebepleri yok olmadıkça ilk mahkûmiyetin cezası ne olursa olsun sonuç yine aynı olacaktır. Toplumsal sebeplerin etkisi ortadan kalkmadıkça fail ilk mahkûmiyetin zorluğunu ne kadar çekerse çeksin yeniden suç işleyebilecek durumdadır⁵⁸.

5237 sayılı TCK'nın 58'inci maddesine ek olarak 58/1'inci maddeye “tekerrür hükümlerinin uygulanması için cezanın infaz edilmiş olması gerekmez” hükmü getirilmiştir. Böylece TCK mefruz tekerrür sisteminin kabul gördüğü net olarak anlaşılmıştır⁵⁹.

3.2. Genel Tekerrür- Özel Tekerrür

Genel tekerrür sisteminde tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için evvelki mahkûmiyete neden olan suç ile daha sonra işlenen suçlar arasında aynıyet ya da benzerlik olması şart koşulmamıştır. Suçlunun ilk olarak işlediği ve mahkûm olduğu suç ile daha sonra işlediği suç arasında bir bağ olmadığı gibi tamamen farklı da olabilir. Bu

⁵⁵ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 869.

⁵⁶ Silahşör, a.e., s. 281.

⁵⁷ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 871.

⁵⁸ Faruk Erem, “Tekerrürde Cezanın Çekilmiş Olması Şart Değildir II”, **Adalet Dergisi**, Sayı:5, 1945, s. 464.

⁵⁹ A.y.

durumların tekerrür hükümlerinin uygulanabilirliği yönünden bir etkisi yoktur⁶⁰. Örnek verilecek olursa, dolandırıcılık suçu işledikten sonra adam öldüren failin toplum kurallarını hiçe saydığı, aynı zamanda toplumun diğer bireylerini düşünme yetisinden tamamen uzak olduğu net olarak görülebilmektedir. Bu nedenle tekrarlayan eylemin tekerrür kapsamında işlem görebilmesi için suçun aynı eylem nedeniyle işlenmiş olması gerekmemektedir⁶¹. Kaldı ki farklı suçları işlemiş olan failin işlediği ilk suçuna yönelik eğilimlerini yitirdiği ve bu eğilimlerden vazgeçtiğini söylemek doğru değildir. Mükerrerlerin işlemiş olduğu suçların değişkenlik göstermesi karşılaşılan farklı tesadüflerden kaynaklıdır. Suçların farklılık arz etmesi tamamen rastlantıdır. Ayrıca failler haricinde toplumdaki diğer bireyler, aynı suçlara yönelen faillere karşı olduğu kadar farklı suçları işleyenlere karşı da korunmalıdır⁶².

Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi adına failin işlemiş olduğu ilk ve sonraki suçları arasında aynılık şartının aranması durumuna özel tekerrür denir⁶³. Aynı türe ait suçların hangi suçları kapsadığı iki şekilde belirlenebilir. Bunlardan ilki hangi suçların aynı türü oluşturduğu kanunda tek tek sayılabilir ya da kanunda genel kıstas belirtilerek hâkimlere takdir yetkisi verilebilir⁶⁴. Özel tekerrürün benimsediği sistemlerde ise asıl olan fiillerin “özel” olmasıdır. Ceza artışının nedeni evvelki cezanın yetersizliği olarak görülüyorsa eğer, ilk ve sonraki suç arasında ayniyet olmadığı takdirde cezanın etkisiz olduğu söylenemez. Suçu meslek edinmiş ve işlediği suç alanında teknik bilgi ve beceri sahibi olarak uzmanlaşan failler en tehlikeli suçluları oluşturmaktadır⁶⁵.

Özel tekerrür ve genel tekerrür sistemini bir arada kabul eden sistemler de vardır ve bu sistemler karma sistem olarak bilinmektedir. Karma sisteme göre, genel tekerrür ve özel tekerrürde ikinci suç gerçekleştiği zaman uygulanacak ceza artırımının miktarları farklılık göstermektedir. Özel tekerrür sisteminde ceza artırımı genel tekerrür sistemine

⁶⁰ Tahir Erdem, “Tekerrür Uygulamasında Yeni Dönem”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 269, Şubat, 2011, s. 2.

⁶¹ Mahmut Coşkun, Volkan Çelik, “Tekerrür: Uygulama, Eleştiri ve Öneriler”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 138, Mart, 2011, s. 69.

⁶² Yaşar, a.e., s. 4.

⁶³ Erdem, a.e., s. 2.

⁶⁴ Coşkun, Çelik, a.e., s. 69.

⁶⁵ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 872.

göre daha fazladır⁶⁶. Karma sistemi benimseyenlerde özel tekerrür olması durumunda cezayı daha büyük oranda artırma konusunda hâkime takdir yetkisinin verilmesi ve bu konuda artırma yapması için baskı yapılmamalıdır⁶⁷. 5237 sayılı TCK’ da özel tekerrürden bahsedilmezken tekerrürün düzenlendiği 58’inci madde de genel tekerrür sisteminin kabul edildiği görülmektedir⁶⁸.

3.3. Süreli Tekerrür-Süresiz Tekerrür

Failin ilk mahkûmiyeti sebebiyle daha sonradan işleyeceği suçun cezasında artırım uygulanabilmesi için, mahkûmiyet kararının ardından işleyeceği ikinci suçun belirli süreler içerisinde işlenmiş olmasını şart koşan tekerrür sitemine süreli tekerrür denir⁶⁹.

Süreli tekerrür sistemini savunanlara göre, verilen ilk cezanın fail üzerinde caydırıcı etkiye sahip olması, belirli bir süre için geçerlidir. Geçen bu süre sonrasında işlenen sonraki suç ile ilk mahkûmiyet arasında bir bağlantı kurulamaz⁷⁰. Çünkü verilen ilk mahkûmiyet, belirli süre içinde failin suç işlemesinin önüne geçmiştir. Bu nedenle failin işlediği yeni suç için artırılmış cezanın uygulanması yerinde değildir⁷¹.

Süresiz tekerrür sisteminde ise belirli bir süre şartı aranmaksızın işlenen ilk suç ve mahkûmiyetin ardından işlenecek ikinci suçun, belirlenen bir süre olmaksızın herhangi bir zaman diliminde işlense dahi ceza artırımının uygulandığı sisteme süresiz tekerrür sistemi denir⁷².

Bu sisteme göre, ilk suç nedeniyle verilen cezadaki amaç failin tekrar suç işlemesini önlemektir. İkinci kez suç işleyebilen fail aslında esas kişiliğini göstermiş olur. Böyle bir kişiliğe sahip bireyde verilen cezadan uslanmama ve suç işleme konusunda ısrarcı davranış ortaya çıkmaktadır. Mahkûmiyet kararı sonrasında son bulacağına inanılan failin suça olan eğilimi ve suç işlemekteki kararlılığı, aradan geçen

⁶⁶ Yaşar, a.e., s. 5.

⁶⁷ Dönmezer, Erman, a.e., s. 873.

⁶⁸ Yaşar, a.e., s. 5.

⁶⁹ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 874.

⁷⁰ Yaşar, a.e., s. 10.

⁷¹ Dönmezer, Erman, s. 874.

⁷² Suat Taş, Şerafettin Karakış, “Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 90, Haziran, 2000, s. 3.

uzun süreye rağmen tekrar suç işlemesiyle ortaya çıkmıştır. Böyle bir durumda faile bir süreliğine suç işlemediği için teşekkür mü etmek gerekir. Tekerrür sebebiyle ceza artışına gitmemek bir nevi faili ödüllendirmiş olmak anlamına gelmektedir. Kaldı ki bu suç mükerririn işlediği son suçta olabilir. Ancak işlediği daha çok suçun olmadığı da iddia edilemez⁷³. Failin uzun süre yeni bir suç işlememesi, onun dürüst bir kişiliğe dönüştüğüne ve suçlarından ders aldığına karine olamaz. Zaten, fail tekrar suç işlediği zaman, bu karine doğruluğunu yitirmiş olmaktadır⁷⁴.

5237 sayılı TCK süreli tekerrürü benimsemiştir. TCK'nın tekerrür hükümlerine göre; beş yıldan fazla hapis cezasına mahkûm edilmesi durumunda, bu cezanın infazından itibaren beş yıl, beş yıl ve daha az süreli hapis ya da adli para cezasının mahkûmiyeti durumunda, infaz tarihinden itibaren üç yıl geçmesinin ardından işlenen suçlar sebebiyle tekerrür hükümleri uygulanmaz (TCK m.58/2).

3.4. Milli Tekerrür- Milletlerarası Tekerrür

Milli tekerrür faile verilen mahkûmiyet hükmünün ulusal mahkemelerce verilmiş olmasını şart koşan tekerrür sistemidir⁷⁵. Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için hem ulusal hem de uluslararası mahkeme kararlarını dikkate alan sisteme ise milletlerarası tekerrür sistemi denilmektedir⁷⁶.

Milletlerarası tekerrür sistemi savunucularına göre, günümüz şartlarında insanların farklı ülkelerde kolaylıkla suç işleyebildikleri gibi ülkeler arası gidiş gelişleri de rahatlıkla yapabildiklerini, suç işlemekte ısrarcı ve kararlı olan failerin değişik ülkelerde suç işlemiş olmalarının ise tamamen tesadüfî olduğunu düşünürler. Bu nedenle ikinci suçu farklı bir ülkede işleyen failin, işlediği suçu ilk suç olarak değerlendirmek onu ödüllendirmekten başka bir şey değildir⁷⁷.

⁷³ B. Rafaele, Garofalo, **Criminologia**, Çeviren: Muhittin Göklü, İstanbul, 1957, s. 312 Aktaran: Yusuf Yaşar, "Tekerrür Çeşitleri – TCK Sistemi", **Hukuk, Ekonomi ve Sosyal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, Sayı: 50, Nisan, 2006, s. 11.

⁷⁴ Çetin Arslan, Murat Kayaççek, **Suçta Tekerrür**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2009, s. 56.

⁷⁵ Silahşör, a.e., 282.

⁷⁶ A.y.

⁷⁷ Arslan, Kayaççek, a.g.e., s. 59.

5237 sayılı TCK 58/4. fıkrasında uluslararası mahkemeler tarafından verilen mahkûmiyet kararlarının tekerrüre esas oluşturmayacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak bu maddenin istisnası kanunda açıklanmıştır. Bu istisnaya göre ise yabancı ülke mahkemelerinin kasten adam öldürme, kasten yaralama, yağma, dolandırıcılık, uyuşturucu ve uyarıcı madde imal ve ticareti ile para da kıymetli damgada sahtecilik suçlarına ait mahkûmiyet kararları tekerrüre esas oluşturacaktır⁷⁸.

3.5. Mecburi Tekerrür - İhtiyari Tekerrür

Kanunda var olan koşullar gerçekleştiği takdirde tekerrür hükümlerini uygulamak zorunlu ise bu sistem mecburi tekerrür sistemidir⁷⁹. Tekerrürün hukuki kaynağının güvenilir olduğu biliniyorsa, tekerrür nedeniyle ceza artışının yapılabilmesi için tekerrürün varlığı kâfi gelmelidir. Cezanın artırılıp artırılmayacağı hususunda ise hâkime takdir yetkisi verilmelidir⁸⁰.

5237 sayılı TCK ve VUK'a göre kanunda belirtilen haller meydana geldiğinde tekerrür hükümleri uygulanacağı için mecburi tekerrür sistemi kabul edilmiştir⁸¹. Kanundaki koşullar yerine geldiği halde tekerrür hükümlerinin uygulanması hâkimin takdir yetkisine bağlı ise ihtiyari tekerrür söz konusudur⁸².

⁷⁸ Yılmaz a.e., s. 550.

⁷⁹ Mehmet Küçükkaya, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 19, Sayı: 1, 2015, s. 194.

⁸⁰ Ahmet Bozdağ, **Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2009, s. 70.

⁸¹ Funda Töralp, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 246, 2009, s. 3.

⁸² A.y.

Tablo 1: TCK ve VUK' ta Tekerrür Türlerinin Karşılaştırılması

Tekerrür Türleri	5237 Sayılı TCK	213 Sayılı VUK
Gerçek - Varsayılan (Mefruz) Tekerrür	Varsayılan Tekerrür	Varsayılan Tekerrür
Genel - Özel Tekerrür	Genel Tekerrür	Özel Tekerrür
Sürelî – Süresiz Tekerrür	Sürelî Tekerrür	Sürelî Tekerrür
Millî – Milletlerarası Tekerrür	Millî Tekerrür (İstisnalar Mevcut- Karma)	Millî Tekerrür (İstisnalar Mevcut- Karma)
Mecburi – İhtiyari Tekerrür	Mecburi Tekerrür	Mecburi Tekerrür

4. TEKERRÜRÜN SEBEPLERİ

Bireylerin ilk defa suç işlemlerinin ardından, iki veya daha fazla suç işleminin birden çok nedeni olabilmektedir⁸³. Bir hastayı en doğru şekilde tedavi etmenin yolu hastalığın çeşidini ve hastalığın sebeplerini saptamaktan geçiyorsa; suç ve suçlara karşı doğru bir şekilde müdahale edebilmek için de tekerrürün nedenlerinin en iyi şekilde öğrenilmesi gerekmektedir⁸⁴.

Tekerrürle baş edebilmek için mükerrerliğin sebeplerini bilmek gerekir⁸⁵. Yapılan bir anket çalışmasında, bireylerin çok sayıda suç işlemesi ve tekerrüre düşmesinin nedenleri konusunda önemli verilere ulaşılmıştır. Küçük yaşta suç işlemeye başlanılmasının aile içi şiddetin yaşandığı ailelerde yetişmenin, alkol ve uyuşturucu

⁸³ Özbey, a.e., s. 55.

⁸⁴ H. Hüseyin Bayraklı, Ahmet Bozdağ, “Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür: Afyonkarahisar Örneği”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 2, 2008, s. 380.

⁸⁵ Üzülmüş, a.e., s. 167.

madde kullanmanın, suç işleyen kişilerle arkadaşlık yapmanın, işsizliğin ve ekonomik yetersizliklerin, eğitim seviyesinin düşüklüğünün, yasal düzenlemelerin suçluları ıslah etmeye yetmemesi gibi sebeplerin son derece önemli ve etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır⁸⁶. Tekerrüre neden olan sebepler kişisel sebepler, sosyal sebepler, ekonomik sebepler, eğitimsel ve dini-ahlaki sebepler, yasal sebepler olarak bu bölümde başlıklar halinde incelenecektir.

4.1. Kişisel ve Sosyal Sebepler

Kişisel sebepler, bir suçun işlenmesinde en önemli unsurlardandır. Bu nedenle her şeyden önce mükerririn kişisel sebepleri incelenmelidir. Bu inceleme kişinin suça olan yatkınlığının nedenlerini içerir. Böylelikle kişinin tehlikeli olup olmadığı hakkında fikir sahibi olunabilir⁸⁷. Suçların tekrarlanmasında genellikle bireylerin psikolojik olarak sağlıklı olmaması, madde bağımlılığı, yaş küçüklüğü, akli dengesizlik, kişinin bedensel yetersizliği gibi bireyin kendi bedensel ve ruhsal halinin neden olduğu kişisel sebeplerdir⁸⁸. Örneğin Kanada’da yapılan bir araştırmaya göre tekerrüre neden olan iki faktörün gençlik ve önceki suç sayısının çokluğu olarak görülmüştür. Çalışma sonucunda ulaşılan bilgilere göre tekerrür sebeplerinin oluşmasında diğer tahminler arasında alkol ve uyuşturucu bağımlılığı, ilk suç işleme yaşı, bireyin işlemiş olduğu suçlar arasındaki benzer ve farklılıkların oluşturduğu kişisel nedenlerin etkili olduğu belirtilmiştir⁸⁹.

İnsanların birlikte yaşamak zorunda olmaları nedeniyle kişiler arasındaki ilişkilerin düzenlenerek disipline edilmesi gerekmektedir. Bu gereklilik sosyal yaşamda karşımıza uyulması gereken kaideler olarak çıkmaktadır. Var olan kuralların asıl amacı insanları karışıklıklardan uzak huzurlu bir ortamda yaşamlarını sürdürebilmeleridir. Bireylerin bu kurallara uygun yaşaması gerekirken hukuk kurallarına aykırı davranışlar da görülmektedir⁹⁰.

⁸⁶ Bayraklı, Bozdağ, a.e., s. 381.

⁸⁷ Okay, a.e., s. 344.

⁸⁸ Bozdağ, a.g.e., 52.

⁸⁹ Edward Zamble, Vernon L. Quinsey, **The Criminal Recidivism Process**, Cambridge Criminology Series: Cambridge University Press, 2001, s. 1-2.

⁹⁰ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2006, s. 181.

Sosyal sebepler; kişinin aile durumu, arkadaş ortamı, medeni hali, yaşadığı yer, sosyal ilişkiler ve toplumdan dışlanma gibi çevresel nedenlerle oluşan faktörler olarak sıralanabilir⁹¹. Aile, arkadaş ve sosyal faktörler olarak ele alındığında fiziksel ve cinsel istismara maruz kalma, tek ebeveynli bir ortamda büyüme, ebeveynin patolojik bir yapıya sahip olması, evden kaçma sayısı, aileye ilişkin sorunların varlığı, ailenin yapısı, çocuk yetiştirme yöntemleri, boş zamanın verimli kullanılmaması ve suçlu yaş grubunun varlığı gibi sebepler suç işleme eğilimlerinin fazla olmasının sosyal sebepleri arasındadır⁹².

Mükerrer veya ilk kez suçlu olmanın durağan değişkenleri olarak bilinen faktörler incelendiğinde, bu faktörlerin önemli bir bölümünün suçlunun geçmişiyle ilgili olduğu anlaşılmaktadır. Geçmişte yanlış veya eksik sosyalleşme nedeniyle aileye bağlı birtakım sorunlar ya da suçlunun, suçluluk duygusunun gelişmesinde aktif rol alan suç işleme yoğunluğu gibi faktörler, suçluluğun bir yaşam şekli haline gelmesine ve bu nedenle suçluluğun kalıcı bir hal almasına sebep olabilmektedir. Geçmişe ait bu faktörler, mükerrer suçlu olmanın esas nedenlerinin çocukluk çağlarındaki koşullara kadar uzanabildiğini göstermektedir⁹³.

4.2. Ekonomik Sebepler

Tekerrür sebepleri içinde yer alan ekonomik niteliktekilerin en başında işsizlik yer alır. Bireyler kendisinin ve ailesinin temel gereksinimlerini karşılayamadığı durumlarda yasa dışı davranışlar ile çözüm bulmaya çalışabilmektedirler⁹⁴. İşsizlik ile birlikte gelirinde ciddi azalma yaşayanlar ve daha fakir bir duruma düşenler, ilk bakışta sadece işsiz kalan bireyler olarak görünse de, tıpkı suya atılan taşın neden olduğu halkalar gibi neredeyse toplumun tümünü olumsuz etkileyebilmektedir⁹⁵. Bireylerin işsiz kalması, statü kaybı ile birlikte aile ve toplumdan uzaklaşma, tek başına kalma ve

⁹¹ Zahir Kızmaz, **Cezaevi Müdahimleri (İnatçı Suçlular)**, Ankara, Orion Yayınevi, 2006, s. 43.

⁹² Serpil Aytaç, Hakan Aksoy, "Suç Kariyeri: Suçun Meslek Haline Getirilmesi", **Suç Önleme Sempozyumu**, Bursa, Bursa Emniyet Müdürlüğü Yayınları, 7-8 Ekim, 2011, s. 115.

⁹³ Zahir Kızmaz, "Mükerrer Suçlarla İltisli Değişkenler", **Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 2, 2007, s. 244.

⁹⁴ Bozdağ, a.g.e., s. 55.

⁹⁵ Caner Çakmak, Ahmet Güney, "Suçun Ekonomik Bir Belirleyicisi Olarak İşsizlik: 1990-2009 Türkiye Analizi", **Suç Önleme Sempozyumu**, Bursa, Bursa Emniyet Müdürlüğü Yayınları, 7-8 Ekim, 2011, s. 224.

dışlanmışlık hissi neticesinde daha saldırgan ve nefret dolu bir duruma düşebilmektedirler⁹⁶.

Bireylerin maddi imkânlarında artış olması onların suç işlemelerine neden olmazken, fakir bireylerin giderek daha da fakirleşmesi onları suç işlemeye itebilmektedir. Zira, fakir ve zenginlerin maddi imkânlarındaki fark artarsa, kanuni ve kanundışı işlemlerden kazandıkları gelirlerinde de farklılık meydana gelebilecektir. Ayrıca kıskançlık duygusunun yarattığı his ve kişileri ahlaki olarak zayıflatan gelir farklılıkları suç işlemeye sebep oluşturabilir. Kısaca, böyle bir ekonomik eşitsizliğin olması ve giderek artması kişilerin daha çok suça yönelmelerine neden olabilir⁹⁷.

Suç ekonomisi teorisinde, fakir kişiler, zenginlere göre kanuni yollardan daha az gelir elde ettiklerinden dolayı, geriye kalan süreyi fazlasıyla suç işlemeye ayırabilirler. Ayrıca ağır suç, yüksek suç oranı ve yüksek gelir eşitsizliği arasındaki bağlantı açısından, ağır suç işleme durumlarında gelir eşitsizliğinin etkisinin büyük olduğu, bu kişilerin yüksek gelir eşitsizliğinin olduğu alanlarda suç işlemek için fazla baskı ve dürtü içinde olduğu düşünülmektedir⁹⁸.

4.3. Eğitim ve Ahlaka Bağlı Sebepler

İnsan sosyal bir varlık kabul edilmekte yaşadığı çevre ve kültürle yoğrulmaktadır. Almış olduğu eğitim onun hal ve hareketlerini etkileyen en önemli olgudur. Dolayısıyla aldıkları eğitimler çok önemlidir⁹⁹. Yapılan çoğu araştırmada eğitim seviyesindeki düşüklük ile suçta tekerrüre düşme arasında doğru bir orantının var olduğu tespit edilmiş, eğitim seviyesinin yüksek olduğu topluluklarda suç işleme oranının daha az olduğu görülmüştür¹⁰⁰. Eğitimin asıl gayesi, gençlere sadece mesleki

⁹⁶ Çakmak, Güney, a.e. s., 226.

⁹⁷ Paolo Buonanno, “The Socioeconomics Determinant of Crime. A Review of the Literature”, **Working Paper Series- Dipartimento di Economia Politica-Università Delgi Studi Milano Bicocca**, No: 63, 2003, s. 14.

⁹⁸ Morgan Kelly, “Inequality and Crime”, **The Review of Economics and Statistics**, Vol: 82, No: 4, 2000, s. 531.

⁹⁹ Remzi Fındıklı, “Suçların Önlenmesinde Kültürel Değerlerin Rolü”, **Suç Önleme Sempozyumu**, Bursa, Bursa Emniyet Müdürlüğü Yayınları, 7-8 Ekim, 2011, s. 1.

¹⁰⁰ Bozdağ, a.g.e., s. 53.

bilgi ve beceri öğretmek değil, bunun yanında sosyal ve kültürel değerler kazandırmak olmalıdır¹⁰¹.

Ahlaki ve manevi değerler, geçmiş ve gelecek arasındaki bağın oluşturulmasında etkili olan en önemli unsurlar arasındadır. Dünyanın birçok yerinde genel olarak kabul görmüş insani değerler ve uluslara ait değer yargıları mevcuttur. İnsani değerler evrensel değerler; uluslara has değerler ise öz değerler olarak adlandırılmaktadır. Devletlerin özlerini oluşturan kültürel altyapılarını yitirdiklerinde, sadece güçlerine inandıklarında yıkılacakları düşünülür. Birçok ülkede suçları engellemek için kanun ve polis miktarı artırılmaktadır. Hâlbuki ceza ve polis sayılarında yapılan artışların suçların önüne geçmeye yetmediği de görülmüştür. Suçun panzehiri arasında kültürel değerler de yer almaktadır. Esasında hiçbir milli değer, insanların suç işlemesini arzuladığı düşünülmez. İnsanı insan yapan, milleti millet yapan ve toplumları bir sürü olmaktan kurtarıp, kimlik ve şahsiyet kazandıran değerler arasında milli, manevi, ahlaki ve hukuki değerler yer almaktadır. Özetle, milletler kültürü, insanlık ise, medeniyeti barındırmaktadır¹⁰². Sonuç olarak dini ve ahlaki değerlere bağlı, bu değerleri içselleştirerek yaşamlarını devam ettiren, eğitim seviyesi yüksek olan toplumlarda suç işleme ve tekröre düşme oranlarının daha düşük olduğu görülmektedir.

4.4. Hukuki Sebepler

Cezaların şahsileştirilmemesi, tahliye sonrası suçluların psikolojik, sosyolojik ve mesleki olarak desteklenmemesi, cezaların yetersizliği ve infaz kurumlarının yapısından kaynaklanan sebepler tekrerrün en mühim yasal sebepleri olarak görülmektedir¹⁰³.

Cezaların Şahsileştirilmesi: Suç işleyen bireyin kişiliği, psikolojik ve ekonomik durumu, suç işleme sayısı ve nedenleri dikkate alınarak hükmedilecek ceza ve infaz şekline karar verilmesini sağlayan bir ceza politikasıdır. Tüm bireylerin kişiliklerinin farklı olması gibi suçluların da kişilikleri farklıdır ve ıslah şekilleri de aynı değildir. Bu nedendir ki suçluların tekrar suç işlemesini önleyecek yaptırım sistemleri ancak suçluları kendi açısından değerlendirerek bulunabilir¹⁰⁴.

¹⁰¹ Fındıklı, a.e., s. 4.

¹⁰² A.y.

¹⁰³ Bozdağ, a.g.e., s. 56.

¹⁰⁴ Üzülmüş, **Türk Hukukunda Tekerrür**, s. 12.

Cezaların Yetersizliği: İşlemiş olduğu bir suçtan ötürü cezasını çekmesine rağmen yeniden bir suç işleyebiliyor olması, failin daha fazla suçlu kabul edilmesine neden olmaktadır. Çünkü eski mahkûmiyetin cezasından kalan bilgiler failin suç işlemesine engel olamamıştır. Failin tekrar bir suç işliyor olması da cezanın yetersizliğine gösterge oluşturmaktadır. Böyle bir durumda ise failin yetersiz olduğu açıkça görünen cezayı ikinci kez aldığı anda üçüncü bir cezayı da işleyebileceği beklenmelidir. Görüldüğü gibi yürürlükte olan kanunlarda cezai yaptırımlar faileri işlemiş oldukları suçtan caydıracak nitelikte olmalıdır. Mükerririn suça karşı olan hissizlik ve duyarsızlığı ancak bu şekilde aşılabılır. Sonuç olarak tekerrür nedeniyle cezanın ağırlaştırılmasıyla mükerrirlerin kanun önünde eşit konuma getirilebilmeleri amaçlandığı gibi cezanın yetersizliğini de ortadan kaldırmaya hizmet edebilecektir¹⁰⁵.

Ceza Evlerinin Yapısı ve İşleyişi: Suç ve ceza politikalarının en önemli amaçları arasında huzurlu bir ortamda güven içerisinde yaşamın sağlanması, adalet duygusunu yerleştirerek suç işleme oranını azaltmanın yanında suçluları ıslah ederek topluma yeniden kazandırmak yer almaktadır¹⁰⁶. Suçluların ıslahı konusunda ceza ve cezaevlerinin tek başına yeterli olması söz konusu değildir. Zira suç işleyerek tekerrüre düşmenin ekonomik, kişisel ve sosyal birçok nedeni vardır. Suçlulukla mücadelede başarı elde edilememesinin nedenleri arasında ise cezaevlerinde hala koğuş sisteminin olmasının yanında mahkûmların topluma kazandırılması adına cezaevlerinde verilen eğitim ve meslek edindirme kurslarının zorunlu olmaması nedeniyle katılımların az olması görülmektedir¹⁰⁷.

5. TEKERRÜR TEORİLERİ

Tekerrür geçmişten bugüne kavramsal olarak var olmakla birlikte hukuki açıdan varlığı her zaman tartışılan bir konu olmuştur. Tartışmaların bir tarafında tekerrür müessesesinin varlığı ve hukuki olarak sonuç doğurması gerektiği görüşünde olanlar diğer tarafında ise tekerrürün varlığını kabul etmeyen, ceza hukuku içinde tekerrürü gerekli görmeyen görüşe sahip olanlar yer almıştır.

¹⁰⁵ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 881-882.

¹⁰⁶ Bayraklı, Bozdağ, a.e., s. 376.

¹⁰⁷ Bayraklı, Bozdağ, a.e., s. 390.

İlk olarak tekerrür müessesesini kabul etmeyen teori ilga teorisidir. Karşıt görüşü ise tekerrür müessesesini kabul edenler oluşturmaktadır. Ancak müessesenin varlığını kabul edenler tekerrür nedeniyle cezanın artırılmasını görüş birliğiyle kabul ederken, tekerrürün nitelik ve esas bakımından artırılma sebepleri açısından ortak bir görüş sağlayamamışlardır. Bu görüş ayrılıkları sonucunda tekerrür nedeniyle cezanın artırılma nedenlerini klasik ekol, verilen ilk “cezanın yetersizliği”, neo-klasikler “isnadiyetin ağırlığı”, pozitivistler ise “suçlunun tehlikeliliği” olarak açıklamıştır¹⁰⁸. Bu bölümde teoriler tekerrürü kabul eden teoriler ve kabul etmeyen teoriler olarak iki ana başlıkta ele alınacaktır.

5.1. Tekerrürü Kabul Etmeyen Teori: İlga Teorisi

İlga teorisi tekerrürü kesin olarak reddetmektedir. Gereksiz ve haksızlıklara neden olduğu gerekçesiyle de tekerrür kurumunun mutlaka uygulanmaması hatta yasalardan çıkartılması gerektiği fikrini savunmaktadır¹⁰⁹. Bu teoriyi savunanlara göre ilk cezasını çekip hesabını kapatmasına rağmen ödemiş olduğu cezanın yeniden işlediği suç için ağırlaştırıcı bir unsur oluşturmasını anlamak güçtür¹¹⁰. Bu nedenle tekerrürün ikinci cezaya uygulanmasını haksız görerek tekerrürü ceza hukuku kurumu olarak kabul etmezler. Kabul edildiği takdirde ceza hukuku ve ceza yargısınca kabul gören “non bis in idem¹¹¹” kuramına yani aynı eylem için faile yalnız bir kez ceza verilebileceği düşüncesine aykırı davranılmış olunacaktır. Tekerrür ikinci suçun gerektirdiği maddi ve manevi zararı arttırmaz. Verilecek olan ikinci ceza fail açısından ağırlaşır ve böyle bir durumda ceza hukuku alanından ahlak sahasına geçilmiş olur ki tekerrürle verilen ceza yapmış olduğu hareket için değil gelecekte yapabileceği hareketler henüz gerçekleşmediği halde cezalandırılmış olacaktır¹¹².

¹⁰⁸ Okay, a.e., s. 332.

¹⁰⁹ Üzülmüş, a.e., s. 171.

¹¹⁰ Silahşör, a.e., s. 281.

¹¹¹ “non bis in idem” Ceza hukuku ilkeleri arasında yer almaktadır. Aynı fiil veya husus nedeniyle birden fazla yargılama ve cezaya hükmetmeye müsaade etmez. Esasen adil yargılama ilkesinin neticesidir. Zira yargılama sonucunda cezaya hükmedilen kişinin aynı eylem nedeniyle tekrar yargılanması adalet duygularının zedelenmesine neden olacaktır Özgür Biyan, “Aynı Fiil Nedeniyle Vergi Ziyai Cezası ve Hapis Cezasının Birlikte Uygulanması: Non Bis In Idem İlkesi”, **Lebib Yalın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 145, Ocak 2016, s. 101.

¹¹² Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 876.

Tekerrüre düşülmesinde ceza evlerinin olumsuz yapısı, adli teşkilat ve ceza mevzuatındaki sıkıntılar, ekonomik ve sosyal sebepler nedeniyle failleri tekrar suç işlemeye sevk edebilen pek çok neden vardır. Bu nedenlerin varlığı söz konusu iken ceza artırımları haksızdır. Öyle ki, bu nedenlerle tekrar suç işleyen mükerrirlere daha fazla ceza vererek aslında kendi eksik ve kusurlarının cezasını faille yüklemiş olacaklardır¹¹³. Tekerrürle mücadele edebilmek ve tekerrüre neden olan sebepleri inceleyerek gerekli önlemler almak açısından dikkate alınacak olursa durumun tehlikesi daha net bir şekilde anlaşılmış olacaktır¹¹⁴. İlk ve son suç arasında herhangi bir fiziki bağ mevcut değildir. Fikri bir bağın mevcut olması halinde ise sonraki suçun cezasında yapılan değişikliğin haklı görülemeyeceği, çünkü önceki suçun artık mevcut olmadığını¹¹⁵ söyleyerek bu düşüncelerle de bir kez daha tekerrür müessesesinin varlığını kabul etmediklerini ifade etmektedirler.

İlga teorisine karşı olan görüşler de bulunmaktadır. Kısaca değinecek olursak, öncelikle ikinci suçun ilk cezaya göre ağır bir ceza olmasının nedeni yeni cezanın daha önceki cezaya eklenmesi değildir. Bir suç üzerine verilen cezada suçlunun, suçu işlerken içinde bulunduğu manevi durum ve verilecek olan cezanın emsal teşkil edecek olması nedeniyle ikinci ceza artırılmaktadır¹¹⁶.

Tekerrürün bir şiddet nedeni olarak dikkate alınması “non bis in idem” teorisine herhangi bir aykırılık teşkil etmemektedir. Faile, ilk suçuna nazaran daha fazla cezanın verilmesi ilk suçun dikkate alınmasından dolayı değil failin ahlaki olmayışı ve tehlikelilik arz etmesinden kaynaklanmaktadır¹¹⁷.

Hâkim, yeni suçun cezasında ağırlaştırmaya giderken ilk suç için hükmedilmiş olan cezanın doğruluğunu araştırmamakla birlikte ilk mahkûmiyeti tekrar söz konusu etmemektedir. Hâkimin araştırdığı kısım, daha önce herhangi bir mahkûmiyetin olup olmadığı, hukuka karşı gelmiş ise bunun kapsam ve derecesidir. Cezanın suçlunun şahsiyetine intibak ettirilmesi ilkesine göre, kişilik değişiklik gösterdikçe cezalarda da değişikliğe gidilmesi gerekmektedir. Öyle ki kişiliğini belirleyecek olan hâkim failin

¹¹³ Okay, a.e. s. 333.

¹¹⁴ Üzülmüş, **Türk Hukukunda Tekerrür**, s.49.

¹¹⁵ Okay, a.e., s. 333-334.

¹¹⁶ Dönmezer, Erman, a.g.e. s. 878.

¹¹⁷ Artuk, Gökçen, Yenidünya, a.g.e., s. 1040.

geçmişini de araştırmak zorundadır. Böyle bir durum da “non bis in idem” kuramına aykırılık oluşturmamaktadır¹¹⁸.

Tekrar işlenen bir suç nedeniyle uygulanan ceza artırımının hukuki değil ahlaki olduğu görüşüne yapılan eleştiri ise tekerrür nedeniyle faillere yapılan cezalarda artırımın bir ağırlaştırma değil, faillerin kanun önünde şahsi eşitliklerini sağlayan bir durum olduğu yönündedir¹¹⁹. Suç işlemeyi sürdürmek, ahlaka aykırı ve vahim bir durumdur. Çünkü suç tekrarlandığı zaman emniyete olan genel güven azalırken işlenen suçun son bulmayacağı düşüncesinin de oluşmasına neden olmaktadır¹²⁰.

Suçun tekrar edilmesinde sosyal çevre ve örgütün kabahati olması ihtimali yüksek olabilir ancak bu durum kesin olarak topluma yüklenemez. Sakinliği ihlal etmesi açısından bakıldığında mesele daha vahimdir¹²¹. Mükerrirliğin birçok nedeni olabilir, hatta toplumsal örgütün ve infaz sistemindeki aksaklıklar da olabilir ancak bu durum toplumun düzenini birçok defa ihlal eden kişi açısından bir bahane olamaz¹²².

5.2. Tekerrürü Kabul Eden Teoriler

5.2.1. Cezanın Yetersizliği Teorisi

Cezanın yetersizliği teorisi, ceza hukuku kurumu olarak tekerrürü kabul etmiş ve işlediği ilk suç sebebiyle aldığı cezanın faili ıslah etmediği bu nedenle de cezanın artırılarak uygulanması gerektiğini savunmuşlardır. Bu teori ilk suç nedeniyle verilen cezanın çekilmiş olması halleri için geçerlidir, çünkü cezanın yetersiz olduğu ancak cezanın etkili olup olmadığı cezayı çeken kişi sayesinde anlaşılır¹²³. Gerçek tekerrür sisteminin özünü oluşturan bu teori klasik okul üyelerinden Carrara’nın ortaya attığı bir kuramdır ve cezanın yetersizliğinin anlaşılabilmesi için cezanın infaz edilmiş olması düşüncesiyle kurulmuş bir teoridir¹²⁴.

Bu teori tekerrürün nedenini cezanın objektif fizik kudreti ve objektif manevi kudretindeki yetersizlikle ilişkilendirmektedir. İlk cezanın ardından ikinci suç

¹¹⁸ Dönmezer, Ermana.g.e. s. 878.

¹¹⁹ Okay, a.e., s. 333; Gökçen, a.e., s. 133.

¹²⁰ Üzülmöz, **Türk Hukukunda Tekerrür**, s. 49; Dönmezer, Erman, a.g.e. s. 878.

¹²¹ Okay, a.g.e. s. 335.

¹²² Arslan, Kayaççiçek, a.g.e., s. 39;

¹²³ Koç, a.g.e., s. 45.

¹²⁴ Okay, a.e., s. 336-337

işlenebiliyorsa bunun nedeni cezanın fiziki yetersizliğidir. Bu nedenle ikinci suçun cezası artırılarak cezanın fizik kudretindeki yetersizlik ortadan kaldırılmalıdır. İlk suçun cezalandırılmasıyla birlikte güven içinde, huzurlu olduğuna inanan toplum ikinci suçun işlenmesiyle daha çok endişeye kapılmaktadır. Bu durum da cezanın objektif manevi kudretindeki yetersizlikten dolayıdır. Bu halin de ortadan kaldırılması ancak ikinci suça verilecek olan cezanın artırılması ile olacaktır¹²⁵.

5.2.2. Isnadiyetin Ağırlığı Teorisi

Bir cezanın ihlal edilmesinde etkili bir sebep olabilmesi için ceza ehliyetine sahip bir bireyin taşıması gereken şartlar topluluğuna “isnadiyet” denilmektedir¹²⁶. Tekerrürün varlığı halinde, sonraki suçun cezasının ağırlaştırılması fikrini savunan isnadiyetin ağırlığı teorisyenlerine göre, yeniden suç işleme cezayı değil, kusur yeteneğini ağırlaştırmaktadır¹²⁷.

Teori esasında failin suç işleme isteğinin ağırlığını konu alır. Bu düşünceye göre fail kanuna karşı geldiğini tekrar suç işleyerek net bir şekilde göstermektedir¹²⁸. Yeniden suç işlenmesi halinde isnadiyetin ağırlaştığı konusunda fikir birliği sağlanmasına karşın isnadiyetin ağırlaşma nedenleri hakkında fikir ayrılığı yaşanmıştır¹²⁹. Ayrılığa sebep olan bu nedenler isnadiyetin ağırlaşmasını sorumluluğun ağırlığı teorisi, kusurluluğun ağırlığı teorisi, sosyal endişe teorisi ve önceki mahkûmiyet nedeniyle ağırlaşma teorileriyle açıklamaktadır¹³⁰.

5.2.2.1. Sorumluluğun Ağırlığı Teorisi

İşlenen her bir suçun iki menfaati ihlal ettiği savunulmaktadır. İhlal edilen durumlardan ilki işlenilen suça karşı belirlenmiş olan cezanın ihlali diğeri ise hukuk düzenini ihlal eden genel güven hakkının ihlalidir. İlk suçun işlenmesi daha sınırlı hak ihlaline neden olurken, devam eden suçlarda toplumun korunmasını sağlayan genel güven hakkı da ihlal edilmiş olacaktır¹³¹. Şöyle ki tekerrür, suçun manevi unsurunu

¹²⁵ Okay, a.y.

¹²⁶ Üzülmüş, **Türk Hukukunda Tekerrür**, s. 51.

¹²⁷ Bozdağ, a.g.e., s. 78.

¹²⁸ Okay, a.e., s. 338.

¹²⁹ Bozdağ, a.g.e., s. 78-79.

¹³⁰ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 879; Bozdağ, a.g.e., s. 79.

¹³¹ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 884.

artırır. Zira isnadiyet artar ve bunun sonucunda suçun hukuki sorumluluğu oluşur. Aynı zamanda suçun manevi unsuru da tekerrür ile artar. Çünkü suçun tekrar edilmiş olması ile emniyet ve toplu yaşama hakkı kendiliğinden ihlal edilmiş olur¹³². Bir suç ilk kez işlendiğinde eşit oranda ihlale neden olurken suçun tekerrürü halinde ise failin suç işlemekteki ısrarını açık bir şekilde belirtiyor olması toplumu da ilgilendiren ihlalin varlığını göstermektedir. Devlet kişisel menfaati korumakla yükümlü değil ancak genel hukuk düzeninin korunmasını sağlamak mecburiyetinde olduğu içindir ki tekerrür durumunda daha ağır bir ceza vermek yerinde bir karardır. Tekerrür, kişisel ağırlaştırıcı bir nedendir bu sebeple mükerrir daha fazla sorumludur¹³³.

5.2.2.2. Kusurluluğun Ağırlığı

Kusurluluğun ağırlığı teorisi mefruz tekerrür sisteminin temelini oluşturmaktadır. Bu nedenle teori, tekerrürün gerçekleşmesi için ilk mahkûmiyetin kesinleşmiş olmasını yeterli görmektedir¹³⁴.

Suçun ağırlığının tespitinin doğru yapılabilmesi için ancak suçu işleyen failin dikkate alınması gerekmektedir. Fiil ve fail birbirinden ayrı olarak değerlendirildiğinde suç ve ceza arasındaki ilişki yok olacağı gibi hükmedilecek ceza da suçun karşılığı olmaktan çıkacaktır. Kusurluluğun belirlenmesinde yalnızca belirli fiili değerlendirmek yerine failin geçmişinin de değerlendirilerek bir tespit yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla ilk defa suç işleyen kişi ile mükerririn kusurlulukları aynı olmayacağı gibi suçun da daha ağır görülmesi yerinde bir durumdur¹³⁵.

5.2.2.3. Sosyal Endişe Teorisi

İsnadiyet sadece suçun var olan ağırlığı ile değil siyasi ağırlığı ile de orantılı olmalıdır. Mükerrirlik durumu suçun siyasi zararını artırmakla birlikte suç nedeniyle oluşan sosyal endişe halidir. Bu nedenle tekerrür, isnadiyeti ağırlaştırıcı bir neden olmalıdır¹³⁶.

¹³² Okay, a.e. s. 341.

¹³³ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 884.

¹³⁴ Arslan, Kayaççek, a.g.e., s. 40.

¹³⁵ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 886.

¹³⁶ Okay, a.e., s. 340.

Bu teoriye de birtakım eleştirilerde bulunulmuştur. Şöyle ki, basit ve küçük suçlar nedeniyle toplumda herhangi bir endişeye neden olmadığı gibi toplum mükerrirlik halinde ekstra endişeye kapılmaz. Şiddetli daha ağır suçlarda endişeye kapılır. Ancak failin ilk defa suç işleyen kişi ya da mükerrer işleyen kişi olması toplum tarafından fark edilmediği gibi daha büyük endişelere de neden olmaz. Belirli bir suç nedeniyle toplumun endişeye kapılıyor olması ise suçun unsuru değil, sonucudur. Bu nedenle suçun ağır ya da hafif olmasına bu şekilde karar vermek hukuki bir ölçüt olamaz¹³⁷.

5.2.2.4. Önceki Mahkûmiyetin Ağırlığı

Bu teoriye göre, failin işlemiş olduğu ilk suç nedeniyle mahkûm edilmiş olması, suç işleme konusunda ısrarcı olmaması adına yapılan resmi bir ihtarır. Yapılan ihtara rağmen tekrar suç işlemesi bu uyarıdan ders almadığı ve isteyerek suç işlediği anlamına gelmektedir. Bu sebeple ihtara karşı tekrar suç işlenmesi durumunda alenen hukuk kurallarına aykırı davranılmış olunacaktır ve cezanın artırılarak uygulanması yerindedir¹³⁸.

5.2.3. Sübjektif Teoriler

Sübjektif teori kapsamındaki fikirlerin ortak noktası ilk defa suç işleyen kişi ile daha önce suç işleyen kişi arasında herhangi bir fark bulunmadığını kabul etmelerinin yanı sıra tekerrür halinde suçun ağırlığına etki eden bir durumun olmadığını kabul etmeleridir. Tekerrür durumunda cezanın daha ağır olması gerektiğini savunmalarının sebebi ise failin ilk veya daha önce suç işlemiş olması nedeniyle değil tehlikeli olması veya bazı sübjektif nitelikler taşımasından dolayıdır¹³⁹. Sübjektif açıdan ele alınan bu teori pozitivist savunucularca tehlikeli hal teorisi olarak incelenirken, pozitivist olmayan yazarlara göre cürmi ehliyet teorisi şeklinde ikiye ayrılarak incelenmiştir¹⁴⁰.

¹³⁷ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 886; Gökçen a.e., s. 135.

¹³⁸ Faruk Erem, "Tekerrürü Hakkındaki Kanun Hükümlerinin Tetkiki", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 1, s. 192; Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 887-888; Bozdağ, a.g.e., s. 81-82.

¹³⁹ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 888; Üzülmüş, **Türk Hukukunda Tekerrür**, s. 63; Okay, a.e., s. 342; Gökçen, a.e., s. 135.

¹⁴⁰ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 889; Arslan, Kayaçıçek, a.g.e., s. 42; Bozdağ, a.g.e., s. 82.

5.2.3.1. Tehlikeli Hal Teorisi

Tehlikeli hal teorisine göre tecrübe yöntemi ile failer incelenerek bunları suç işlemeye yönelten nedenlere ulaşılmıştır. İlk defa suç işleyen kişinin birçok kez suç işleyen kişiye göre daha tehlikeli durumda olduğu sonucuna varılmıştır. Aslında tekerrür başlı başına bir müessese değildir. Tekerrürün bazı durumlarda suçta itiyadın delilini oluşturduğu gerçeği yadsınamaz ancak her zaman ve mutlaka daha tehlikeli bir faile neden olacağı zannedilmemelidir. Bazı hallerde mükerrir, daha evvel bir suç işlemesine karşın, olayın durumuna bağlı olarak anti-sosyal bir özellik taşımayabilir. Böyle bir durumda failin tehlikeliliği hakkında değerlendirme ve cezanın takdiri hâkimdedir. Tekerrür halinde her durumda ceza artırılmamalı, artırılıp artırılmayacağı konusunda hâkim serbest bırakılarak failin tehlikeliliğine en uygun yaptırım şeklinin belirlenmesinde yetkilendirilmelidir¹⁴¹.

Özetlemek gerekirse bu teorinin savunucularına göre, failin tekrar suç işlemesinin nedeni ya işlediği ilk suç sebebiyle verilen cezanın doğru seçilmemiş olması ya da failin uslanması zor tehlikeli kişilerden olmasıdır. Böyle bir durumda çözüm, ikinci suçun cezasını ağırlaştırmak değil, tehlikeli olan faili toplumdan soyutlamak ya da verilen ceza uygulamasını değiştirerek toplumun korunmasında zararsız hale gelmesini sağlamaktır¹⁴².

5237 sayılı TCK ile birlikte tekerrür sebebiyle suçluya direk ceza artırımını uygulamasından vazgeçilmiş, pozitivist görüşün tehlikeli hal teorisi benimsenerek cezanın infazına gerek duyulmadan cezanın kesinleşmesi yeterli görülmüştür. Bu sistemin kabul görmesinin amacında failleri ıslah ederek tekrar topluma kazandırabilmek yatmaktadır¹⁴³.

5.2.3.2. Cürmi Ehliyet Teorisi

Cürmi ehliyet teorisyenlerine göre, tekrar suç işleme rahatlığında olan fail, suçlu olmak açısından daha kuvvetli bir isteğinin olduğunu sonuç olarak da daha fazla cürmi ehliyetin varlığını gösterir. Cürmi ehliyet ile anlatılmak istenen, isnad yeteneğine sahip

¹⁴¹ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 888-889; Okay, a.e., s. 342-343; Bozdağ, a.g.e., s. 82-83..

¹⁴² Okay, a.e., s. 342.

¹⁴³ A.y.

olan kişilerin suç işleme konusunda saklı ve gizli yeteneklerinin olmasıdır. İlk defa suç işleyen fail bu hareketiyle cürmi ehliyetini göstermiş olurken, mükerrir tekrar bir suç işleyerek cürmi ehliyetinin daha yoğun olduğunu ispat etmiştir. Mükerrir olmakla aslında ileride tekrar suç işleyebilecek karakterde olduğunu belgelemiştir. Bu nedenle cürmi ehliyeti bu şekilde olan failler için farklı tedbirler alınabilir¹⁴⁴.

6. TEKERRÜRÜN TARİHSEL GELİŞİMİ

Tarihin neredeyse her döneminde tekerrür hadisesi suçlunun cezasını ağırlaştırıcı bir neden olarak görülmüştür. Ancak, tekerrürü tam olarak açıklayan “ilmi düşünüş” biçimlerine 18. yüzyılın ikinci yarısında rastlanılmaktadır. İlk dönemlerde dağınık bir durumda olan görüşler zamanla belirli teoriler çerçevesinde bir araya gelmiş ve tekerrür kavramı ceza hukukunun en önemli konuları arasında yerini almıştır¹⁴⁵.

Tekerrürün bir suç siyaseti aracı olduğu konusundaki fikir yeni olmakla birlikte kurumun günümüz anlayışına uygun halde sistemleştirilmesi yakın dönemlerde gerçekleşmiştir. Tekrar eden suçlara karşı daha sert cezaların verilmesi adeta bir zorunluluk gibi tarihin her döneminde, her toplumunda hissedilmiş ve cezalar şimdi olduğu gibi eski dönemlerde de artırılarak uygulanmıştır. Günümüzdeki gibi kurumsal bir yapıda olmasa dahi tekerrürle ilgili fiili uygulamalar ve yasal düzenlemeler eski hukuk kaynaklarında da yer almaktadır¹⁴⁶.

Bu bölümde batı hukukunda, çağdaş ceza hukukunda ve Türk ceza hukukundaki tekerrürün tarihsel gelişimi başlıklar halinde incelenecektir.

6.1. Batı Hukukunda Tekerrürün Tarihi Gelişimi

Roma hukukunda tekerrür genel bir neden olarak dikkate alınmamıştır. Ancak belirli suçlarda özel tekerrür benimsenerek cezayı artırmak konusunda hâkime yetki verilmiştir. Bu suçlar genellikle rüşvet, zimmet, yalan, şahadet gibi suçlardır. Cezanın ağırlaştırılmamasının sebebi kaynaklarda açıkça belirtilmemiş olsa da önceki cezanın

¹⁴⁴ Dönmezer, Erman, a.g.e., s. 890.

¹⁴⁵ Faruk Erem, **Türk Ceza Kanunu Şerhi Genel Hükümler**, Cilt: 1, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1993, s. 675-676.

¹⁴⁶ Gökçen, a.e., s. 130.

yetersizliği ve suçlunun daha büyük ahlaki olumsuzluklara neden olacağı ileri sürülmüştür¹⁴⁷.

Kilise hukuku döneminde artık failin kişisel durumu dikkate alınarak cezalandırılmaya başlanmıştır. Kilise hukuku bu dönemde gelişmiş ve ceza hukukunun gelişimine de katkı sağlamıştır. Tekerrür kurumu da ilk defa kilise hukukunda düzenlenmeye başlanmış ve kavram olarak “recidivum” kullanılmıştır. Bu dönemde tekerrürün varlığını kabul etmek için failin daha önce mahkûm edilmiş olması ve aynı suçu veya aynı nev’i den bir suçu işlemiş olması şartı aranmıştır. Bu gelişmeler olmasına rağmen tekerrür kurumu bu dönemde sistematik olarak ele alınmamıştır¹⁴⁸.

Ortaçağ hukukunda failin birden çok suç işlediği durumlarda sonraki suç, ilk suça oranla daha fazla cezalandırılmıştır¹⁴⁹. Ortaçağda tekerrür özel olarak ele alınan bir konu haline gelmiştir. Failin birden çok suç işlemesi halinde ilk suça göre daha çok cezalandırılmıştır. Bilhassa Germen hukukunda evvelki cezalandırmadan sonra tekrar işlenen suçlar için fazla ceza uygulaması ile tehdit edilmiştir. İçtima ve tekerrür arasında en önemli ayırt edici özelliklerden birisi olan önceki ceza bu zamanlarda vurgulanmasına rağmen içtima ve tekerrürün sınırları belirlenmemiş, bu iki kavramın birbirinden ayrı kurumları ifade ettiği konusunda herhangi bir açıklama yapılmamıştır¹⁵⁰.

İtalyan hukukçular 15. Yüzyılda Roma hukukunu tekrardan incelemeye alarak ceza hukukunun ilerlemesine katkıda bulunmuş ve Roma hukukunun yeniden canlanmasını sağlamışlardır. 1532 tarihli Caroline Ceza Kanununun 161 ve 162. maddelerine göre tekrar işlenen hırsızlık suçlarında failin ya kulağı kesilir ya da ölüm ile cezalandırıldığı görülmektedir. Burada verilen ağır cezanın tekerrür nedeniyle mi, içtima nedeniyle mi ya da her iki durumun varlığından dolayı mı uygulandığı hakkındaki bilgi net değildir. Ancak müşterek hukuk döneminde her ne kadar belirsizlikler olsa da tekerrürün günümüz şartları ve diğer ceza hukuku kavramları

¹⁴⁷ Dönmezer, Erman, a.e., s. 867.

¹⁴⁸ Ayhan Önder, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, Cilt: 3, 2. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 1992, s. 644; Üzülmöz, **Türk Hukukunda Tekerrür**, s. 21-22.

¹⁴⁹ Özkan Gültekin, “Türk Ceza Hukukunda Tekerrür ve Uygulaması”, **Adalet Dergisi**, Sayı: 16, Temmuz, 2003, s. 170.

¹⁵⁰ Üzülmöz, **Türk Hukukunda Tekerrür**, s. 21-22; Önder, a.g.e., s. 645.

açısından benzer ve farklı yönleri bu dönemde şekillenmeye başladığı anlaşılmaktadır¹⁵¹.

6.2. Çağdaş Ceza Hukuku Dönemi

6.2.1. Fransız Ceza Hukukunda Tekerrür

Eski Fransız ceza hukuku döneminde cinayet şeklinde işlenen suçlar için verilen cezaların tamamen yargıçların takdir yetkisinde olması nedeniyle tekerrür için ayrıca bir düzenleme yapılmamıştır. 4 Mart 1724 tarihli 6. Louis Beyannamesi ve birtakım kararnamelerle birlikte hırsızlık suçunun tekrar işlendiği durumlarda cezanın ağırlaştırılarak verileceğine dair hükümler getirilmiştir. 1802 tarihli kanunda ise cinayet suçunun tekerrür ettiği durumda mükerririn sol omzuna kırmızı demirle R harfi yazılacağı hükmedilmiştir. Tekerrür ile ilgili genel hükümlere ilk defa 1808 ve 1810 tarihli Fransız Ceza Kanunlarında yer verilmiştir. Tekerrürün varlığı halinde verilen cezaların artırılarak uygulanacağını öngören kanunlarda, yıllar itibariyle yapılan düzenleme ve değişikliklerdeki amaç tekerrür kurumunu bir sisteme bağlayabilmek olmuştur¹⁵².

1885 kanununda “Fransız kolonileri veya topraklarında ömür boyu ikamet zorunluluğu” olarak da tanımlanabilen mükerrirler için ömür boyu sürgün yaptırımı getirilmiştir. Kanuni olarak bu yaptırımın uygulanabilmesi için belirli şartlar mevcuttur. Bunlara kısaca değinecek olursak, öncelikle belirli sayıda suçun işlenmiş olması gerekmektedir. Belirlenen sınırı aşan faillerin artık iflah olmayacağı bir karine halini almıştır. Bu sınırlar, iki defa zorla çalıştırılma veya hapis cezasına çarptırılmış olmak; bu cezalardan herhangi birinin olmasının yanı sıra iki defa cürüm nedeniyle hapis cezası ya da hırsızlık, sahtecilik, görevi kötüye kullanma, halka açık yerlerde ahlaka aykırı davranma, küçüklere ahlaksız davranışlarla örnek olma, serserilik veya dilencilik suçlarından dolayı üç aydan fazla hapis cezasının hükmedilmiş olması; cürüm sebebiyle veya bahsedilen suçlar nedeniyle dört kez hapis cezasının hükmedilmiş olması; daha

¹⁵¹ Üzülmez, **Türk Hukukunda Tekerrür**, s. 22-23; Önder, a.g.e., s. 645.; Artuk, Gökçen, Yenidünya, a.g.e., s. 1033.

¹⁵² Georges Vidal, Josephe Mangol, **Ceza Hukuku**, Çeviren: Z. Şinasi Devrin, Ankara, Yeni Cezaevi Matbaası, 1946, s. 319-323 Aktaran: Çetin Arslan, Murat Kayañçiçek, **Suçta Tekerrür**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 26.

önce sayılmış olan suçlardan birinden en az iki defa olmak üzere, serserilik ya da konut dokunulmazlığını bozma suçlarından toplamda yedi defa cezaya çarptırılmış olmak olarak belirlenmiştir¹⁵³.

Bu uygulamanın yapılmasının nedeni olarak ise, artık düzelmeyeceğine inanılan faillerin toplumdan uzak tutulması gerektiği düşüncesidir. Bu anlayışla birlikte, suç işlemekte ısrarcı davranan tehlikeli olarak sayılan suçlular ile ilk kez suç işleyen kişiler arasında fark olduğu düşüncesi de öne çıkmıştır¹⁵⁴. Fransız Ceza Kanunlarında tekerrür adına yapılan düzenleme ve gelişmeler diğer çağdaş kanunlarını da etkileyerek gelişmesini sağlamıştır¹⁵⁵.

6.2.2. Alman Ceza Hukukunda Tekerrür

Alman hukukunda tekerrür ilk kez cezayı ağırlaştırıcı bir neden olarak 1751 yılında Codex Juris Bavarici’de düzenlenmiştir. Bir sonraki yüzyılda toplu bir düzenlemenin görülmemesi farklı bölgelerde değişik düzenlemelerin yapılmasına neden olmuştur. Bu nedenle tekerrür kimi bölgede özel sebep sayılırken kimi bölgede cezayı ağırlaştırıcı genel sebep olarak kabul edilmiştir. Aynı zamanda tekerrürün uygulanabilmesi için bazı düzenlemeler ilk suç nedeniyle mahkûmiyeti yeterli sayarken bazı düzenlemelerin kısmen veya tamamen infaz edilmiş olma şartını aradığı görülmektedir¹⁵⁶.

Alman Ceza Kanunu’nda tekerrür belirli suçlar hırsızlık, yağma, dolandırıcılık gibi daha çok malvarlığı üzerine işlenen suçlar için ele alınmış olması nedeniyle cezayı artıran özel bir sebebi oluşturmuştur. 1962 yılına kadar süren bu özellik 1962 yılı sonrasında ise yapılan düzenlemelerle birlikte cezayı ağırlaştırıcı genel sebep halini almıştır. İlk olarak madde 17’de düzenlenen tekerrür ileriki dönemlerde yapılan değişikliklerle 48’inci maddede yeniden düzenlenerek varlığını 1986 yılına kadar sürdürmüştür. 1986 yılında ise tekerrüre ilişkin bu madde yürürlükten kaldırılmıştır¹⁵⁷.

¹⁵³ Jean-Lucien Sanchez, “La Relégation (l’oidu 27 mai 1885)”, **Criminocorpus**, s. 1, “Çevrimiçi” https://www.researchgate.net/publication/43410652_La_relegation_loi_du_27_mai_1885/link/5a58d04b0f7e9b5fb383f343/download, Erişim Tarihi: 20.08.2019.

¹⁵⁴ Sanchez, a.e., s. 1-3.

¹⁵⁵ Üzülmöz, **Türk Hukukunda Tekerrür**, s. 24.

¹⁵⁶ Üzülmöz, **Türk Hukukunda Tekerrür**, s. 24.

¹⁵⁷ Artuk, Gökçen, Yenidünya, a.g.e., s. 1034; Üzülmöz, **Türk Hukukunda Tekerrür**, s. 26.

Yürürlükten kaldırılan hükme göre, tekerrürün varlığından söz edebilmek için failin işlediği sonraki suçta kastı olarak işlemiş olmasının yanında cezasının en az bir yıl olması gerekmektedir. Aynı zamanda failin işlediği iki suçta kastı olarak işlenmiş olmalı ve en az iki kez mahkûm edilmiş olmalıdır. Önceki mahkûmiyete ait cezanın ise en az üç aylık kısmının çekilmiş olması şartı da aranmaktadır¹⁵⁸. Bu şartlar gerçekleştiği durumda ise fail mükerrer sayılmakta ve cezası altı ay artırılarak uygulanmaktadır¹⁵⁹. Daha sonra cezanın hükmedileceği koşullardan biri olarak dikkate alınacak olan tekerrür 46'ncı maddeye transfer edilmiştir. Yapılan bu değişikliğin nedenlerini ise *“tekerrürün failin kusurluluğunun arttığını gösterdiğinin şüpheli olduğunu”* ve *“tekerrür sebebiyle ceza artırımının uygulamada özel bir önlemeye etki etmediği”* hususlarına bağlamıştır¹⁶⁰. Yapılan bu değişiklikle ceza hukuku açısından sonuç doğuran tüm olaylar için ortak ve eşit bir ceza belirtilmemiştir. Ancak hâkime kanunda belirtilen ceza sınırları dâhilinde ortaya çıkan somut vakalarda uygun cezayı verebilmesi adına gerekli ve yeterli ölçütlere bilgilerle yol gösterilmiştir¹⁶¹.

6.2.3. İtalyan Ceza Hukukunda Tekerrür

İtalyan Ceza Hukuku 1876 Toskana Ceza Kanunu ile birlikte ilk dönemlerde gerçek ve özel tekerrürü kabul etmiştir. Tekerrür hükümlerini uygulayabilmek için önceki ve sonraki suçun aynı olmasının yanında sonraki suç nedeniyle verilen cezanın infaz edilmiş olması koşulu aramıştır. Aynı zamanda 5 ile 10 yıl arasında süre sınırları çizilmiş böylece süreli tekerrür sisteminin benimsendiği görülmüştür. Daha sonraki dönemlerde yürürlüğe giren 1859 Sardunya Ceza Kanunuyla da birçok değişiklik yaşanmıştır. Bunların başında süreli tekerrür yerine süresiz tekerrürün benimsenmesi, cezanın infaz edilmiş olma şartının kaldırılarak mefruz tekerrür sisteminin kabul edilmesi gelmektedir¹⁶².

765 sayılı TCK'nın da kaynağı olan İtalyan Ceza Kanunu (Zanardelli) 1889 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu Kanunda tekerrür müessesesi 80 ile 84'üncü maddelerde düzenlenmiştir. Genel ve özel tekerrür, 80'inci maddede yer almıştır. Madde açıklama

¹⁵⁸ Üzülmmez, **Türk Hukukunda Tekerrür**, s. 25.

¹⁵⁹ Bozdağ, a.g.e., s. 90.

¹⁶⁰ Erdem, a.e., s. 244; Üzülmmez, **Türk Hukukunda Tekerrür**, s. 26.

¹⁶¹ Arslan, Kayanççek, a.g.e., s. 27.

¹⁶² Üzülmmez, **Türk Hukukunda Tekerrür**, s. 30.

gerekçesinden de mefruz tekerrür sisteminin kabul gördüğü anlaşılmaktadır. Aynı cins suçlar Kanunun 82'nci maddesinde, tekerrüre esas oluşturmayacak suçlar 83'üncü maddesinde, cezası infaz durumundayken suç işleyen ömür boyu hapis cezasına sahip faillerle ilgili düzenleme ise Kanunun 84'üncü maddesinde yer almaktadır¹⁶³.

1930 tarihli İtalyan Ceza Kanunu, Pozitivist Okulun etkisi altında hazırlanmıştır. Burada uygulanacak cezai yaptırımlarda sadece suçun ağırlığı ve tehlikeliliğine göre değil, failin tehlikeli olduğu fikri kabul edilerek düzenlenmiştir¹⁶⁴. Bir suç nedeniyle mahkûm olan kişinin tekrar suç işlemesi halinde, bu suç sebebiyle verilecek cezanın altında birine kadar artırılacağı 1930 tarihli İtalyan Ceza Kanunu'nun 99'uncu maddesinde kabul edilmiştir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, ağırlaşan ve özel tekerrür durumları yer almaktadır. Buna göre ilk suçun işlenmesinden sonra aynı nitelikteki ikinci suç 5 yıl içinde işlenmiş ise, bu suç ceza infaz edildiği anda ya da sonra veya mahkûmun infazdan kaçtığı dönemlerde işlenmişse, ikinci suç nedeniyle verilecek ceza üçte birine kadar artırılmaktadır. Bu durumlardan birkaçının birleşmesi halinde ise artırım yarıya kadar olmaktadır. 2005 yılı öncesine kadar kabahat ve suç ayrımı Kanunda yok iken yeni düzenleme ile Kanunun 99' uncu maddesinde yer alan suç ifadesi yerine cürüm ifadesine yer verilmiştir. Böylece daha önce ihtiyari tekerrür sistemi benimsenirken yapılan bu düzenleme ile cürüm ve kabahatler arasında tekerrür hükümlerinin uygulanamayacağı bir duruma dönmüştür¹⁶⁵.

6.3. Türk Ceza Hukukunda Tekerrür

6.3.1. İslamiyet'in Kabulünden Önceki Dönem

Hukuk dalları arasında yer alan ceza hukuku toplumların en önemli kültür öğeleri arasında yer almıştır. Tarihten bugüne kadar Türk toplum ve devlet hayatında da büyük yer tutarak önemli rollere sahip olmuştur. İslamiyet'in kabulünden önce ise Orta Asya'da bulunan Türk siyasi teşekkül ve toplulukları ceza hukuku ile kanunlara dayalı

¹⁶³ Üzülmöz, **Türk Hukukunda Tekerrür**, s. 30.

¹⁶⁴ Gian Domenico Pisapia, **İtalyan Ceza Hukuku Müesseseleri-Genel Kısım**, Çeviren:Atıf Akgüç, Padova, 1965, s. 213 Aktaran: M. Sinan Altunç, "Ceza Hukukunda Tekerrür", Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Galatasaray Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Temmuz, İstanbul, 2010, s. 30.

¹⁶⁵ A.y.

bir sistem ortaya koymuştur. Bununla birlikte toplumsal değerleri, maddi-manevi kültür unsurları kendilerine ait bir yapıda yaşamını sürdüren ceza hukuku ortaya çıkmıştır¹⁶⁶.

İslamiyet öncesi Türk hukuku ile ilgili ilk örnekler Hun İmparatorluğunda görülmektedir. Tekerrüre ait bu dönemde genel hükümler yer almamaktadır, ancak hırsızlık suçu açısından özel düzenlemeler yer almaktadır. Bu hükümlere göre, hırsızlık suçunu ilk kez işleyen kişiler için sopa vurma veya çaldığı malın dokuz katını vermesi gerekirken, ikinci kez hırsızlık yapan kişi idam edilmekteydi¹⁶⁷. Tekerrür, hırsızlık suçu açısından Göktürkler’de de yer almaktadır. Burada da hırsızlık suçunun bir defadan fazla işlenmesi halinde fail idam ile cezalandırılmaktaydı¹⁶⁸.

6.3.2. İslamiyet’in Kabulünden Sonraki Dönem

Türklerin 751 yılında Talas Savaşı ile birlikte İslamiyet’i kabul etmesiyle 1926 yılına kadar geçen zamanda İslam Hukuku uygulanmıştır¹⁶⁹. Bu sebeple İslamiyet’in kabulü sonrasında tekerrür kurumunun şeklini de İslam Hukuku vermiştir¹⁷⁰.

6.3.2.1. İslam Ceza Hukukunda Tekerrür

İslam ceza hukukunda tüm mezhep imamları mükerririn cezasının artırılması hususunda görüş birliği sağlamıştır¹⁷¹. Mükerrire daha ağır bir cezanın uygulanması gerektiğini kabul etmeyen neredeyse hiçbir İslam hukukçusu yoktur. Failin işlemiş olduğu ilk suç nedeniyle verilen ceza uygulanmış olsun ya da tövbe nedeniyle affedilmiş veya şefaet edilmiş olsun ya da toplumdaki saygın kişilerden olsun suçun tekerrürü durumunda bahsedilen konular tekerrüre esas oluşturmakta ve daha ağır cezanın düzenlenmesine neden olmaktadır. Suçun tekerrürünün şefaet ve pişmanlık hükümlerine mani olduğu kabul edilmektedir¹⁷².

¹⁶⁶ Feda Şamil Arık, “Eski Türk Ceza Kanununa Dair Notlar I. Suçlar ve Cezalar”, **Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Tarih Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 28, 1995, s. 1.

¹⁶⁷ Üzülmüş, **Türk Hukukunda Tekerrür**, s. 34.

¹⁶⁸ Üzülmüş, **Türk Hukukunda Tekerrür**, s. 35.

¹⁶⁹ Üzülmüş, **Türk Hukukunda Tekerrür**, s. 36.

¹⁷⁰ Bozdağ, a.g.e., s. 93.

¹⁷¹ Hasan Güleç, “İslam Hukukuna Göre Suçta Tekerrür”, **DEÜ İlahiyat Fakültesi Dergisi**, Sayı: 5, 1989, s. 251.

¹⁷² Adnan Koşum, “İslam Hukukunda Cezayı Ağırlaştırıcı Nedenler”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul, 1999, s.60.

İslam Ceza Hukukunda tekerrür halinde cezanın ağırlaştırıldığı bir duruma örnek verilecek olursa, hırsızlık için öngörülen cezalar el, ayak kesme ve hapis cezasıdır. Kuran’da sadece el kesme cezası yer almaktadır ancak sonradan ayak kesme ve hapis cezası da uygulamaya konulmuştur. Hanefi mezhebine göre ilk kez hırsızlık suçu işleyen kişinin cezası sağ elin kesilmesi, ikinci kez işlediğinde cezası sol ayağın kesilmesi, üçüncü kez işlediğinde ise tövbe edene kadar hapis cezasının uygulanmasıdır¹⁷³.

Tekerrür uygulamasında İslam hukukçuları, önceki ve sonraki suç arasında bir süre belirlememiş bu nedenle süresiz tekerrür sistemi kabul görmüştür¹⁷⁴. İslam hukukçularına göre mükerrir, fesat bir kişi olarak kabul edilmiştir. Mükerrir açısından kabul gören bu sıfat suç ile bağımsız olup suçlu ile ilgili bir durumdur. Cezada ağırlaştırma yapılmasının nedeni ise failin bu sıfatı almış olmasıdır. İslam hukukundaki tekerrürün niteliği bazı teorilerle kısmen benzediği söylenilebilir. Mesela kamu yararını koruma ve topluma neden olacak zararları önleme maksadıyla suçu itiyat haline getiren failer için süresiz şekilde hürriyeti bağlayıcı cezaların verilmesi sorumluluğun ağırlığı teorisini anımsatmaktadır. Hadd¹⁷⁵ suçlarının ağır suçlar olduğu bilinmektedir. Şüphesiz ki suçların ağır olması cezaların da ağır olmasını gerekli kılmaktadır. Bu nedenle İslam hukuku hadd cezalarında caydırıcılığı artırabilmek adına diğer cezalara göre cezaları daha ağırdır. Örneğin, hırsızlık suçundaki el kesme cezasında olduğu gibi sert ve korku uyandıran bir cezadır. Yine aynı şekilde zina cezalarında recm etmek ve sopa cezaları da ağır cezalar arasındadır. Bu ağır cezalara rağmen tekrar suç işleyebilen failerin tehlikeliliğinin ne kadar ciddi bir durumda olduğu ve cezaya karşı duyarsız hale geldiği, suç işlemeye karşı sürekli bir eğiliminin olduğu rahatça söylenebilmektedir. Bu açıdan düşünüldüğünde had suçları kusurluluğun ağırlığı teorisi olarak görünse de İslam ceza

¹⁷³ Coşkun Üçok, “Osmanlı Kanunnamelerinde İslâm Ceza Hukukuna Aykırı Hükümler”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 1, 1946, s. 141.

¹⁷⁴ Üzülmüş, **Türk Hukukunda Tekerrür**, s. 39.

¹⁷⁵ Hadd kelimesinin sözlükteki manası yasaklamak menetmektir. Bir şeyin özünü açıklayan şeye de hadd denir. Terim anlam olarak ise cezai yaptırımları olan eylemi işlemelerine mani olmak için Allahın hakkı olarak (ona saygı duyarak ve yasaklarına uyarak) farz kılınan cezalardır. Haddin Allah hakkı şeklinde ifade edilmesinin nedeni belirtilen cezaların yerine getirilmesinde kişi ve toplumun hiçbir tesiri olmamasındandır İbrahim Çalışkan, “İslam Hukukunda Ceza Kavramı ve Hadd Cezaları”, **Ankara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi**, Sayı: 31, 1990, s. 372-373; Hadd Kur’anda belirtilmiş olan değişmez cezalardır. Allaha karşı işlenen suçlar içindir. Hırsızlık, zina, şarap içmek, yol kesmek, İslam dinini terk etmek, isyan vb. gibi suçlardır. İlhan Akbulut, “İslam Hukukunda Suçlar ve Cezalar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 52, 2003, s. 173.

hukukunun tekerrüre esas oluşturması açısından önceki suçtan dolayı mahkûmiyeti yeterli görüyor olması kusurluluğun ağırlığı teorisini benimsediğini göstermemektedir. Bu nedenle tekerrür hükümlerinin geçerli olabilmesi için önceki cezanın çekilmiş olması şartını aramasından dolayı cezanın nispi yetersizliği teorisini kabul ettiği net olarak grlmektedir¹⁷⁶.

6.3.2.2. Osmanlı Ceza Hukukunda Tekerrür

Osmanlı hukuku genel olarak İslam hukukuna dayanmaktadır ancak dönem dönem padişahlar ta’zir cezaları için kanunnameler düzenlemiştir. Tanzimat Fermanının ilanıyla birlikte bütün hukuk dallarında olduğu gibi ceza hukukunda da batılılaşma hız kazanmıřtır¹⁷⁷. Bu kısımda dönemlerin daha net ayırt edilip anlaşılabilmesi açısından tekerrürün tarihsel gelişimi Tanzimat ncesi ve Tanzimat sonrası olarak ele alınacaktır.

6.3.2.2.1. Tanzimat Dönemi ncesi

Osmanlı Devleti’nin kuruluşundan itibaren Tanzimat Fermanına kadar geçen sürede daha çok İslam ceza hukuku uygulamada etkisini göstermiştir. Ancak bunun yanında Kanunnameler de önemli bir yere sahiptir. Osmanlı ceza hukuku incelenirken özellikle Fatih Sultan Mehmet Kanunnamesi, Kanuni Sultan Süleyman Kanunnamesi, Bosna Kanunnamesi ve IV. Mehmet Kanunnamesi göz önünde bulundurulması gereken kanunnamelerdendir¹⁷⁸. Adı geçen Kanunnamelerde tekerrüre ait hükümler daha çok hırsızlık ve malvarlığına karşı olan suçlar için düzenlenmiştir. Hırsızlık suçu için öngörülen cezalar konusuna göre farklılık göstermektedir. Örneğin IV. Mehmet Kanunnamesine göre, malın değeri 10 dirhemi geçtiği takdirde failin elleri kesilirken, kanunnamelerde sopa cezası ya da para cezası öngörülmüştür. Burada el kesme alenen yasaklanmış ancak bazı durumlarda hâkimin takdir yetkisine bırakılmıřtır¹⁷⁹.

Tekerrüre ait bazı düzenlemeler ise Kanuni Sultan Süleyman Kanunnamesinde görülmektedir. Bu Kanunnamenin 37 ve 45’inci maddelerinde birtakım suçların tekrarı

¹⁷⁶ Koşum, a.e., s. 61.

¹⁷⁷ Bozdağ, a.g.e., s. 94.

¹⁷⁸ Coşkun ok, “Osmanlı Kanunnamelerinde İslâm Ceza Hukukuna aykırı Hükümler III”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 1, 1947, s. 52.

¹⁷⁹ ok, “Osmanlı Kanunnamelerinde İslâm Ceza Hukukuna aykırı Hükümler III”, s. 65.

halinde idam cezası öngörülmüştür¹⁸⁰. İslam ceza hukukunda tekerrür başlığında da bahsedildiği gibi burada hırsızlık suçu için belirlenmiş olan ceza ilk olarak uzuvların kesilmesi devamı halinde ise tövbe edene kadar hapis cezası olarak belirlenmiştir. Tanzimat öncesi Osmanlı ceza hukukunda devam eden hırsızlık suçunun cezası ise idam olmuştur. Bu açıdan bakıldığında Osmanlı ceza hukukunun İslam ceza hukukundan ayrıldığı görülmektedir.

6.3.2.2.2. Tanzimat Dönemi Sonrası

1839 Tanzimat Fermanının okunmasının ardından 1876 yılında II. Abdülhamit'in tahta çıkması ve meşrutiyetin ilanına kadar geçen süreç Tanzimat dönemi olarak adlandırılabilir. Bu dönem ceza hukuku açısından farklı bir sistemi de beraberinde getirmiş¹⁸¹ ve ceza hukuku alanında oldukça fazla sayıda kanun çıkarılmıştır¹⁸².

Tanzimat döneminden sonra 1840 yılında çıkan Ceza Kanununda, tekerrüre ait bir hükme rastlanmamaktadır¹⁸³. 1851 tarihli Kanunname'de tekerrüre ait genel bir düzenleme yer almamasına rağmen iki farklı maddede (2. fasıl 5. madde ve 3. fasıl 19. madde) tekerrürden söz edilmiştir. 1810 Fransız Ceza Kanununun çevirisiyle oluşturulan 1274 tarihli Ceza Kanunname-i Hümayunun da kanunen ayrıca belirtilen haller haricinde mükerrirler için iki kat ceza uygulanacağına dair genel bir hükme yer verilmiştir¹⁸⁴.

6.3.3. Cumhuriyet Dönemi

29 Ekim 1923 Cumhuriyet'in ilanı ile birlikte yeni bir ceza kanunun düzenlenmesi gerektiği düşünülmüş ve 1926 yılında İtalyan Ceza Kanunundan alıntı yapılarak, 765 sayılı TCK olarak yürürlüğe girmiştir. Bu dönemde yürürlükte olan kanunun 81-88'inci maddelerinde tekerrür müessesesinde cezalar belirli oranlarda artış olacak şekilde düzenlenmiştir. Zamanla birtakım farklılıklar oluşmasına rağmen özünü

¹⁸⁰ Üçok, "Osmanlı Kanunnamelerinde İslâm Ceza Hukukuna aykırı Hükümler III", s. 58-59 .

¹⁸¹ Altunç, a.e., s. 37-38.

¹⁸² Bozdağ, a.g.e., s. 95.

¹⁸³ Kayıhan İçel, Suheyl Donay, **Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku, Genel Kısım**, 3. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 1999, s. 52; Halil Cin, Ahmet Akgündüz, **Türk Hukuk Tarihi**, Cilt: 1, Konya, Selçuk Üniversitesi Yayınları, 1989, s. 287.

¹⁸⁴ Ahmet Gökçen, **Tanzimat Dönemi Osmanlı Ceza Kanunları ve Bu Kanunlardaki Ceza Müeyyideleri**, İstanbul, Kendi Yayını, 1989, s. 24-25.

kaybetmeyen bu kanun yetmiş dokuz yıl yürürlükte kalmıştır. Uzun yıllar varlığını sürdüren 765 sayılı kanunun yerini 2005 yılında Kara Avrupası ceza sistemi kaynaklı 5237 sayılı TCK almıştır. Bahsi geçen Kanunun 58'inci maddesinde tekerrür kurumu, tekrar suç işleyen failler için mükerrirlere özgü infaz rejimi ve denetimli serbestlik tedbirinin uygulanacağı karma bir sistem olarak kayıtlara geçmiştir¹⁸⁵.

Türk hukuk tarihinde tekerrür kurumuna en ayrıntılı şekilde yer veren kanun 765 sayılı TCK'dır. Bu Kanunda tekerrür kurumuna ait özellikler kısaca¹⁸⁶;

- Genel, özel ve tekrarlanmış tekerrür sistemlerinin hepsi kabul edilmiştir,
- Tekerrür koşullarının uygulanabilmesi için 5-10 yıllık iki süre öngörülmüş olmasından dolayı süreli tekerrür sistemi kabul edilmiştir,
- Tekerrür halinde cezanın artırılması nedeniyle tekerrür, cezayı artırıcı sebep olarak görülmüştür,
- Cezanın artırılması hususunda hâkime takdir yetkisi verilmediğinden dolayı zorunlu tekerrür sistemi benimsenmiştir,
- İkinci suçun tekerrür sayılabilmesi için ilk cezanın infazının gerçekleşmiş ya da düşmüş olması gerektiği için gerçek tekerrür sistemi kabul edilmiştir,
- Belirli suçlar için milletler arası tekerrür sistemi kabul görmesine rağmen uygulamada milli tekerrür sistemi benimsenmiştir,
- Kabahatler, suçlar, taksirli suçlar, kasten işlenen suçlar, sırf askeri suçlarla diğer suçların birbiri için tekerrüre neden olmayacağı kabul edilmiştir.

¹⁸⁵ Arslan, Kayaçıçek, a.g.e., s. 32.

¹⁸⁶ Bozdağ, a.g.e., s. 97-98.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ CEZA HUKUKUNDA TEKERRÜR MÜESSESESİ

1. VERGİ CEZA HUKUKU

1.1. Vergi Ceza Hukuku Kavramı ve Konusu

Vergi ceza hukuku, devlet ve yükümlüler arasında vergi ilişkisi sebebiyle meydana gelen aynı zamanda devletin vergi kaybına uğramasına ve kamu düzeninin bozulmasına da neden olan vergi suçlarının, vergi kabahatlerinin ve bunlara hükmedilecek cezaların düzenlendiği kuralları oluşturmaktadır¹⁸⁷.

Bir hukuk dalının konusunu, bu hukuk dalına kaynaklık eden kuralların kimler arasındaki ilişkileri düzenlediği; bu ilişkilerin doğması, niteliği, kapsamı ve sona ermesi oluşturmaktadır¹⁸⁸. Vergi ceza hukukunun konusunu ise devlet ile vergi mükellefleri arasında vergi ilişkisi nedeniyle meydana gelen cezai uyumsuzluklar, vergi ilişkisi nedeniyle oluşan eylemlerin hangilerinin suç ve kabahat olduğu hususu, bu eylemler için hangi yaptırımların uygulanacağı ve meydana gelen uyumsuzlukların çözüm yolları ile kişilerin başvurabileceği yargı yollarını kapsamaktadır¹⁸⁹.

1.2. Vergi Suçları ve Kabahatleri

213 sayılı VUK'da iki yapıya sahip bir düzen mevcuttur. İlki vergi kanunlarına aykırı hareket ederek ödevlerini yerine getirmemek, vergi kabahati sayılarak idari para cezası uygulanırken, diğer tarafta VUK madde 359-362 ve 363'de belirtilen fiillere aykırı hareketler suç olarak nitelendirilmiş ve hürriyeti bağlayıcı cezalar ile cezalandırılacağı belirtilmiştir. Vergi kabahatinin varlığını tespit eden ve yaptırımı uygulayan makam vergi dairesi olduğundan, idari bir işlemle ortaya çıkan vergi kabahat ve yaptırımları idari ceza hukukunun; vergi suçunun varlığını tespit ederek cezayı veren makam ceza mahkemesi olduğundan, mahkeme kararıyla ortaya çıkan vergi suç ve cezaları ise Ceza

¹⁸⁷ Bayraklı, a.g.e., s. 8.

¹⁸⁸ Yusuf Karakoç, "Vergi Ceza Hukukunun Değerlendirilmesi (Düzenleme-Yargılama- Uygulama)", **Maliye Araştırmaları 3**, İstanbul, Oniki Levha Yayıncılık, 2019, s. 262.

¹⁸⁹ Bozdağ, a.g.e., s. 140

Hukukunun konusunu oluşturmaktadır¹⁹⁰. Bu idari işlemler yargı denetimine tabidir. Kabahatler için verilen kararlarda gidilecek olan yargı mercii ise vergi mahkemeleridir¹⁹¹. Anayasa gereğince, “hem kabahatler ve hem de suçlar ile bunlara uygulanacak yaptırım ve cezaların, kanunilik ilkesi, belirlilik ilkesi, kıyas yasağı, geriye yürüme yasağı, eşitlik ilkesi, masumiyet karinesi, kusur ilkesi, ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi, ölçülülük ilkesi, idarenin hürriyeti bağlayıcı ceza verememesi ilkesi ve adil yargılanma hakkı gibi anayasal ilke ve kurallara” uygun şekilde düzenlenmek zorundadır¹⁹².

Vergi suçu, vergi kanunlarınca yapılması gereken maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmemesi sebebiyle devletin vergi kaybı yaşamasının yanında kamu düzeninin bozulmasına neden olan eylemlerdir¹⁹³. Vergi suçu ve vergi kabahati işleyen faillere uygulanacak olan cezalara vergi cezası denilmektedir¹⁹⁴. Vergi cezaları, VUK 331’inci maddede “*Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar*” şeklinde belirtilmiştir. VUK’da yer alan vergi suçları, **kaçakçılık** (md.359), vergi mahremiyetinin ihlali (md. 362) ve **mükellefin özel işlerini yapma** (md. 363) suçlarıdır.

Vergi kabahati, vergi hukuku kurallarına uymayan, vergi suçlarına oranla daha hafif nitelikli eylemleri ifade etmektedir¹⁹⁵. VUK’da düzenlenmiş olan vergi kabahati *vergi ziyai kabahati* ve *usulsüzlük kabahati* olarak iki grupta yer alır. Usulsüzlük kabahati ise genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük şeklinde ayrılmaktadır¹⁹⁶. Kişiler vergi ile ilgili ödevlerini eksiksiz bir şekilde yerine getirmek zorundadırlar. Ancak bazen farkında olarak ya da farkında olmadan bu ödevleri yerine getirmemektedir. Bu durumda mükellef ya da sorumlunun gerekli ödevleri yerine getirmemesi ya da eksik

¹⁹⁰ Funda Başaran Yavaşlar, “Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku’nda Son Durum”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt: 82, Sayı: 6, 2008, s. 2839; Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 210.

¹⁹¹ Oğuzhan Aslan, “Özel Usulsüzlük Cezasının Tekerrüre Esas Alınması Sorunu”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 129, 2014, s. 9.

¹⁹² Nurettin Bilici ve diğerleri, **Vergi Hukuku**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012, s. 100.

¹⁹³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku Genel Hükümler (2006)**, s. 183; Kızılot, v.d., a.g.e., s. 199.

¹⁹⁴ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2017 s. 237.

¹⁹⁵ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Trabzon, Celepler Matbaacılık, 2014, s.92.

¹⁹⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku Genel Hükümler (2017)**, s. 237.

yerine getirmesi halinde vergi ziyayı meydana gelmektedir¹⁹⁷. Kanunda yer alan hürriyeti bağlayıcı cezalar ise vergi suçları için öngörülmüş olup vergi kabahatleri için bu yaptırım söz konusu değildir¹⁹⁸.

Tablo 2: Kabahat ve Suç Arasındaki Farklar

	Kabahat	Suç
Amaçlar Yönünden	Vergisel açıdan idari düzeni sağlamayı hedefler	Kamu düzenini korumayı hedefler
Usul Yönünden	Tespiti idari usullere göre yapılır	Tespiti adli usullere göre yapılır
Cezayı Veren Yönünden	İdare aracılığıyla verilir	Ceza mahkemeleri aracılığıyla verilir
Yaptırımlar Yönünden	İdari para cezası	Hapis ve/veya adli para cezası
Cezaya Karşı Gidilebilecek Yollar	İdari yargıda dava açılabilir	Adli yargı üst mahkemelerine dava açılabilir
Kastın Varlığı	Kast aranmaz	Kast aranır
Fail Yönünden	Gerçek veya tüzel kişilere verilebilir	Sadece gerçek kişilere verilir
Kişiselleştirebilme Yönünden	Kişiselleştirilmez	Kişiselleştirilir
Cezanın Niteliği Yönünden	İdari işlemdir	Yargısal karardır

Kaynak: Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku Genel Hükümler (2017)**, s. 236.

¹⁹⁷ Tahsin Torunoğlu, “Vergi Ziyayı Kabahati”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, s. 487.

¹⁹⁸ Oğuzhan Aslan, “Özel Usulsüzlük Cezasının Tekerrüre Esas Alınması Sorunu”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 129, 2014, s. 9.

2. VERGİ CEZA HUKUKU İLE İLGİLİ KANUNLARIN İLİŞKİLERİ

2.1. Vergi Ceza Hukuku ile Türk Ceza Kanunu İlişkisi

TCK, Türk Ceza Hukuku'nda suç ve cezaları düzenleyen genel bir kanun niteliğindedir. Daha önceki uygulamada genel ve özel kanun ayırımına önem verilerek özel kanunlara öncelik tanınmıştır. 5237 sayılı TCK'da ise durum tam tersidir öncelik genel kanun niteliği taşıyan TCK'dadır. Bu sebeple özel ceza kanunlarda yer alan suçların yaptırımları öncelikle TCK genel hükümlerine göre yapılmaktadır (TCK, m. 5). Burada kanun koyucunun amacı ise farklı kanunlarda düzenlenmiş olan suç ve cezalarda birliği sağlamaktır¹⁹⁹.

Vergi kanunlarında düzenlenen suç ve cezaların önemli ölçüde büyük bir bölümü vergi hukukunu alanına girmektedir. Suç sayılan eylemler ve hükmedilecek yaptırımları ise idare tespit edilmektedir. İlgili vergi dairesi suç olarak belirlenmiş olan eyleme herhangi bir mahkeme kararı olmadan idari para ceza kesebilmektedir. Kanunda belirtilmiş olan vergi suçları ise ceza hukuku kapsamında suç teşkil etmektedir. Bu suçların tespit edilmesi ise ceza mahkemelerinin görevleri arasındadır²⁰⁰.

Vergi Usul Kanun'unda vergi suçlarında tekerrüre ait özel bir düzenleme ise yer almamaktadır²⁰¹. Bu nedenle vergi suçlarının işlenmesi halinde yaptırımlar 5237 sayılı TCK hükümlerine göre, vergi suçlarında tekerrür olması halinde ise TCK'nın "Suçta tekerrür ve özel tehlikeli suçlular" başlıklı madde 58 hükümleri geçerli olmaktadır²⁰². İlgili maddeye göre tekerrürden söz edebilmek için, failin işlediği ilk suç nedeniyle mahkûmiyetinin olması ve belirlenen süreler dâhilinde tekrar bir suç işlemiş olma koşulları aranmaktadır²⁰³. Tekerrür ile ilgili TCK'da yapılan en önemli yeniliklerden

¹⁹⁹ Bayraklı, a.g.e., s. 27.

²⁰⁰ Şafak Ertan, Çomaklı, **Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı**, 1. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2008, s. 33-34.

²⁰¹ Küçükkaya, a.e. s. 196; Bayraklı, Bozdağ, a.e. s. 385.

²⁰² Güngör Gezer, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür Uygulaması İle İlgili Özellik Arz Eden Durumlar", **Vergi Sorunları**, Sayı: 302, 2013, s. 125; Bozdağ, a.g.e., s. 99; Yılmaz, a.e., s. 543; Aldemir, a.e., s. 49.

²⁰³ Töralp, a.e., s. 3.

birisi de kanunda tekerrürün güvenlik tedbiri olarak yer almasıdır. Böylece tekerrür müessesesi suçun infazı halinde dikkate alınacak bir kurum haline gelmiştir²⁰⁴.

2.2. Vergi Ceza Hukuku ile Kabahatler Kanunu İlişkisi

5237 sayılı TCK sadece suçlara yer vererek kabahatler için ayrıca kabahatler kanunu düzenlemiştir²⁰⁵. Pozitif hukuk alanında hukuki yapıya ciddi olarak zarar veren ve suç kabul edilen eylemlere yönelik cezalarda TCK dikkate alınırken suçlara oranla daha hafif nitelikli eylemler kabahat sayılarak cezaları KK'ya göre uygulanmaktadır²⁰⁶. Dolayısıyla Türk hukuku suç ve ceza sistemini bu iki temel kanun ile yürütmektedir²⁰⁷.

5326 sayılı Kabahatler Kanunu²⁰⁸ (KK), kabahat niteliği taşıyan eylemler için genel yapılı bir kanun özelliği taşımaktadır. VUK' da yer alan vergi kabahatlerine ait ceza hükümleri KK'ya uyumlaştırılmıştır. Bu nedenle KK genel hükümleri ancak özel kanunlarda kabahatler için uygulanabilecek genel bir hüküm olmaması halinde uygulanabilecektir. KK'nın 3'üncü maddesinin son haline göre ise idari yaptırımlara karşı gidilebilecek kanun yolu özel kanunlarda değişik şekilde düzenlenmiş olması durumunda öncelikle özel kanun hükümlerinin uygulanacağı yönündedir²⁰⁹.

3. TÜRK CEZA HUKUKUNDA TEKERRÜR MÜESSESESİ

Tekerrür müessesesi 5237 sayılı TCK'nın "Suçta Tekerrür ve Özel Tehlikeli Suçlular" başlıklı 58'inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde de belirtildiği gibi tekerrür güvenlik tedbirlerinin bulunduğu alanda yer almaktadır. Aslında burada tekerrürün cezayı artırıcı bir sebep değil fail açısından güvenlik tedbirini gerekli kılan bir konumda olduğu anlaşılmaktadır. Madde gerekçesi incelendiğinde de işlemiş olduğu suç için cezalandırılmış olmasına karşın suç işlemekteki ısrarı nedeniyle failin tehlikeli bir halde olduğu düşünülmektedir. Bu sebeple tehlikeli halde olan faile cezasını infaz ederken dikkat edilmesi gerektiği gibi sonrasında da denetimli serbestliğe tabi

²⁰⁴ Özbey, a.e., s. 57.

²⁰⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku Genel Hükümler (2006)**, s. 182; Kızılot, v.d., a.g.e., s. 197; Ceyhan İnaltong, "Vergi Suçlarının ve Vergi Cezalarının Tekerrüründe Ceza Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Sayı: 353, 2011, s. 4.

²⁰⁶ Ak, a.e., s. 262.

²⁰⁷ Biyan, a.g.e., 259.

²⁰⁸ 31.03.2005 tarihli 25772 mükerrer sayılı R.G.

²⁰⁹ Bozdağ, a.g.e., s. 149.

tutulabileceği maddede belirtilmiştir. Tekerrür müessesesi cezayı artıran bir sebep olmamakla birlikte özel tehlikeli suçlarda olduğu gibi infaz şeklinde değişiklik olmasına neden olan bir müessesedir²¹⁰. Bununla birlikte Kanunda yer alan genel hükümlerin özel konular ve diğer ceza içeren kanunlardaki suçlar için de geçerli olduğu belirtilmiştir (TCK, m. 5). Tekerrür müessesesi de TCK'nın genel hükümlerinin yer aldığı alandan düzenlenmiş olmasından dolayı asıl inceleme konumuz olan vergi ceza hukukunda tekerrürü de etkilemektedir. Dolayısıyla Vergi Ceza Hukukunda tekerrür müessesesinin ayrıntılarına geçmeden Türk Ceza Hukukunda tekerrürü genel olarak incelemekte fayda vardır.

3.1. Tekerrürün Şartları

5237 sayılı TCK'nın 58'inci maddesi ayrıntılı olarak incelendiğinde tekerrür için gerekli koşulların üç ana maddede toplandığı anlaşılabılır. Bunlar ise daha önce işlemiş olduğu suç nedeniyle ceza mahkûmiyetinin olması, kesinleşen ceza sonrasında Kanunda belirtilen süreler dâhilinde yeni bir suçun işlenmiş olmasıdır. Bu şartlar gerçekleştiği takdirde tekerrür hükümleri devreye girecektir²¹¹.

3.1.1. Daha Önce Kesinleşmiş Ceza Mahkûmiyetinin Olması

TCK 58'inci maddenin ilk fıkrasında tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için ilk koşul olan failin daha evvel işlemiş olduğu bir suçun olmasının kâfi olmadığını, bunun yanında mahkûmiyet kararının da kesinleşmiş olması gerektiğini belirtmiştir²¹². Kesinleşmiş olan bu mahkûmiyet kararı hapis cezası olabileceği gibi para cezası da olabilmektedir. Burada önemli olan nokta tekerrür hükümlerinin sadece hapis cezalarında değil para cezalarında da geçerli olmasıdır²¹³. Ancak burada dikkat edilmesi gereken ise kesinleşen ilk mahkûmiyetin hapis ya da para cezası olmasının tekerrür hükümlerinin geçerliliği açısından bir engel oluşturmamakla birlikte işlenecek olan yeni

²¹⁰ Koca, Üzülmüş, a.g.e. s. 541.

²¹¹ Yılmaz, a.e. s. 552.

²¹² Aldemir, a.e. s. 50.

²¹³ Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 629-630.

suçun cezasının sadece hapis cezasından kaynaklı olması gerektiğidir²¹⁴. Failin işlemiş olduğu eylemin kanunen suç sayılıyor olması gerekmektedir. Suç yerine yasak ya da kabahat şeklinde düzenlenmiş olması işlenilen eylem suç teşkil etmediği için tekerrür hükümleri uygulanamayacaktır²¹⁵.

Yine tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesinde önemli nokta olan cezanın infaz şartı burada aranmamıştır. Cezanın kesinleşmiş olması tekerrürün uygulanabilirliği için yeterlidir (TCK, m.58/1). Ceza mahkûmiyetinin infaz edilmiş olması tekerrür açısından sürelerin başlangıcının hesaplanmasında önemli hale gelmektedir²¹⁶. Tekerrür hükümlerinin geçerli olabilmesinde temel şart mahkûmiyet kararının kesinleşmesine bağlı olduğuna göre kesinleşmenin hangi durumlarda gerçekleştiğini Ceza Muhakemesi Kanununa²¹⁷(CMK) göre kısaca incelemekte fayda vardır²¹⁸;

- İstinaf yolu kapalı olan mahkûmiyet kararları için ilgili mahkemenin karar vermesiyle birlikte mahkûmiyet kesinleşir. İstinaf yoluna başvurulamayan haller ise şöyledir; *Hapis cezasından çevrilen adli para cezaları hariç olmak üzere, sonuç olarak belirlenen üçbin Türk Lirası dâhil adli para cezasına mahkûmiyet hükümlerine, b) Üst sınırı beşyüz günü geçmeyen adli para cezasını gerektiren suçlardan beraat hükümlerine, c) Kanunlarda kesin olduğu yazılı bulunan hükümlere, Karşı istinaf yoluna başvurulamaz. Bu suretle verilen hükümler tekerrüre esas olmaz (CMK, m. 272/3).*
- Verilen mahkûmiyet kararına karşı gidebilecek kanun yolları olmasına rağmen belirtilmiş olan süreler içinde başvurulmaması halinde sürenin bittiği tarihte mahkûmiyet kesinleşir. İstinaf ve temyiz kanun yollarına başvurabilme süreleri tebliğ tarihinden itibaren yedi gündür (CMK, m. 273/1-276/1).

²¹⁴ 5237 sayılı Yasa md. 58 uyarınca tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için, önceki cezanın hapis ya da adli para cezası olmasının bir önemi bulunmamakta ise de, tekerrür uygulamasını gerektiren son cezanın hapis olması bir zorunluluktur YRG 4. CD, 20.01.2009, E.2008/21402, K.2009/291 <https://barandogan.av.tr/blog/mevzuat/infaz-kanunu-madde-107-kosullu-saliverilme.html> Erişim Tarihi: 05.11.2019.

²¹⁵ Bozdağ, a.g.e., s. 105.

²¹⁶ Bozdağ, a.g.e., 107.

²¹⁷ 17.12.2004 tarihli 25673 sayılı R.G.

²¹⁸ Bozdağ, a.g.e., 108.

- İstinaf mahkemelerince görülen ve temyiz kanun yolunun kapalı olduğu durumlarda istinaf mahkemesinin onama ve bozma kararlarının verildiği tarihte kesinleşir. Temyiz yolunun kapalı olduğu haller CMK, madde 286/2’de ayrıntılı olarak belirtilmiştir.
- Bölge adliye mahkemelerinin verdiği kararlara karşı temyiz yolu açık olan kararlarda Yargıtay’ın nihai kararıyla birlikte kesinleşir. Temyize gidilen durumlarda Yargıtay ceza dairesinin onama vermesi halinde onama kararının verildiği gün kesinleşir. Ancak bu durum Yargıtay ceza dairelerinin vermiş olduğu kararlara karşı yerel mahkemelerin karara uyma ve uymamalarına göre farklılık göstermektedir. İlk derece mahkemesinin Yargıtay ceza daireleri kararına uyma kararı vermesi halinde uyma kararı verildiği anda kesinleşir. İlk derece mahkemelerinin verdiği uymama kararlarında ise yedi gün içerisinde temyiz başvurusu yapılmadığı hallerde yedi günlük sürenin bittiği gün kesinleşme gerçekleşecektir. Ancak ilk derece mahkemelerinin karara uymama halinde temyiz süreleri içinde temyiz edilmesiyle birlikte Yargıtay Ceza Daireleri Genel Kurulunun vereceği karar kesindir ve bu karara karşı direnme gösterilemez. Bu dairenin kararı onama olduğunda onamanın olduğu tarihte kesinleşirken bozma kararında ise ilk derece mahkemesinin bozma üzerine vereceği kararla birlikte kesinleşecektir (CMK, m. 307/3/4).

Tekerrürün hükümlerinin devreye girebilmesinde en temel ve zorunlu koşulun işlenen suça yönelik ceza mahkûmiyetinin kesinleşmiş olması gerektiği bilinmektedir. Ancak kesinleşen bir mahkûmiyetin daha sonra ortadan kalkmış olmasının tekerrür hükümlerinin uygulanması açısından nasıl bir etkiye sahip olacağı da önemli bir husustur²¹⁹. Esasen kesinleşen bir ceza mahkûmiyeti bazı hallerde bu mahkûmiyetin ortadan kalkması nedeniyle, temel şart olan kesinleşmiş bir cezanın varlığını ortadan kaldırmakta ve tekerrür hükümlerinin uygulanması için en temel gerekçe yok olmaktadır. Bu haller ise; adli sicilden silinme koşullarının gerçekleşmesi, fiilin suç olmaktan çıkarılması, genel af, ön ödeme, dava zamanaşımı ve şikâyetten vazgeçmedir.

²¹⁹ Bozdağ, a.g.e., 109.

Kısaca yukarıda bahsedilen durumların olması halinde tekerrüre neden olacak ceza mahkûmiyeti olmadığından tekerrür hükümleri uygulanmayacaktır. Bunun yanında ceza zamanaşımı ve özel af durumlarının gerçekleşmesi halinde ise ceza mahkûmiyeti devam edeceğinden tekerrür hükümleri uygulanacaktır²²⁰. Ertelenmiş ceza ve koşullu salıverme içinde aynı durum geçerlidir²²¹.

3.1.2. Yeni Bir Suçun İşlenmiş Olması

Tekerrür için ikinci koşul daha önce işlenen ilk suç nedeniyle kesinleşen ceza mahkûmiyeti sonrasında yeni bir suçun işlenmiş olmasıdır. TCK, genel tekerrür sistemini benimsemektedir. Bu nedenle ilk işlenen suç ile daha sonraki suç arasında bir ayniyetlik aranmamaktadır. Yani bu suçlar nitelik olarak aynı olabileceği gibi tamamen farklı suçlar da olabilir²²². Yeni işlenen bir suç olmadığı takdirde tekerrürün varlığından söz etmek imkânsızdır. Ancak burada bilinmesi gereken ince nokta suç olarak kastedilenin sadece tamamlanmış bir suç olmadığı, teşebbüs aşamasında kalan suçlarında yeni işlenmiş bir suç olarak kabul edilerek tekerrür hükümlerinin uygulanabileceğidir²²³. 5237 sayılı TCK'ya göre yalnızca suçlar arasında tekerrür söz konusudur. Yani suçlar ve kabahatler ya da kabahat ve suçlar arasında tekerrürün olması söz konusu değildir²²⁴. Şöyle ki, kanunda net bir şekilde belirtilmiş olması nedeniyle yeni işlenen fiilin de kanunen suç olması gerekmektedir. Örneğin bu fiil bir kabahat ise TCK açısından tekerrür hükümleri uygulanmayacaktır²²⁵. Ancak bilinmesi gerekir ki, ilk ve sonraki suçun sadece TCK'da suç olarak kabul edilmiş olması şart değildir. Yani herhangi bir kanunda örneğin VUK, Terörle Mücadele Kanunu (TMK)²²⁶ ve diğerlerinde suç olarak yer alıyor olması yeterlidir. Yine burada da tekerrür

²²⁰ Ali Parlar, Muzaffer Hatipoğlu, **5237 Sayılı TCK'da Suça Teşebbüs, İştirak –İçtima ve Yaptırımlar**, 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2010, s. 306; Bozdağ, a.g.e., s. 110.

²²¹ Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2012, s. 593.

²²² Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 6. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2009, s. 598; Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 547.

²²³ İlhan Üzülmüş, “5237 sayılı Yeni TCK'da Suçta Tekerrür ve Özel Tehlikeli Suçlar”, **Hukuki Perspektif Dergisi**, Sayı: 4, 2005, s. 216.

²²⁴ Üzülmüş, “5237 sayılı Yeni TCK'da Suçta Tekerrür ve Özel Tehlikeli Suçlar”, s. 214.

²²⁵ Artuk, Gökçen, Yenidünya, a.g.e., s. 1049.

²²⁶ 12.04.1991 tarihli 20843 mükerrer sayılı R.G.

hükümlerinin geçerliliği için ilk ve sonraki suçun aynı kanunda düzenlenmesi gerekmemektedir²²⁷.

3.1.2.1. Tekerrür Hükümlerinin Uygulanamayacağı Haller

TCK, esasen tüm suçları tekerrür kurumuna dâhil etmekle birlikte, birtakım sebeplerle bazı suçların birbirlerine karşı tekerrüre neden oluşturamayacağını da yine 58'inci maddesinin 4 ve 5'inci fıkrasında belirtmiştir. Bahse konu hüküm "*Kasıtlı suçlarla taksirli suçlar ve sırf askerî suçlarla diğer suçlar arasında tekerrür hükümleri uygulanmaz. Kasten öldürme, kasten yaralama, yağma, dolandırıcılık, uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti ile parada veya kıymetli damgada sahtecilik suçları hariç olmak üzere; yabancı ülke mahkemelerinden verilen hükümler tekerrüre esas olmaz. Fiili işlediği sırada onsekiz yaşını doldurmamış olan kişilerin işlediği suçlar dolayısıyla tekerrür hükümleri uygulanmaz*" şeklinde ifade edilmektedir. Birbirlerine karşı tekerrüre neden olamayacak durumlar bu noktada alt başlıklar halinde incelenecektir.

3.1.2.1.1. Kasıtlı Suçlar- Taksirli Suçlar

Kast, kanunda suç olarak belirtilmiş olan hareketi sonuçlarını bilerek ve isteyerek yapmak (TCK, m. 21) iken taksir, gerekli olan dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık nedeniyle yapılan hareket sonucunda suçun yasal olarak belirtilen sonuçlarının öngörülmeden gerçekleşmesi durumudur (TCK, m. 22). "Kasıt ve taksir ile işlenen suçlar arasında tekerrür hükümleri uygulanamaz" ibaresi TCK'nın 58/4'üncü maddesi ile hüküm altına alınmıştır (TCK, m.58/4). Yani mahkûmiyete neden olan ilk suç kasıtlıysa ikinci suçun da kasıtlı ya da tam tersi ilk suç taksirli ise ikinci suçta taksir ile işlenen bir suç olmak zorunda olduğu belirtilmiştir²²⁸. Bilindiği üzere tekerrür aslında bir suç politikası aracıdır. Buradaki gaye suç işleme hususunda tecrübeli olan, toplumun huzuru ve güvenliğini riske atan kişilerin ıslah edilerek topluma yararlı bireyler haline getirilmesidir. Ancak burada anlatılan kasten suç işleyenler için geçerlidir. Çünkü kasıt olmaksızın taksirle işlenmiş suçlarda failer kasten suç işleyenler kadar toplumda risk

²²⁷ Bozdağ, a.g.e., s. 118.

²²⁸ Çetin Arslan, Bahattin Azizağaoğlu, **Yeni Türk Ceza Kanunu Şerhi**, Ankara, Asil Yayın Dağıtım, 2004, s. 233; Üzülmüş, "5237 sayılı Yeni TCK'da Suçta Tekerrür ve Özel Tehlikeli Suçlular", s. 217; Hakan Hakeri, **Yeni Türk Ceza Hukukunun Temel Kavramları**, 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2005, s. 345.

oluşturmamaktadır. Bu sebeple de kanunen kasıtlı- taksirli suçlar arasında tekerrür hükümlerinin uygulanmamasında karar kılmıştır²²⁹. Fakat unutmamak gerekir ki birbirleri arasında tekerrür hükümleri uygulanmıyor ancak ilk ve sonraki suç kasıt veya taksir ile işlenmişse yani iki suçtaki kusurluluk durumu aynıysa tekerrür hükümleri uygulanacaktır²³⁰.

3.1.2.1.2. Sırf Askeri Suçlar- Diğer Suçlar

Birbirleri arasında tekerrür hükümlerinin uygulanamayacağı suçlardan birisi de sırf askeri suçlar ile diğer suçlardır. Ancak sırf askeri suçun tanımı bugüne kadarki kanunlarımızın hiçbirinde yer almamıştır. Bu nedenle de doktrinde tanımlanmaya çalışılmıştır²³¹. Kabul gören bu tanımlamaya göre ise sırf askeri suç, yalnızca asker olarak çalışanlara ilişkin askeri hedeflere yönelik olan faydaların ihlal edilmesidir. Aynı zamanda sadece askerler tarafından işlenebilen ve onları ilgilendiren konular olmasından dolayı genel ceza kanunlarında yer almayan suçlardır²³². Bu hususta tekerrüre ilişkin durumda kanunda “...sırf askerî suçlarla diğer suçlar arasında tekerrür hükümleri uygulanmaz...” şeklinde belirtilmiştir (TCK md. 58/4).

3.1.2.1.3. Yabancı ve Milli Mahkemelerin Vermiş Olduğu Kararlar

Tüm ülkelerde egemenliğin bir parçası olan yargı gücü bu hususta tekelciliği benimseyen bir bakış açısının ürünüdür. Bu nedenle de devletler diğer devletlerin vermiş olduğu yargı kararlarını kendi verecekleri kararlarında esas almak zorunda değildirler²³³. Tekerrür konusunda da yabancı mahkemelerin vermiş olduğu yargı kararları TCK’ ya göre verilecek olan mahkeme kararlarında dikkate alınmayacaktır. Fakat bazı konular için istisna getirilmiştir ki bunlar kasten öldürme, kasten yaralama, yağma, dolandırıcılık, uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti ile parada veya

²²⁹ Bayraklı, a.e., s. 162.

²³⁰ Nur Centel, Hamide Zafer, Özlem Çakmut, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 4. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2006, s. 611; Üzülmmez, “5237 sayılı Yeni TCK’da Suçta Tekerrür ve Özel Tehlikeli Suçlular”, s. 217.

²³¹ Bozdağ, a.g.e., s. 120.

²³² Arslan, Kayaçık, a.g.e., s. 115; Centel, Zafer, Çakmut, a.g.e., s. 611; Üzülmmez, “5237 sayılı Yeni TCK’da Suçta Tekerrür ve Özel Tehlikeli Suçlular”, s. 218; Kayıhan İçel ve diğerleri, **Yaptırım Teorisi**, 2. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2002, s. 227.

²³³ Bayraklı, a.g.e., s. 163.

kıymetli damgada sahtecilik suçlarında yabancı mahkemelerin verdiği kararlar milli mahkemelerin vereceği kararlarda tekerrüre esas oluşturacaktır (TCK md. 58/4). TCK'nın verilmiş olan bu istisnalar ışığında milli tekerrür ve milletler arası tekerrür sisteminin birleşimi olan karma sistemi benimsediği net şekilde söylenebilmektedir²³⁴.

3.1.2.1.4. Suçu İşlediğinde On Sekiz Yaşını Doldurmamış Olan Kişilerin İşlediği Suçlar

Ceza ehliyeti bakımından en önemli noktalardan birisi on sekiz yaştır. Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için de kanun koyucu yaş sınırını on sekiz olarak belirlemiştir. Yani suçu işlediği anda on sekiz yaşını doldurmamış olan kişiler için tekerrür hükümleri uygulanmayacaktır²³⁵. Bu yaşlarda mükerrir olan, suç işleme hususunda ısrarcı kişiler için tekerrür hükümlerinin uygulanmamasını kendi davranışlarını henüz yönlendirebilecek yeterliliğe sahip olmamalarına bağlamakla birlikte herhangi bir tehlikelilik durumunun da olmadığı savunulmaktadır²³⁶.

TCK 58/5' inci maddesinde ilk suçun mu yoksa daha sonra işlenen suçun mu on sekiz yaşından önce işlenmiş olması gerektiğine dair bilgi net değildir. Ancak her ne olursa olsun on sekiz yaşından önce işlenen suçlarda tekerrür hükümleri uygulanamayacağından ilk suçun on sekiz yaşından önce işlenip işlenmediğine dikkat edilmelidir²³⁷. Konu ile ilgili verilmiş olan bir yargı kararın²³⁸ da da “*Sanık hakkında tekerrür hükümlerinin uygulamasına esas alınan Gördes Asliye Ceza Mahkemesinin 13.10.2011 tarih ve 2010/93 Esas 2011/191 Karar sayılı ilamına konu suç tarihinde sanığın 18 yaşından küçük olması sebebiyle TCK'nın 58/5 maddesi gereği tekerrüre esas olmaması ve adli sicil kaydında tekerrüre esas alınacak başka mahkumiyetinin de bulunmaması nedeniyle, mükerrirlere özgü infaz rejiminin uygulanamayacağına ilişkin*

²³⁴ Bayraklı, a.g.e., s. 163; Üzülmöz, “5237 sayılı Yeni TCK'da Suçta Tekerrür ve Özel Tehlikeli Suçlar”, s. 218.

²³⁵ Bayraklı, a.g.e., s. 163.

²³⁶ Mahmut Koca, İlhan Üzülmöz, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 500.

²³⁷ İzzet Özgenç, **Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi**, Adalet Bakanlığı Eğitim Dairesi Başkanlığı, Ankara, 2006, s. 701; Veli Özer Özbek, Pınar Bacaksız, Koray Doğan, **Ceza Hukuku Bilgisi Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 612.

²³⁸ Yargıtay 2. Ceza Dairesi, 10.09.2015. E. 2015/12559 K. 2015/15173 “Çevrimiçi” <https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 08.11.2019.

kanun yararına bozma istemi yerinde görülmüştür” ifadesine yer verilerek bu durum belirtilmiştir.

3.1.3. İkinci Suçun Belirli Bir Sürede İşlenmiş Olması

Tekerrür hükümlerinin devreye girebilmesi için ikinci suçun ilk suç için verilen cezanın kesinleşmesinden sonra işlenmiş olması şartı aranmaktadır. Bu şartın aranıyor olması 5237 sayılı TCK’nın süreli tekerrür sistemini benimsediğini göstermektedir²³⁹. TCK’da bu durum şu şekilde yer almıştır (TCK m. 58/2);

“Tekerrür hükümleri ilk işlenen suç nedeniyle;

- a) *Beş yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren beş yıl,*
- b) *Beş yıl veya daha az süreli hapis ya da adli para cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl, geçtikten sonra işlenen suçlar dolayısıyla uygulanmaz”.*

Belirtilen hükümlerden anlaşılan, ikinci işlenen suç nedeniyle tekerrür hükümlerinin söz konusu olabilmesi için bu suçun tekerrür süreleri içerisinde işlenmiş olması kâfidir. Yani bu suç için tekerrür süreleri dâhilinde cezanın kesilmesi ya da kesinleşmiş olmasına gerek yoktur²⁴⁰.

Zanlının birden fazla mahkûmiyeti var ise, suçun niteliğinin yanında cezanın miktarının da tekerrür sürelerinin başlangıcında önemli bir yere sahip olmasından dolayı en ağır cezaya sahip hüküm tekerrüre esas oluşturacaktır. Hapis cezasının yanında adli para cezasından da hüküm giyilmişse tekerrür sürelerinin başlayabilmesinin şartı iki cezanın da tam olarak infaz edilmiş olmasıdır²⁴¹.

Tekerrüre ait süreler kanunda yıl olarak belirtilmiştir. Bu sürelerin hesaplanması da genel olarak yıl bazlı hesaplamalardaki kaideler geçerlidir. Belirtilen bu süreler bittikten sonra işlenen ikinci suç nedeniyle tekerrür hükümleri uygulanarak cezalar

²³⁹ Bayraklı, a.g.e., s.161; Artuk, Gökçen, Yenidünya, a.g.e. s. 1050; Üzülmüş, “5237 sayılı Yeni TCK’da Suçta Tekerrür ve Özel Tehlikeli Suçlular”, s. 216.

²⁴⁰ Centel, Zafer, Çakmut, a.g.e., s. 609; Bayraklı, a.g.e., s.162.

²⁴¹ Arslan, Kayaç, a.g.e., s. 133.

artırılamaz²⁴². Bir diğer önemli nokta da dava zamanaşımı süresi ve tekerrür süresi aynı zamanda işliyor olmasıdır. Ancak tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için dava zamanaşımı süresinin dolmamış olması gerekir. Şayet ilk suçun dava zamanaşımı süresi dolmuşsa tekerrürden bahsedilemez. Aynı şekilde sonraki suçun dava zamanaşımı dolmuşsa tekerrürün var olabilmesi için gerekli olan bir şart noksan olduğu için tekerrür hükümlerinin uygulanması mümkün değildir²⁴³.

3.2. Tekerrürün Sonuçları

Tekerrürün var olması halinde tekerrüre düşen kişiler için öngörülecek olan suç ve ceza politikaları, ülke kanunlarının benimsemiş olduğu tekerrür sistemlerine göre şekil almaktadır. Dolayısıyla tekerrür durumunda mükerrir olan kişiler için hükmedilecek olan cezalar artırılabilir ya da türü değiştirilebilir, ceza infaz rejimi değiştirilebilir veyahut cezanın yanında ceza infaz rejimi de değiştirilebilir²⁴⁴. TCK'da da bu durum kendini göstermiştir. Tekerrürün sonuçları 5237 sayılı TCK'ya göre ceza artırımı sistemi terk edilerek tekerrüre düşen kişiler için mükerrirlere özgü infaz rejimi ve denetimli serbestlik tedbirine geçilmiştir (TCK m. 58). Bir diğer önemli sonuç ise sonraki suç için verilecek olan ceza kanunda seçimlik olarak hapis ve adli para cezası şeklinde ise tekerrür nedeniyle bu cezanın hapis cezası olarak verilmesi zorunluluğudur²⁴⁵.

Günümüzde geçerliliğini sürdüren ve genel tekerrür sisteminin kabul gördüğü 5237 sayılı TCK'nın tekerrür karşısında ceza artırımı sistemi yerine benimsediği sistemler kısaca (TCK, m. 58);

- Tekerrüre neden olan sonraki suça öngörülen cezalar seçimlik olarak adli para cezası ve hapis cezası ise cezanın kesinlikle hapis cezası olarak hükmedilmesi,

²⁴² Erem, "Tekerrür Hakkındaki Kanun Hükümlerinin Tetkiki", s. 206; Üzülmez, **Türk Hukukunda Tekerrür**, s. 116-117.

²⁴³ Erem, "Tekerrür Hakkındaki Kanun Hükümlerinin Tetkiki", s. 206; Erhan Günay, **Cezada Tekerrür Uygulaması**, Ankara, Adil Yayınevi, 1996, s. 70.

²⁴⁴ Bozdağ, a.g.e., s. 128.

²⁴⁵ Arslan, Kayanççek, a.g.e., s. 144; Süheyl Donay, Mahmut Kaşıkçı, **5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu ve Yürürlük Kanunu**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2004, s. 82.

- Tekerrüre neden olan sonraki suçu işleyen mükerrirlere cezayı bu kişilere özgü infaz rejimine göre uygulanması,
- Cezanın infazı sonrasında denetimli serbestlik tedbirinin uygulanması,
- Koşullu salıvermenin geciktirilmesidir(CGİHK m. 108).

3.2.1. Seçimlik Cezalardan Ağır Olanın Uygulanması

TCK'da birtakım suçlar²⁴⁶ örneğin, *“kasten yaralama fiilinin kişi üzerindeki etkisinin basit bir tıbbî müdahaleyle giderilebilecek ölçüde hafif olması hâlinde (TCK, m. 86/2), taksirle başkasının vücuduna acı veren veya sağlığının ya da algılama yeteneğinin bozulmasına neden olan kişi hakkında (TCK, m. 89/1), yaşı, hastalığı veya yaralanması dolayısıyla ya da başka herhangi bir nedenle kendini idare edemeyecek durumda olan kimseye hal ve koşulların elverdiği ölçüde yardım etmeyen ya da durumu derhal ilgili makamlara bildirmeyen kişi için (TCK, m. 98/1)”* hükmolunacak cezalar hapis cezası ve adli para cezası şeklinde seçimlik olarak düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre ilk kez suç işleyenler için hangi cezanın verileceğine hâkim takdir yetkisini kullanarak karar vermektedir²⁴⁷. Ancak tekerrür söz konusu olduğunda seçimlik olarak yer alan hapis cezası ve adli para cezasının varlığı halinde sonucun ne olacağı maddede *“Tekerrür halinde, sonraki suça ilişkin kanun maddesinde seçimlik olarak hapis cezası ile adlî para cezası öngörülmüşse, hapis cezasına hükmolunur”* ifadesi ile konu netleştirilmiştir (TCK m. 58/3). Kanunda tersi bir hüküm yer almıyorsa daha sonra işlenen ikinci suçun ceza kanunu veya herhangi bir özel kanunda seçimlik olarak yer alan cezaların varlığı halinde ceza seçimlik olmaktan çıkar ve hapis cezası olarak uygulanır²⁴⁸. Seçimlik olarak uygulanan cezalar tekerrüre esas oluşturmamaktadır konu ile ilgili bir yargı kararında²⁴⁹da *“Sanık hakkında tekerrüre esas alınan Karşıyaka 1. Asliye Ceza Mahkemesinin 2008/102 esas ve 2008/811 karar sayılı kararında yazılı hapis cezasından çevrilme kamuya yararlı bir işte çalışma seçeneği yaptırımının hapis ve adli para cezası dışındaki tedbir kararlarına ilişkin olduğu ve tekerrüre esas alınmayacağına gözetilmemesi..Bozmayı gerektirmiş, sanık*

²⁴⁶ Benzer şekilde düzenlenen maddeler için bkz: TCK m. 99/1, 116/2, 116/3, 166/1, 259/1, 263/1 gibi.

²⁴⁷ Yılmaz, a.e., s. 561.

²⁴⁸ Özbey, a.e., s. 93.

²⁴⁹ Yargıtay 23. Ceza Dairesi, 27.12.2016. E. 2015/16067. K. 2016/11172. “Çevrimiçi” <https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 11.11.2019.

müdafinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmüş olduğundan hükümlerin bu sebepten dolayı 5320 sayılı Kanun'un 6723 sayılı Kanun'un 33. maddesi ile değişik 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK'nın 321. maddesi uyarınca bozulmasına, ancak yeniden yargılama yapılmasını gerektirmeyen bu hususun aynı kanunun 322. maddesi uyarınca düzeltilmesi mümkün bulunduğundan, hüküm fıkralarında yer alan TCK'nın 58. maddesinin uygulanmasına ilişkin bölümün çıkartılması suretiyle sair yönleri usul ve yasaya uygun bulunan hükümlerin düzeltilerek onanmasına, 27/12/2016 tarihinde oybirliğiyle karar verildi” ifadesi ile bu durum açıklanmıştır.

3.2.2. Özel İnfaz Rejimi Uygulaması

Yeni bir suç işleyerek mükerrir durumuna düşen kişiler en ağır yaptırımlardan biri olan mükerrirlere özgü infaz rejimi ile karşı karşıya kalmaktadırlar²⁵⁰. Mükerrirlere özgü infaz rejimi CGİHK m. 108’ de ayrıntılı bir şekilde yer almaktadır. Bu maddeye göre tekerrür nedeniyle hüküm giyen kişi ancak ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasının otuz dokuz yılını, müebbet hapis cezasının otuz üç yılını, süreli hapis cezasının dörtte üçünü infaz kurumunda iyi hal şeklinde geçirmesi halinde koşullu salıverme imkânından yararlanabilecektir (CGİHK m. 108). Tekerrür durumu söz konusu olmadığı halde normal cezaya hükmedilmiş kişilerin koşullu salıverme şartları ise CGİHK m. 107’ de yer almaktadır. Buna maddeye göre de hükümlünün ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasının otuz yılını, müebbet hapis cezasının yirmi dört yılını, süreli hapis cezalarının da yarısını infaz kurumunda iyi halli olarak çektikleri takdirde koşullu salıvermeden yararlanabilecekleri hüküm altına alınmıştır (CGİHK m. 107).

Verilen mahkûmiyet kararlarında mükerrirlere özgü infaz rejiminin uygulanacağı açıkça belirtilmek zorundadır (TCK m. 58/7). Aksi takdirde kararda yer almaması mahkûm açısından kazanılmış hakka neden olacağı için ceza infaz rejimine göre çektirilemeyecektir²⁵¹. Kanunda tekerrüre düşen kişilere adli para cezası hükmedildiğinde infaz rejiminin uygulanması gerektiğine dair bir bilgi yer

²⁵⁰ Yılmaz, a.e., s. 559.

²⁵¹ Mehmet Kurt, “Mükerrirlere Özgü İnfaz Rejimi ve Denetimli Serbestlik Tedbiri”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 4, 2011, s. 224; Bahri Öztürk, Mustafa R. Erdem, **Ceza Hukuku**, 5. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2007, s. 244.

almamaktadır. Hapis cezasının adli para cezasına dönüştürüldüğü cezalarda da durum aynıdır. Bu nedenle mükerrirlere özgü infaz rejimi sadece hapis cezalarında uygulanabilmektedir²⁵². İkinci kez tekerrüre düşen hükümlü koşullu salıvermeden faydalanamayacaktır. Verilen hükümde de kişiye ikinci defa tekerrür hükümlerinin uygulanacağı bilgisi yer almak zorundadır (CGİHK m. 108/3). Kanunda yer alan bu madde ile ilk kez tekerrür hükümlerine maruz kalan hükümlünün tekrar tekerrüre düşüyor olması iyileşmeye niyeti olmadığını göstermesinin yanında toplum açısından ağır tehlike oluşturmaktadır. Bu nedenle koşullu salıvermeden ikinci kez tekerrüre düşenler yararlanamayacaktır ve işledikleri son suçun cezasının tümünü infaz kurumunda tamamlamaktadır²⁵³.

3.2.3. Denetimli Serbestlik Tedbirinin Uygulanması

TCK'ya göre tekerrürün sonuçlarından bir diğeri de infaz edildikten sonra tekerrüre neden olacak eylemi gerçekleştirmeleri sonucu tekerrür hükümlerine maruz kalan kişiler için uygulanacak olan denetimli serbestlik tedbidir (TCK m. 58/6)²⁵⁴. Denetimli serbestlik en basit tabir ile faillerin toplum içerisinde serbest bırakılarak denetim halinde olunmasıdır. Esasında bu yöntem faillerin yaşadıkları olumsuzlukların düzgün bir şekilde neticelenmesine mâni olan durumların ortadan kaldırmasına, çevresindeki bireylerle uyum içine girebilmesine, sosyal ve hukuksal görevlerine alıştıran bunları yerine getirmesini sağlamaya yönelik bir uygulamadır²⁵⁵. Toplumdaki tüm bireylerin rahat bir şekilde sosyal hayatlarını yaşayabilmeleri, dünyada sadece birey oldukları için elde ettikleri bir haktır. Herhangi bir suçtan dolayı hüküm giymiş olan kişiler de sosyal yaşamdan soyutlanmamalıdır. Bu nedenle denetimli serbestlikte bahsedilen durumların gerçekleşebilmesi için ortaya çıkan insani yaptırımlardan biridir²⁵⁶. İkinci defa tekerrür hükümleri uygulandığı takdirde, denetimli serbestlik

²⁵² Hakeri, a.g.e., s. 596.

²⁵³ Üzülmöz, “5237 sayılı Yeni TCK’da Suçta Tekerrür ve Özel Tehlikeli Suçlular”, s. 219; Aldemir, a.e., s. 55.

²⁵⁴ Örnek olması açısından denetimli serbestlik ile ilgili verilmiş yargı kararı bkz: Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 12.07.2011. E. 2011/7-173. K. 2011/174 “Çevrimiçi” <https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 11.11.2019.

²⁵⁵ Haluk Çolak, Uğurtan Altun, “Denetimli Serbestlik Kavramının Yaptırım Teorisi ve Penolojik Bakımından Tahlili ile Pozitif Hukukumuzdaki Düzenlemeler”, **Adalet Dergisi**, Sayı: 25, 2006, s. 4.

²⁵⁶ Necati Nursal, Selcen Ataç, **Denetimli Serbestlik ve Yaptırım Sistemi**, Ankara, Yetkin Yayıncılık, 2006, s. 33.

tedbiri uygulanmaz, konu ile ilgili yargı kararında²⁵⁷ da bu durum, “*Sanığın tekerrire esas alınan Ankara Yirmibirinci Asliye Ceza Mahkemesinin 2005/99-725 sayılı ilamında, koşulları oluşmasına rağmen Samsun Birinci Asliye Ceza Mahkemesi'nin 2001/1290-1284 sayılı ilamı nedeniyle 765 sayılı TCK'nın 81. maddesinin uygulanmamış olmasına göre, 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun'un 108/3. maddesinde düzenlenen ikinci defa tekerrür hükümlerinin uygulanma koşullarının oluşmadığının gözetilmemesi, bozmayı gerektirmiş, İkinci defa tekerrür hükümleri uygulandığı takdirde, denetimli serbestlik tedbiri uygulanmaz. Somut olayda, koşulları oluşmasına rağmen 2001 tarihli Samsun 1. Asliye Ceza Mahkemesi ilamı nedeniyle ikinci defa tekerrür hükmü uygulanmaması sebebiyle denetimli serbestlik tedbirinin uygulanmaması konusundaki koşul oluşmadığından bu yönde karar verilmesi hükmü bozmayı gerektirmiştir*” ifadesine yer verilerek bu durum belirtilmiştir.

Denetimli serbestlik sistemine benzer uygulamalar Türk ceza sisteminde uzun zamandır var olmakla birlikte günümüzdeki hali gibi hiç yer almamıştır. Tam anlamıyla denetimli serbestlik 2005 yılında 5237 sayılı TCK ve 5275 sayılı CGİHK’ da açık bir şekilde yer alarak sisteme girmiştir. 5402 sayılı Denetimli Serbestlik ve Yardım Merkezleri ile Koruma Kurulları Kanunu²⁵⁸ ile de bu yaptırımın uygulama yöntemleri belirlenmiştir²⁵⁹.

Denetimli serbestlik TCK madde 58/6’da da yer aldığı gibi mükerrirlere özgü infaz rejimi sonrasında uygulanacak olan bir tedbirdir ki denetimli serbestlik tedbiri mükerrir olan failler için uygulanacaktır. Mükerrirlere özgü infaz rejiminde olduğu gibi cezada denetimli serbestliğin uygulanacağı da belirtilmek zorundadır (TCK m. 58/7). Kararda bu bilginin yer almaması fail için kazanılmış hak oluşturup oluşturmayacağı hali hazırda tartışılıyor olsa da Yargıtay tekerrür müessesesini maddi ceza hukukuna ait gördüğünden dolayı kazanılmış hak olarak kabul ettiği içtihatları bulunmaktadır²⁶⁰.

²⁵⁷ Yargıtay 13. Ceza Dairesi, 22.05.2012. E. 2011/10287 K. 2012/11791 “Çevrimiçi” <https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 11.11.2021.

²⁵⁸ 20.07.2005 tarihli 25881 sayılı RG.

²⁵⁹ Kurt, a.e., s. 226.

²⁶⁰ “5237 sayılı TCK'nın 58. maddesinde düzenlenmiş bulunan ve güvenlik tedbirlerine ilişkin bölümde yer alan "tekerrür müessesesinin" infaz hukukundan daha çok maddi ceza hukukuna ilişkin bir kurum olduğu görülmektedir. Hükümlülüğün yasal sonucu olmaması nedeniyle 5275 sayılı TCK'nın 98 vd.

Önemli noktalardan birisi de cezayı hükmeden hâkimin sadece failin mükerrerliğinin tespiti ve özel infaz rejimi ile denetimli serbestlik tedbirinin uygulanacağına dair kararı vermekle mükellef olmasıdır. Denetimli serbestlik süresini belirlememelidir çünkü bu karar koşullu salıverme kararını verecek olan mahkemeye aittir²⁶¹. Hâkim cezanın infazının tamamlanmasının ardından denetim süresini bir yıldan az olmamak kaydıyla belirler ve bu denetim süresi zarfında süreyi beş yıla kadar uzatabilmektedir. Tekerrür sebebiyle kabul edilmiş olan denetim süresi içinde şartlı salıvermeye ait hükümler uygulanacaktır (CGİHK m. 108/5).

Denetimli serbestlik tedbiri kapsamında uygulanacak yaptırımlar CGİHK m.107/7-8-9' uncu maddelerde belirtilmiştir. Buna göre:

- Hükümlü, denetim süresinde, infaz kurumunda öğrendiği meslek veya sanatı icra etmek üzere, bir kamu kurumunda veya özel olarak aynı meslek veya sanatı icra eden bir başkasının gözetimi altında, ücret karşılığında çalıştırılabilir (CGİHK m. 107/7).
- On sekiz yaşından küçük olan hükümlüler, denetim süresinde eğitimlerine, gerektiğinde barınma imkânı da bulunan bir kurumda devam ederler (CGİHK m. 107/8).

maddeleri uyarınca infaz aşamasında bu konuda karar alınması mümkün değildir. Tekerrür koşullarının bulunup bulunmadığı, hükümlü hakkında kaçınıcı kez tekerrür hükümlerinin uygulandığı ve tekerrür nedeniyle hükümlünün cezaevinde kalacağı süreye eklenecek sürenin belirlenmesi için mahkûmiyet hükmünde açıkça hangi hüküm nedeniyle kişinin mükerrir sayıldığına yani hangi mahkûmiyetin tekerrüre esas alındığının belirtilmesi zorunludur. Nitekim 5237 sayılı Yasa'nın 58. maddesinin 6 ve 7. fıkralarında bu husus açıkça belirtilmiştir. Sanık hakkında tekerrür koşulları oluşmuş ise de, mahkûmiyet hükmünde 5237 sayılı Yasa'nın 58. maddesinin 6 ve 7. fıkralarının uygulanmasına karar verilmemiş olması ve aleyhe yönelen temyiz bulunmaması karşısında CYUY'nin 326/son maddesinde belirtilen, lehe temyiz davası üzerine cezanın aleyhe değiştirilmemesi kuralı uyarınca Yargıtay C.Başsavcılığı itirazının reddine karar verilmelidir" Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 17.04.2007. E.2007/1071, K.2007/98, <https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?t=20173> Erişim Tarihi: 02.02.2021.

²⁶¹ "Denetimli serbestlik tedbiri, cezanın infazından sonra uygulanacak bir infaz kurumudur. Denetim süresini belirleme ve gerektiğinde uzatma görevi, hükmü veren mahkemeye değil, hükümlünün infaz aşamasındaki davranışlarını da değerlendirerek koşullu salıverme ile ilgili kararı verecek olan mahkemeye aittir. Buna göre hükümlülük kararında, mükerrir olan sanık hakkında 5237 sayılı TCY'nin 58/6-7. maddeleri gereğince mükerrirlere özgü infaz rejiminin ve cezanın infazından sonra denetimli serbestlik tedbirinin uygulanmasına karar verilmesiyle yetinilmesi gerekirken, infaz aşamasında belirlenecek bir konuda infazı kısıtlayacak şekilde denetim süresinin belirlenmesi yasaya aykırıdır (5237 s. TCK m. 58)" Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 12.07.2011. E.2011/7-173, K.2011/174, <https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 02.02.2021.

- İnfaz hâkimi, denetim süresinde hükümlüye rehberlik edecek bir uzman kişiyi görevlendirebilir. Bu kişi, kötü alışkanlıklar edinebileceği çevrelerden uzak kalması ve sorumluluk bilinciyle iyi bir hayat sürmesini temin hususunda hükümlüye öğütte bulunur; eğitim gördüğü kurum yetkilileri veya yanında çalıştığı kişilerle görüşerek, istişarelerde bulunur; hükümlünün davranışları, sosyal uyumu ve sorumluluk bilincindeki gelişme hakkında üçer aylık sürelerle rapor düzenleyerek infaz hâkimine verir (CGİHK m. 107/9).

Hâkim hükümlünün karakterini inceleyerek toplum ile sağladığı uyumu da baz alarak denetimli serbestlik tedbirini hiç uygulamayabilir ya da yukarıda bahsedilen yükümlülüklerden vermeden denetim süresinin tamamlanmasına karar verebilir. Bunun yanında denetim süresi devam ederken denetimli serbestlik tedbirini ya da verilmiş olan yükümlülükleri de kaldırabilmektedir (CGİHK m. 107/10).

Denetim süresi içerisindeyken koşullu salıverme halinde olan hükümlü kasten hapis cezası olan bir suç işlediğinde ya da hâkimin ikazlarına rağmen yükümlülükleri yerine getirmemesi durumunda koşullu salıverme kararı geri alınır (CGİHK m. 107/12). Lakin tekrar tekerrüre düşen bu kişiler için koşullu salıvermenin geri alınması haricinde başka uygulanacak bir yaptırım kanunda yer almamaktadır²⁶². Esasında uygulanacak bir yaptırımın olmaması büyük bir noksanlıktır ve denetim tedbirinin etkinliğinin azalmasına neden olacaktır. Bu nedenle bu eksikliğin örneğin üç ya da altı aylık kısa süreli hapis cezası gibi bir yaptırımı olan yeni düzenlemeyle giderilmesi uygun bir yaklaşım olabilir²⁶³.

3.2.4. Cezanın Ertelenmesine Etkisi

Hapis cezasının ertelenmesi ile ilgili maddeye göre daha önce kasıtlı bir suç sebebiyle üç aydan daha fazla hapis cezasına hükmedilmemiş ve aynı zamanda mahkemede sergilediği pişmanlık ile tekrar suç işlemeyeceğine dair güven oluşturmaları halinde iki ve daha az süreli hapis cezaları ertelenebilmektedir (TCK m. 51). Maddede

²⁶² M. Ruhan Erdem, “5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu’nda Bir “Güvenlik Tedbiri” Olarak Tekerrür”, **Hukuk ve Adalet Eleştirel Hukuk Dergisi**, Sayı: 9, 2007, s. 252; Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s. 635.

²⁶³ Bozdağ, a.g.e., s. 137; Özbey, a.e., s. 98.

belirtilen hüküm ayrıntılı olarak ele alındığında failin daha önce üç aydan fazla hapis cezası almış olduğu hallerde cezanın ertelenemeyeceği anlaşılmaktadır²⁶⁴.

Cezanın ertelenmesi ve tekerrür hükümlerinin birlikte uygulanabildiği hallerde yeni işlenen suç için öngörülen ceza hapis cezası olduğunda tekerrürün varlığı halinde cezanın ertelenmesini engelleyen bir madde olmadığından dolayı ceza ertelenebilecektir. Yine aynı şekilde tekerrür hükümlerinin uygulanması gereken hapis ve adli para cezası gerektiren suçlarda tekerrür nedeniyle hapis cezası verilmek zorunda olsa bile cezanın ertelenmesi için bir engel yoktur. Sadece fail verilen bu erteleme kararı süresince denetim halinde iken kasıtlı suç işlemenin yanında hâkimin ikazlarını dikkate almayıp suç işlemekte ya da yükümlülüklerini yerine getirmemekte ısrarcı davranırsa ceza, infaz kurumunda çektirilebilir²⁶⁵. Ancak mükerrir olan kişiler için üç aydan fazla hapis cezası aldıklarında cezaları ertelenemeyecektir²⁶⁶.

3.2.5. Takdiri Hafifletici Nedenlere Etkisi

Suç işleyerek hâkim karşısına çıkmış olan failin geçmiş hayatı, daha önce suç işlemiş olma durumu, yapmış olduğu eylem sonrasındaki ve yargı sürecindeki tutumu, verilecek olan cezanın failin ilerideki yaşantısına olabilecek etkileri gibi takdiri indirim sebeplerinin varlığı halinde alacağı cezalarda indirimle gidilebilir. Uygulanabilecek olan bu cezalar, ağırlaştırılmış müebbet yerine müebbet hapis cezası, müebbet hapis cezası yerine yirmi beş yıl hapis cezası, diğer süreli cezalarda ise altıda birine kadar indirimdir (TCK m. 62). Maddeden de anlaşıldığı gibi asıl kilit nokta failin ileride potansiyel bir suçlu olup olmayacağına yönelik geçmiş hayatı, daha önce suç işleyip işlemediği ve toplum açısından bir tehlike oluşturup oluşturmadığıdır. Tekerrüre düşen mükerrir kişiler ileride de suç işleyebilecek bir yapı sergilediklerinden dolayı takdiri hafifletici sebeplerle cezalarına indirim yapılması mümkün değildir²⁶⁷.

3.2.6. Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması

Hükmün açıklanmasının geri bırakılması (HAGB) için zanlının daha evvel kasıtlı bir suç sebebiyle hüküm giymemiş olması gereklidir. Failin önceki suç için aldığı

²⁶⁴ Centel, Zafer, Çakmut, a.g.e., s. 664.

²⁶⁵ Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 504.

²⁶⁶ Bozdağ, a.g.e., s. 139.

²⁶⁷ Bozdağ, a.g.e., s. 140.

cezanın adli para ceza cezası ya da hapis cezası olmuş olması fark etmeyecektir. Aynı zamanda failin on sekiz yaşından önce işlemiş olduğu suç nedeniyle almış olduğu mahkûmiyet HAGB'na mâni olurken tekerrür hükümleri için bir engel oluşturmamaktadır. Ancak hüküm giymiş kişilerin adli sicil kayıtlarının silinmesi halinde yeni suç işlemleri halinde HAGB mâni olmayacağı gibi tekerrür hükümleri de geçerli olmayacaktır²⁶⁸.

3.2.7. Ceza Zamanaşımına Etkisi

Tekerrür süresinde suçlunun tekrar bir suç daha işlemesi durumunda kanunda yer alan koşulların da varlığı halinde ceza zamanaşımı kesilecektir. Bu durum kanunda da *“Bir suçtan dolayı mahkûm olan kimse üst sınırı iki yıldan fazla hapis cezasını gerektiren kasıtlı bir suç işlediği takdirde, ceza zamanaşımı kesilir”* şeklinde yer almaktadır (TCK 71/2). Zamanaşımının kesilmesi için sonraki suçun önceki suçun zamanaşımı süresi içinde işlenmiş olması kâfîdir. Bu nedenle iki suç arasında tekerrür açısından bir bağlantı olmak zorunda değildir²⁶⁹.

4. VERGİ SUÇ VE KABAHAHLERİNDE TEKERRÜR

Ceza hukuku toplumun huzurunu bozan ve suç olarak nitelendirilen davranışların daha fazla işlenmesini önlemek adına faillere yönelik ceza yaptırımlarının uygulama alanını en geniş haliyle kapsayan hukuk dalı olarak karşımıza çıkmıştır. Hangi hareketlerin suçu oluşturduğu ve ne şekilde ceza yaptırımının olacağını belirleyen kuralları içermektedir²⁷⁰.

Vergi ceza hukuku vergi hukukunun vergi suç ve cezalarıyla ilgili alt birimlerini inceleyen hukuk dalıdır. Esasında vergi suçları devlet hazinesine yönelik işlenmiş ekonomik suçlar olarak kabul edilmektedir. Nitekim işlenen vergi suçları neticesinde devlet hazinesi zarar görmektedir. Vergi suçu işlendiğine kanaat getirebilmek için ortada bir hazine yararının ihlali söz konusu olmalıdır. Burada aslında hazine yararı ve kamu yararı iç içedir. Çünkü vergi suçlarının önlemeye çalışılmasındaki asıl amaç kamu

²⁶⁸ Arslan, Kayaççiçek, a.g.e., s. 188.

²⁶⁹ Faruk Erem, Ahmet Danişman, Mehmet Emin Artuk, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1997, s. 1022.

²⁷⁰ Arık, a.e., s. 2.

finansmanını oluşturan vergilerin zamanında ve eksiksiz olarak herhangi bir kayba uğramadan hazine bünyesine alınarak kamu yararına hizmet sunabilmektir²⁷¹.

4.1. Vergi Suçlarında Tekerrür

Kanunda net bir şekilde suç olarak belirtilen ve işlendiği takdirde uygulanacak olan müeyyide hapis cezası ya da adli para cezası olan fiiller suç olarak tanımlanmaktadır²⁷². Ceza kanunlarının varlığı ve işlenen suçlara karşılık ceza uygulamasının olmasındaki amaç işlenecek olan suçları engellemektir. Tekerrür müessesesinin buradaki görevi ise suç işlemekte ısrar eden faille suçların tekrarı halinde uygulanacak olan yaptırımları düzenlemektir²⁷³. Vergi Usul Kanun’unda suç ve kabahat yer almakta ancak genel ilke ve kurallar hakkında yeterli düzenleme bulunmamaktadır²⁷⁴.

5237 sayılı TCK, işlenen suçlar arasında aynı türden olması şartını aramamaktadır. Nitekim Kanun sadece genel tekerrür sistemini benimsediği için suçlar arasında aranan ayniyet şartı ortadan kalkmıştır. Ancak dikkat edilmesi gereken ayrıntı ise yalnızca suçlar arasında geçerli olan bir durumdur yani kabahatler ve suçlar arasında tekerrür söz konusu olmamaktadır. Ayrıca işlenen suçların her ikisinin de TCK’da suç olarak yer alması şartı aranmamaktadır. Herhangi bir kanunda suç olarak bulunması yeterlidir. Tekerrürün işleyebilmesi için ilk ve sonraki suçun aynı kanunda düzenlenmiş olması da önemli değildir. Örneğin işlenen ilk suç TCK’da yer alan hırsızlık suçu iken ikinci işlenen suç VUK’ta yer alan kaçakçılık suçu olabilir. Ancak özel kanunlarda konuya ilişkin özel bir düzenleme varsa buradaki hükümlere göre hareket edilmelidir²⁷⁵.

Bu noktada kısaca VUK’ta vergi suçları olarak yer alan vergi kaçakçılığı suçu, vergi mahremiyetinin gizliliği suçu ve mükellefin özel işlerini yapma suçu ile ilgili açıklamalara yer verilecektir.

²⁷¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 22. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2013, s. 209; Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2013, s. 147.

²⁷² Kenan Taş, “Vergi Usul Kanunu’nda Tekerrürden Kaynaklanan Sorunlar”, **Vergi Raporu**, Sayı: 200, 2016, s. 50.

²⁷³ Coşkun, Çelik, a.e. s. 69.

²⁷⁴ Funda Başaran Yavaşlar, a.e. s. 2839.

²⁷⁵ Bozdağ, a.g.e., s. 117-118.

4.1.1. Vergi Kaçakçılığı Suçu

VUK'un 359'uncu maddesinde belirtilen eylemlerin işlenmesi halinde kaçakçılık suçu oluşmaktadır. Bu fiillerle vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet verilmesi halinin ceza mahkemelerinde yargılanarak hürriyeti bağlayıcı cezalar ile cezalandırılacakları hüküm altına alınmıştır²⁷⁶. Kaçakçılık suçunun cezalandırılabilmesi için vergi ziyaına sebebiyet vermesi şart değildir. Önemli olan maddede belirtilen eylemlerden işlenmiş olmasıdır. Kaçakçılık suçu için vergi ziyaına sebep olmak şart olmasa da vergi ziyaının oluşması halinde hürriyeti bağlayıcı cezaların yanında ekonomik bir ceza olan vergi ziyaı cezası yaptırımını uygulanacaktır. Şöyle ki vergi kaçakçılığı nedeniyle vergi ziyaına sebebiyet verildiğinde ceza üç kat olarak uygulanır (VUK m. 344/2, 359). Kaçakçılık için öngörülen cezalarda uzlaşma talebinde bulunulamazken vergi ziyaı için cezada indirim talebi yoluna başvurulabilir veya vergi mahkemelerine dava yolu ile itirazda bulunabilir²⁷⁷.

Kaçakçılık suçu seçimlik hareketli suç²⁷⁸ kategorisine girmektedir. VUK madde 359'da yer alan eylemlerden yalnız birinin işlenmiş olması suçun var olması için kâfidir. Kaçakçılık suçunu teşkil eden eylemlerden ise birkaçının bir arada işlenmesi durumunda içtima hükümleri geçerli olmayıp tek bir ceza uygulanır²⁷⁹. Burada dikkat edilmesi gereken nokta birden fazla işlenen suçlar madde 359'da yer alan eylemlerde aynı bentte işlenen suçlar için geçerli bir haldir. Örneğin aynı dönemde birkaç belge üzerinde tahrifata sebep olmuş (VUK m. 359/a-2), defterleri gizlemiş (VUK m. 359/a-2), ve sahte belge düzenlemiş (VUK m. 359/ b) olan kişinin burada üç tane ihlali söz konusudur. Ancak ilk iki eylem aynı bentte (VUK m. 359/a-2) yer aldığından dolayı seçimlik hareketli suçu oluşturur ve tek bir suç olarak değerlendirilir. Sahte belge düzenleme eylemi ise ayrı bir bentte (VUK m. 359/ b) yer aldığı için bu eylem de ayrı

²⁷⁶ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş**, 4. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007, s. 470.

²⁷⁷ Öner, a.g.e., s. 160.

²⁷⁸ **Seçimlik Hareketli Suçlar:** Yasa, gösterdiği hareketlerden herhangi birinin yapılması halinde suçun meydana geleceği hükmünü koymuşsa suç seçimlik hareketli bir suçtur. Seçimlik hareketli suçun meydana gelebilmesi için yasada gösterilen hareketlerden bir tanesinin yapılması yettiği için yasanın öngördüğü hareketlerden birkaçını birbiri ardından yapan kimse o suçu bir kez den çok işlemiş olmaz ve eyleme içtima hükümleri uygulanmaz. Uğur Alacakaptan, **Suçun Unsurları**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Sevinç Matbaası, 1975, s. 47.

²⁷⁹ Karakoç, a.g.e. s. 471.

bir suç olarak değerlendirilir ve ayrıca cezalandırılır. Sonuç olarak bu üç eylemden ilk ikisi tek bir suç sonuncu eylem de ayrı bir suç oluşturmakta ve birbirinden bağımsız iki farklı suç olarak cezalandırılmaktadır²⁸⁰.

Tablo 3: Kaçakçılık Suçu Fiilleri ve Cezaları

Kaçakçılık Suçu Fiilleri		Cezaları
VUK md.359/a	Hesap ve Muhasebe Hilelerinin Yapılması Gerçek Olmayan Kişiler Adına Hesap Açılması Çift Defter Tutulması Defter Kayıt ve Belgelerin Tahrif Edilmesi veya Gizlenmesi Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi veya Kullanılması	18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası
VUK md. 359/b	Defter Kayıt ve Belgelerin Yok Edilmesi Defter Sayfalarının Kopartılarak Yok Edilmesi Sahte Belge Düzenlenmesi veya Kullanılması	3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası
VUK md. 359/c	Maliye Bakanlığı Onayı olmayan Belgelerin Kullanımı	2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası
VUK md.359/ç	Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren ilgili fıkra da belirtilmiş olan diğer eylemler ile elektronik ortamda iletilmesi gereken belgelerin, verilerin iletilmesini öneyen veya gerçek dışı iletilmesine sebep olanlar için	3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası

Kaynak: Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku Genel Hükümler (2017)**, s. 260. (Yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur).

2009 yılında 5904 sayılı Kanun ile VUK 359'uncu maddesinin a fıkrasındaki “bir yıldan” ifadesi “on sekiz aydan” olarak düzenlenmiştir. Buradaki amaç bir yıla kadar olan hapis cezalarının para cezasına çevrilebiliyor olmasından dolayı, yapılan düzenleme ile birlikte hapis cezasının paraya çevrilme durumunun ortadan

²⁸⁰ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, 10. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2017, s. 407.

kaldırılmasıdır. Fakat iki yıl ve daha az süreli hapis cezaları ertelenebilmektedir²⁸¹ (TCK m. 51). Diğer taraftan fail kaçakçılık suçlarına neden olan fiilleri işledikten sonra vergi incelemesi başlatılmadan önce VUK madde 371’de belirtilen pişmanlık koşullarını sağlayarak hakkında ihbarda bulunulmadan gerekli yerlere başvurduğu takdirde kaçakçılık ile ilgili ceza almamaktadır²⁸².

Tüzel kişiliklerin hapis cezasına sebep olacak suçları işlemeleri halinde tüzel kişiliğe bu ceza uygulanamayacağı için kanuni temsilcilere uygulanması gerektiği öngörülmekteydi. Şöyle ki tüzel kişiliğe sahip bir işletmede kaçakçılık suçu meydana geldiğinde daha önceki düzenlemede kanuni temsilciler sorumlu iken 4369 sayılı kanunun 333’üncü maddesinde yapılan düzenleme ile birlikte hürriyeti bağlayıcı cezaların suçu gerçekleştiren şahıslara verileceği hüküm altına alınmıştır²⁸³. Tüzel kişiler kanuni temsilcileri azmettirerek veya farklı bir şekilde suça katılmışsa iştirak hükümlerine göre ceza alacaktır. Bu sorumluluğu başkasına devretmek ise imkânsızdır²⁸⁴. Yargıtay kararı²⁸⁵ da “*defter ve belgelerin muhafazası; mükellef ya da vergi sorumlusuna ait olup bu sorumluluğun vekâletname ile devrinin mümkün olmadığı*” yönündedir. TCK’da suç olarak belirtilen eylemleri birçok kişinin bir arada işlemesiyle suçta iştirak söz konusu olur. Her biri bu suç sebebiyle ayrı ayrı sorumlu olacaktır (TCK m. 37). Kaçakçılık suçu için suça ortaklık eden kişilerin maddi açıdan çıkar sağlama düşüncesinde olanlar ile suçta azmettirici olarak yer alanlar aynı cezayı alacaktır (VUK m. 360/2). Ancak hiçbir çıkarı olmamasına rağmen suça ortak olan kişiler için verilecek olan ceza TCK’ya göre suça iştirak etme cezalarının yarısının indirilmiş halidir (TCK m. 360/1)²⁸⁶.

Kaçakçılık suçları açısından tekerrürün gerçekleşmesi halinde TCK’nın 58. maddesinde yer alan tekerrür hükümleri uygulanacaktır. Kaçakçılık suçunun cezası beş

²⁸¹ Şükrü Kızılot, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hapis Cezasının Paraya Çevrilemeyeceği”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 200, 2009, s. 3.

²⁸² Pehlivan, a.g.e. s. 97.

²⁸³ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e. s. 213.

²⁸⁴ Mehmet Karaarslan, “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, **TBB Dergisi**, Sayı: 64, 2006, s. 123.

²⁸⁵ Yargıtay 11. CD, 04.06.2001. E. 2001/5241, K. 2001/6129 “Çevrimiçi” <https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 25.01.2020.

²⁸⁶ Pehlivan, a.g.e. s. 97.

yıldan az olduğu için cezası kesinleşen kişi üç yıl içinde yeni bir suç işlediği takdirde tekrerrür hükümleri uygulanacaktır²⁸⁷.

VUK 359/b maddesinde yer alan sahte fatura kullanma suçunda kullanılan faturalar açısından suç, faturanın beyannamede bildirilmesiyle doğmaktadır. KDV beyannameleri her ay verildiği için bu sahte faturalar kullanılan fatura adedine göre mi yoksa faturaların kullanıldığı her beyanname döneminde ayrı bir suç oluşturarak her beyanname için bağımsız bir suç mu olacağı ya da kullanılan bütün faturalar zincirleme suç²⁸⁸ kabul edilerek tek bir suç mu oluşturacağı konusu Yargıtay kararları²⁸⁹ ışığında değerlendirilmelidir. Buna göre; verilen bir yargı kararında eylemin tek bir suç kabul olarak edileceği zincirleme suç kabul edilmeyeceği şeklindedir. “*Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 07.03.2012 tarihli 2012-A-1428/11 sayılı suç duyurusu raporuna konu edilen, ... İnşaat Ltd. Şti. isimli mükelleften temin edilen faturaların tamamının 2008 yılı Ocak ayına ait olması ve KDV indiriminde kullanılması nedeniyle, aynı beyanname döneminde birden çok sahte fatura kullandığı kabul edilen sanıklar hakkında TCK’nin 43. maddesinin uygulanma koşullarının bulunmadığı, faturaların adet ve tutarları, zarar miktarı, kastın yoğunluğu ve suçun işlenmesindeki özellikler dikkate alınarak temel cezanın alt sınırdan uzaklaşarak tayin edilmesiyle yetinilmesi gerektiği gözetilmeden zincirleme suç hükümlerinin uygulanması*”²⁹⁰ şeklindedir.

Bu örnekte ise “aynı takvim yılı içerisinde birden çok beyannamede” failin birden fazla sahte fatura kullanması durumunda her bir beyanname için bağımsız olarak sahte fatura kullanma suçu mu işlediği yoksa birden çok eylem ile tek bir suç işlemiş olarak zincirleme suç mu kabul edilmesi gerektiği konusunda Yargıtay “Sahte fatura

²⁸⁷ Mehmet Batun, “Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 213, 2010, s. 3.

²⁸⁸ TCK Madde 43- Zincirleme suç (1) Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. (Ek cümle: 29/6/2005 – 5377/6 md.) Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır. (2) Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da, birinci fıkra hükmü uygulanır. (3) Kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma suçlarında bu madde hükümleri uygulanmaz.(1)

²⁸⁹ Gürler Koçak, “Sahte Fatura Kullanma Suçundan Zincirleme Suç Kriterleri” 04.03.2021, s. 1

“Çevrimiçi” <https://kocakhukuk.com/blog/sahte-fatura-kullanma-sucundan-zincirleme-suc-kriterleri#>

Erişim Tarihi: 30.04.2021.

²⁹⁰ Yargıtay 11. CD, 18.02.2020. E. 2017/16832, K. 2020/1435, “Çevrimiçi” <https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 30.04.2021.

kullanma suçlarında her takvim yılında işlenen suçların birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu, ancak aynı takvim yılı içerisinde farklı zamanlarda kullanılan sahte fatura eylemlerinin zincirleme sahte fatura kullanma suçunu oluşturacağı gözetilmeden, sanık hakkında 2008-2009 takvim yıllarında sahte fatura kullanma suçlarından ayrı ayrı hüküm kurulması” gerektiği şeklinde karar vermiştir²⁹¹.

Yargıtay’ın bir başka kararında ise sanığın “birden fazla takvim yılı içinde birden fazla beyannamede” birden çok sahte fatura kullanması durumunda her bir fiili her beyanname için bağımsız bir sahte fatura kullanma suçu mu yoksa birden fazla fiil ile tek bir suç işlenmiş olarak zincirleme suç mu kabul edilmesi gerektiği hususunda Yargıtay “Her takvim yılı içinde düzenlenen faturaların ayrı suçları oluşturması, ancak aynı takvim yılına ait birden fazla fatura düzenlenmesi halinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği dikkate alınarak, TCK’nin 43. maddesinin 1. fıkrasının uygulanması gerektiği”²⁹² şeklinde karar vermiştir. Bu örnekte kişi 2018 yılında ocak, mart, eylül ayları KDV beyannamesinde 20 ayrı sahte fatura kullanmış ve 2019 yılı mayıs ve haziran ayı beyannamelerinde ise 18 adet sahte fatura kullandığında 2018 yılı için sahte fatura kullanma suçu zincirleme suç hükümleri uygulanarak 1 adet ceza, 2019 yılı için de ayrıca sahte fatura kullanma suçundan zincirleme suç hükümleri uyarınca 1 adet ceza şeklinde 2 defa zincirleme sahte fatura kullanma suçundan cezalandırılmaktadır²⁹³.

4.1.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu

Mahremiyet kişisel ve toplumsal olarak en önemli konular arasındadır. Hukuksal olarak da kişilik hakları içerisinde yer alan bir olgudur. Özel hayattan ticari hayata kadar birçok alanda da önem arz eden bir noktada olan mahremiyet konusu genel düzenlemelerin yanında özel olarak da düzenlemelere ihtiyaç duyulan bir noktadadır. Bu nedenledir ki vergi mahremiyetinin ihlali suçunda normale göre daha ayrıntılı bir korumaya ihtiyaç duyulduğu için özel nitelikli suç kategorisinde yer almıştır²⁹⁴.

²⁹¹Yargıtay 11.CD, 18.02.2020. E. 2019/3793, K. 2020/1413, “Çevrimiçi” <https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 30.04.2021.

²⁹²Yargıtay 11. CD. 18.02.2020. E. 2017/16948, K. 2020/1434“Çevrimiçi” <https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 30.04.2021.

²⁹³ Koçak, a.e., s. 6.

²⁹⁴ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, s. 428.

VUK’da vergi mahremiyetinin bir tanımı yoktur²⁹⁵. Fakat suçun konusunu da oluşturan genel düzenleme VUK’un 5’inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre *”vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli kişiler, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanlar, vergi işlerinde görev alan bilirkişiler işleri nedeniyle mükellefin veya mükellefle alakalı kişilerin işyerleri, şahsiyetleri, servet ve kazançları, mesleki bilgileri veya saklı kalması gereken her türlü bilgileri ifşa edemez kendisi ve üçüncü kişiler yararına kullanamaz. Maddede belirtilen kişilerin görevleri son bulsa dahi konu ile ilgili yasak devam etmektedir”*. Vergi mahremiyetine uyma zorunluluğu olan kişiler, görevleri nedeniyle öğrendikleri bilgileri açıklayamaz, kendileri ve üçüncü şahısların yararına kullanamaz²⁹⁶. VUK’ da vergi mahremiyeti ihlalinin yer almasının asıl maksadı mecburi olarak verilerini paylaşan mükellefin özel hayatının gizliliğini korumaktır. Vergi mahremiyetinin ihlali ile ilgili madde VUK 362’inci maddede yer almaktadır²⁹⁷. Bu maddede ise TCK madde 239²⁹⁸,a atıf yapılarak bu suçu işleyen kişilerin cezalarının bu maddeye göre olacağı hüküm altına alınmıştır. İlgili maddeye göre vergi mahremiyetinin ihlali suçunda faile hükmedilecek olan ceza bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ve beş bin güne kadar adli para cezasıdır. Görevli olan kişiden bilgi ve belgeleri zorla ve tehditle alan kişiler için ise öngörülen ceza üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıdır ²⁹⁹.

²⁹⁶ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi**, 15. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2007, s. 96.

²⁹⁷ Arslan, a.e., s. 27.

²⁹⁸ Madde 239- (1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur. (2) Birinci fıkra hükümleri, fenni keşif ve buluşları veya sınai uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır. (3) Bu sırlar, Türkiye’de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu halde şikayet koşulu aranmaz. (4) Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır “Çevrimiçi” <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5237.pdf> Erişim Tarihi: 06.02.2020.

²⁹⁹“Çevrimiçi” <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> Erişim Tarihi: 06.02.2020.

4.1.3. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu

VUK'un beşinci maddesinde belirtilen görevlerde olan kişilerin, VUK'un 6'ncı³⁰⁰ maddesinde ayrıntılı olarak açıklanan kişiler ile örneğin kendisi, nişanlısı, eşi veya ayrılmış olsa dahi eski eşi, kan ve sıhrî hısımlar olan kişiler adına incelemede bulunamaz, hesap, yazı veya herhangi diğer işlerini yapamaz. Karşılığında herhangi maddi çıkar sağlamasa dahi bu işlemleri gerçekleştiremezler. İlgili maddede belirtilen kişilerin bu kuralları ihlal etmeleri halinde TCK'nın görevi kötüye kullanma başlıklı 257'nci maddesi hükümleri geçerli olacaktır. Aynı zamanda vergi ziyanı neden olunan hallerde ise VUK 344'üncü maddesi gereğince vergi ziyanı cezası kesilecektir³⁰¹.

4.1.4. Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Suçu

VUK 243'üncü maddeye göre zirai işletmeleri, Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK) belirtilen işletme büyüklüklerini geçen çiftçiler, zirai işletmelerinin bulunduğu köy ve mahalle muhtarına başvurarak ekim sayım beyanında bulunurlar. Ekim ve sayım beyanını her yıl kasım ayında sözlü veya yazılı olarak yapmaları gerekmektedir. VUK 245'inci maddeye göre ise muhtar ve ihtiyar heyeti bu beyanların doğruluğunu denetlemekle mükelleftir. Beyanda bulunmayan veya eksik beyan eden kişiler için gerekli düzeltmelerin yapılabilmesi adına beyan süresinin bittiği tarihten itibaren 15 gün içinde halen beyan ve düzeltmeyi yerine getirmeyenleri vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. Bu işlemleri yerine getirmeyerek görevini ihmal veya suiistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti TCK madde 257'de yer alan "Görevi Kötüye Kullanma Suçu" hükümlerine göre altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar³⁰².

³⁰⁰ Madde 6 – (Değişik: 23/6/1982-2686/2 md.) Beşinci maddede yazılı olanlar: 1. Kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış olsalar bile eşlerine; 2. Kan veya sıhrî usul ve fîruuna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü (Bu derece dahil), sıhrî hısımlıkta, bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile, üçüncü (Bu derece dahil) dereceye kadar olan civar hısımlarına; 3. Kanuni temsilcisi veya vekili bulundukları kimselere; ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamazlar. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar "Çevrimiçi" <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> Erişim Tarihi:06.02.2020.

³⁰¹ "Çevrimiçi" <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> Erişim Tarihi:06.02.2020.

³⁰² Biyan, a.g.e., s. 288.

4.1.5. Haysiyet Ve Şerefe Tecavüz Suçu

Mükelleflerle ilgili bilgilerin öğrenmesi halinde bu mükellefleri koruyabilmek adına VUK madde 5’te düzenlenen “Vergi Mahremiyeti” kapsamında öğrenilen bilgiler ile mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz etmek suç sayılmıştır. Bu suçu işleyebilecek kişiler sınırlandırılmamış herhangi birinin mükellefin bilgilerini kullanarak kişinin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz etmesi halinde suçun faili olacaktır. Bu durumun cezası ise TCK madde 125’te yer alan “Hakaret Suçu” hükümlerine göre üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası olacaktır. Ancak failin cezaya hükmedilebilmesi hakları saldırıya uğrayan kişinin şikâyetine bağlıdır. İlgili kişi bu durumu öğrendiği andan itibaren altı ay içinde şikâyetinde bulunmadığı durumda fail hakkında artık herhangi bir soruşturma ve kovuşturma yapılamayacaktır³⁰³.

4.2. Vergi Kabahatlerinde Tekerrür

4.2.1. Genel Olarak

Bir kanunun genel ya da özel kanun niteliğinde olduğunun tespitinde, kanunun düzenleme alanına bakmak gerekmektedir. Bu bakımdan her yasa, kendi düzenleme alanına giren hususlar açısından genel kanun niteliğindedir. Buna karşın kanunun, düzenleme alanına girmeyen hususlar ile ilgili düzenlemeler özel kanun niteliğindedir. Kabahatler Kanunu ise kabahat fiilleri ve bunlar için uygulanacak olan idari yaptırım kararları açısından genel kanundur. Dolayısıyla; diğer kanunlarda kabahat ve idari yaptırımlarla ilgili olarak yer alan düzenlemeler özel kanun niteliği taşıması nedeniyle Kabahatler Kanununa göre öncelikli olarak uygulanması gerekmektedir³⁰⁴.

Kabahatler, 5326 sayılı Kabahatler Kanununda yer almaktadır. Ancak tekerrür durumu açısından incelediğinde Kabahatler Kanununda tekerrür düzenlenmemiştir. Vergi ziyai ve usulsüzlük kabahatlerine ait tekerrür hükümleri VUK 339’uncu maddesinde yer almaktadır. Öte yandan kabahatler için ayrı bir kanun var olsa dahi tekerrür uygulaması VUK’ta ayrıca düzenlenmiştir. Bunun nedeni ise Kabahatler

³⁰³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku Genel Hükümler* (2017), s. 262.

³⁰⁴ Turgut Candan, *Kabahatler Kanununun Genel Hükümlerinin Vergisel Kabahatler Hakkında Uygulanabilirliği*, 06.04.2021, “Çevrimiçi” <https://turgutcandan.com/2021/04/06/kabahatler-kanununun-genel-hukumlerinin-vergisel-kabahatler-hakkinda-uygulanabilirligi/> Erişim Tarihi: 20.04.2021.

Kanununun VUK'a göre daha genel yapıda bir kanun olmasından kaynaklanmaktadır. Esasında vergi ziyai ve usulsüzlük VUK'da suç olarak tabir edilse de aslında birer kabahattir³⁰⁵. VUK 339'uncu maddesi gereğince tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için süre şartı aranmaktadır ve ilk cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde ikinci cezanın kesilmesi gerekmektedir. Bu maddeden de anlaşıldığı üzere VUK, süreli tekerrür sistemini benimsemiştir³⁰⁶.

Vergi ziyai ve usulsüzlük cezalarında tekerrür VUK'un 339'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Usulsüzlük cezaları ise genel ve özel usulsüzlük olarak ikiye ayrılmıştır. Bu durum ise doktrinde tartışmalara sebep olmuştur³⁰⁷. Bir kısım yazarlara göre; VUK 352'inci maddesinde usulsüzlük yer alırken özel usulsüzlük için VUK'un 353 ve 355 ve mükerrer 355'inci maddelerde ayrıca düzenlenmiş olması "özel usulsüzlüklerin VUK 339'uncu madde de yer alan tekerrür hükümlerinin dışında kaldığının göstergesidir" şeklinde açıklanmıştır³⁰⁸. Diğer görüşe göre ise özel ve genel ayrımı olmaksızın usulsüzlüklerin tümü VUK 339'uncu maddede yer alan tekerrür kapsamına girmektedir. Bunun nedeni ise şekle ve usule aykırı kabahatlerin usulsüzlük kabahatlerinin tümünü kapsamaması ve özel usulsüzlük olarak ayrıca düzenlenmiş olan maddelerde yer alan fiillerin tekerrür hükümlerine dâhil olmadığı hakkında bir bilginin olmamasıdır³⁰⁹. Vergi ziyai ve usulsüzlük kabahatlerini kapsayan VUK 339'uncu maddeye göre; vergi ziyasına neden olmak ya da usulsüzlük nedeniyle ceza kesilen ve cezası kesinleşen kişilere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte ise iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi halinde, vergi ziyai cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılarak uygulanır³¹⁰.

³⁰⁵ Silahşör, a.e., s. 383.

³⁰⁶ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, s. 236.

³⁰⁷ Bozdağ, a.g.e., s. 152.

³⁰⁸ M. Ezhan Doğrusöz "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 155, 2005, s. 2; Murat Özgür, "Tekerrür Cezalı Tarhiyat" **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 36, 2006, s. 1; Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 5. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2015, s. 797-798; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, s. 242; Karakoç, a.g.e., s. 499; Pehlivan, a.g.e., s. 106; Öner, a.g.e., s. 153.

³⁰⁹ Balci, a.e., s. 137; Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, 3. Baskı, Afyonkarahisar, Kültüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, 2006, s. 166.

³¹⁰ "Çevrimiçi" <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> Erişim Tarihi: 08.02.2020.

Vergi suç ve vergi kabahatleri açısından kanunda açıklanan fiillere tekerrürün uygulanabilmesi için şartlar her ikisinde de farklıdır. Vergi suçlarında tekerrür koşullarının uygulanabilmesi için yalnızca eylemin tekrar etmesi yeterli iken vergi kabahatlerinde eylemin tespit edilmiş olması, bu eylem için ceza kesilmiş olması ve kesilen bu cezanın da kesinleşmiş olması gerekmektedir³¹¹.

Vergi dairesi mükellefle ilgili işlemleri yürüten ve tarh, tahakkuk, tahsil işlemlerinin yanında ceza kesme yetkisine sahip bir kurumdur. Vergi daireleri tarafından kesilen vergi cezaları için mükellefler dava açma, uzlaşma, kesilen ceza için indirim isteminde bulunabilme ve inceleme raporlarında belirtilen cezalara yönelik tarhiyat öncesi uzlaşma isteme haklarına sahiptir. Cezanın tekerrür hükümleri gereğince artırılması gerektiği hallerde tarhiyat öncesi uzlaşma isteminde bulunulduğu takdirde ise adı geçen hükme göre belirtilen cezanın inceleme raporunda yer alması gerekli olduğundan özellikle özen gösterilmesi gereken bir husustur³¹².

Vergi kabahatleri açısından tekerrür müessesesinin uygulanabilmesi için bazı şartlar gereklidir. Bu şartların neler olduğu ise tekerrür müessesesi ile ilgili 339'uncu maddede de yer almakta olup; detayları başlıklar halinde incelenmektedir.

4.2.2. Vergi Kabahatlerinde Tekerrürün Şartları

Kanunda belirtilen hüküm ve tekerrür ile ilgili yapılan tanımlamalar ışığında vergisel kabahatler açısından tekerrürün devreye girebilmesi için öncelikle failin işlemiş olduğu kabahat sebebiyle kesilen cezasının kesinleşmiş olması gereklidir. Ardından yeni bir vergi kabahati işlemesi nedeniyle bir ceza daha kesilmiş olmalıdır. Ancak kesilen bu ikinci ceza kesinleşen ilk ceza sonrasında kanunda belirtilen muayyen süreler dâhilinde işlenmiş olmalıdır. Bu koşulların tüm aynı anda gerçekleştiği takdirde tekerrür hükümleri uygulanabilecektir³¹³.

³¹¹ Ak, a.e., s. 263.

³¹² Süleyman Güçlü, "Vergi Uygulamalarında Bir Kaç Konu; Özel Usulsüzlük Cezası, Tekerrür, Yeminli Mali Müşavir Sorumluluğu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 330, 2016, s. 104-105.

³¹³ Bozdağ, a.g.e., s. 151.

4.2.2.1.Daha Önce Kesinleşen Bir Cezanın Olması

Vergi kabahatlerinde tekerrürün devreye girebilmesi için ilk koşul daha önce kesinleşen bir cezanın varlığıdır. Ancak kesinleşen bu cezanın yerine getirilmiş olması şartı aranmaz. Burada cezanın kesinleşmiş olması koşulunun aranmasındaki amaç ise ceza kesinleştiğinde uyuşmazlığa konu olabilme ihtimalinin yok olmasının yanında tahsil edilebilecek duruma gelmiş olmasıdır³¹⁴.

Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için gerekli olan süre şartının hesaplanmasında önemli olan durum da cezanın kesinleşme tarihidir. Vergi cezalarında yetkili mercii mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesidir. Ceza ihbarname yolu ile tebliğ edilir ve cezanın kesinleşme sürecine giden yol böylece başlamış olur³¹⁵. Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler (VUK m. 377)³¹⁶. İlk cezadan sonra işlenen suç için uygulanacak olan cezada tekerrür hükümlerinin geçerli olabilmesi için ilk suça ait ceza kesinleşmiş olmak zorundadır³¹⁷. Vergi cezası kesilen ilgili kişilerin kabahatler için kesilmiş idari para cezalarına karşı yargı yoluna gitmiş olma durumuna göre vergi cezalarında kesinleşme hali değişkenlik göstermektedir³¹⁸. Vergi kabahatlerinde cezaların kesinleştiği durumlar şöyle sıralanabilir³¹⁹:

- **Cezanın itiraz etmeksizin ödenmesi:** Ceza muhatabı kişinin kesilmiş olan ceza nedeniyle dava yoluna girmeden kendi isteğiyle cezayı ödemesiyle ödemenin gerçekleştiği tarihte,
- **Cezalarda uzlaşma sağlanması:** Uzlaşma yoluna gidilerek uzlaşmanın sağlanmış olmasıyla uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihte,
- **Ceza indirimi:** Ceza indiriminden faydalanarak cezanın aslı ile beraber ödenmesi halinde ödemenin gerçekleştiği tarihte,

³¹⁴ Yusuf Burak Aslanpınar, “Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 193, 2009, s. 273.

³¹⁵ Feride Bakar, “Vergi Kabahatlerinde ve Vergi Suçlarında Tekerrürün İncelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 261, 2010, s. 2.

³¹⁶ “Çevrimiçi” <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> Erişim Tarihi: 12.02.2020.

³¹⁷ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, s. 244.

³¹⁸ Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku** s. 166.

³¹⁹ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, s. 245.

- **Dava açılmaması:** Ceza tebliğ tarihinden başlamak üzere 30 günlük dava açma süresinde davanın açılmaması halinde sürenin bittiği gün,
- **İlk derece mahkemenin red kararından sonra başka kanuni yol izlenmemesi:** Kesilen ceza üzerine dava açma süreleri içerisinde dava açılmış ancak red cevabı olması halinde bir üst kanuni (itiraz, temyiz) yollara gidilmemesi halinde belirtilen kanun yollarına gidebilme süresinin bittiği gün,
- **İlk derece mahkemenin red kararından sonra diğer kanuni yollara gidilmesi:** Mahkemenin red kararı üzerine bir üst kanuni yollara gidilmesi halinde bu mahkemenin vereceği kararının verildiği gün ceza kesinleşmiş olmaktadır.

4.2.2.2.Yeni Bir Cezanın Daha Kesilmesi

İşlenen vergi suçlarına ait yaptırımların yer aldığı vergi ceza hukukunda cezanın artırılabilmesi ilkesi ancak suçun tekrar işlenmesi halinde kabul görmüştür³²⁰. İlk suç sebebiyle hükmedilen cezanın yeni bir suçun işlenmesinin önüne geçmesinde yeterli olmadığı anlaşıldığı için ikinci suça tekerrür gerekçesiyle artırım uygulanacaktır³²¹. Vergi kabahatleri sebebiyle tekerrürün uygulanabilmesinde de gerekli şart ilk kabahat nedeniyle kesilen cezanın kesinleşmesinden sonra tekrar bir vergi kabahati cezası kesilmiş olmasıdır. Burada iki farklı sorun meydana gelmektedir. İlk olarak kesilecek olan yeni ceza ile ilgili vergi kabahatinin ne zaman işlendiği diğeri ise bu iki kabahatin aynı neviden olup olmama sorunudur³²².

4.2.2.2.1. İkinci Vergi Kabahatinin Ne Zaman İşlendiği

Tekerrür hükmü 4369 sayılı kanun ile yapılan değişiklikten önce “ilk işlenen vergi kabahatine yönelik kesilen vergi cezasının kesinleşmesinden sonra aynı türden bir fiilin belirli süreler dâhilinde tekrar işlenmesi halinde ikinci cezada tekerrür hükmü uygulanabilecektir” şeklindeydi. Madde buradaki hali ile yeterince açık bir şekilde ikinci suçun, ilk cezanın kesinleşmesi sonrasında işlenmesi gerektiği anlaşılmaktaydı.

³²⁰ M. Aykut Kelecioğlu, “Vergi Ziyayı Cezasının Tekrarı Halinde Tekerrür Hükümleri Uygulamasında Fiilin Aynı Neviden Olup Olmayacağı Sorunu”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 88, 2000, s. 1.

³²¹ B. Doğrusöz, a.e., s. 1.

³²² Bozdağ, a.g.e., s. 159.

Karışıklığa neden olan durum ise değişiklik sonrasında “aynı türden” ve “tekrar işlenmesi” ibarelerinin kaldırılarak “tekrar ceza kesilmesi halinde tekerrür hükümleri uygulanacaktır” ibaresinin getirilmiş olmasıdır. Bu nedenle ortaya şöyle bir sorun çıkmıştır; tekerrür hükümleri uygulanırken cezanın kesinleşme sırasına göre mi, yoksa işlenen eylem sırasına göre mi belirleme yapılacaktır. Tekerrüre ait maddenin son hali ile tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için yeni cezanın kesilmiş olma koşulu konmuştur. Getirilen bu koşul ile tekerrür müessesesinin özünde yer alan ilk ceza nedeniyle ıslah olmadığının anlaşılmasıyla tekrar eden vergi kabahatlerinde uygulanan tekerrür hükmü ilgili maddenin lafzı yorumu neticesinde bu öz düşünceye aykırı uygulamalara neden olmasının yanında eşitlik ilkesini zedelemiştir³²³.

Uygulamada meydana gelen eşitsizliğe şöyle bir örnek vermek mümkündür. A firmasının 2016 yılına ait hesaplarını 2018 yılında denetleyen denetim elemanı 9.500 TL vergi ziyayı tespit ederek 1 kat vergi ziyayı cezası kesmiştir. Firma ise tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna giderek uzlaşma sağlamış ve ceza kesinleşmiştir. Bunun üzerine 2015 yılına ait hesaplar 2020 yılında incelenerek 38.000 TL tutarında vergi ziyayı tespit edilmiştir. İncelemede bulunan denetim elemanı tekerrür hükümleri gereğince %50 vergi ziyayı cezası ekleyerek 57.000 TL tutarında ceza kesmiştir. Bir diğer örnekte ise B firmasında aynı yıllar ve aynı tutarlarda ceza kesilmiş olmasına rağmen buradaki denetim elemanı ikinci cezayı ilk kesinleşen tarihinden önceki tarihte işlenen bir eylem nedeniyle kesilecek olan cezayı tekerrür hükümlerine dâhil olamayacağı yorumuyla yalnızca bir kat vergi ziyayı cezası olarak 38.000 TL kesmiştir. Buradaki örneklerden de anlaşılacağı üzere aynı şartlara sahip mükelleflerin kanun önünde eşit olmaları gerekirken kanun maksadının dışında farklı yorumlarla farklı yaptırımlar uygulanmıştır³²⁴.

Anayasa Mahkemesinin vermiş olduğu kararla³²⁵ birlikte tekerrür hükmünün yer aldığı 339’uncı maddenin lafzı yorumundaki söz konusu eşitsizliklere neden olan karmaşa giderilmiştir. Şöyle ki bu karar göre tekerrür hükmünün uygulanabilmesi için

³²³ Erdem, a.e., s. 1; Özgür, a.e., s. 2-3.

³²⁴ Özgür, a.e., s. 3-6.

³²⁵ Anayasa Mahkemesi, 02.12.2010. E.2009/51, K.2010/73, “Çevrimiçi” <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/12/20101202-12.htm> Erişim Tarihi: 17.02.2020.

geçerli olan şartın kesilen ilk cezanın kesinleşmesinin ardından sonraki bir tarihte ikinci eylemin gerçekleşmiş olması gerektiğini net bir şekilde belirtmiştir³²⁶.

4.2.2.2. İkinci Vergi Kabahatinin Aynı Neviden Olması

Vergi kabahatleri açısından tekerrür müessesesinin işleyebilmesi için ilk ve sonraki cezanın aynı neviden kaynaklı olması gerektiği hususunda doktrinde tam bir mutabakat sağlanamamıştır. Her iki cezanın da aynı neviden olması gerektiğini savunanlar kadar ilk ve sonraki ceza arasında ayniyetliğin bir zorunluluk oluşturmadığını savunan kesimde bulunmaktadır³²⁷. Böyle bir karmaşa yaşanmasındaki sebep ise tekerrür müessesesinin yer aldığı VUK 339'uncu maddesinin 4369 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önceki dönemde ilk ve sonraki cezalar arasında “*aynı nevi olma*” şartı açık bir şekilde yer alıyorken değişiklik sonrasında bu ibarenin kaldırılmış olmasıdır. Ancak madde gerekçesi incelendiğinde amacın, vergi ziyana neden olması halinde uygulanan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarının bir arada toplanarak vergi ziyai cezası şeklinde adlandırılmasından sonra bu maddeye uygun bir hale getirmek olduğu belirtilse de “*aynı nevi olma*” ibaresinin maddede yer almaması vergi ziyai ve usulsüzlüğün birbirleri için tekerrür oluşturabileceği fikrine sebep olmuştur³²⁸.

İlk görüş vergisel kabahatler açısından tekerrür hükümlerinin oluşabilmesi için ilk ve sonraki kabahatin aynı neviden olması gerektiği yönündedir³²⁹. VUK 339'uncu maddede yapılmış olan değişikliğe rağmen ilk ve sonraki eylemin aynı neviden olması gerektiğini savunanlar bunu şöyle açıklamıştır. Tekerrür durumunda vergi ziyai ve

³²⁶ Erdem, a.e., s. 5; Muharrem Çakır, “Vergi Kabahatlerinde Tekerrür Uygulaması”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 2, 2018, s.94; “Çevrimiçi” <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/12/20101202-12.htm> Erişim Tarihi: 17.02.2020.

³²⁷ Bozdağ, a.g.e., s. 162.

³²⁸ Küçükkaya, a.e., s. 201.

³²⁹ Bumin Doğrusöz, “Vergi Cezalarında Tekerrür Karmaşası”, 20.11.2008, s. 1, “Çevrimiçi” http://www.muhassebetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=3568 Erişim Tarihi:15.02.2019; Y. Burak Aslanpınar, “Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 193,2009,s. 290; Nihat Uzunoğlu, “Vuk'da Yer Alan Tekerrür Hükümünün Uygulanma Zamanı ve Konuya İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararının Değerlendirilmesi(I)”, **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 86, 2011, s. 7-8; Rıza Bilgiç, “Uzlaşılın İnceleme Raporundaki Vergi Ziyai Cezasına Tekerrür Hükümü Uygulanması Gerektiği Anlaşırsa Ne Yapılır ?” **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 85, 2011, s. 1-2; Erkal Esen, “Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür”, **Vergi Raporu**, Sayı: 121, 2009, s. 74; Küçükkaya, a.e., s. 201; Kelecioğlu, a.e., s. 1-2; Töralp, a.e., s. 4; Erdem, a.e., s. 6; Coşkun, Çelik, a.e., s. 71; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, s. 243.

usulsüzlük kabahatlerinde süre ve uygulanacak cezalarda artırım oranlarında farklılığın olması kabahatlerin aynı nevi olması gerektiğinin göstergesidir³³⁰. Ancak burada aynı neviden olma koşulu aranırken kabahat aynı eylem nedeniyle gerçekleşmek zorunda değildir. Kanunda vergi ziyayı ve usulsüzlük için hangi eylemlerin geçerli olduğu yer almaktadır. Bunlardan herhangi birisinin tekrarı halinde tekerrür hükümleri geçerli olabilecektir. Bunun yanında aynı vergi dairesi ve aynı vergi mükellefiyeti nedeniyle gerçekleşmiş olmak zorunda değildir³³¹.

Diğer görüşü savunanlara göre ise vergi ziyayı usulsüzlüklerde tekerrüre neden olduğu gibi usulsüzlükler de vergi ziyasında tekerrüre sebep olabilecektir. Kısaca bu ifadeden ilk ve sonraki kabahat açısından değerlendirildiğinde aynı neviden olmalarının gerekli olmadığı savunulmaktadır³³². Dayanak noktaları ise değişiklik yapılan maddede “*aynı nevi olma*” ibaresinin kaldırılmış olmasıyla birlikte özel tekerrür sisteminden genel tekerrür sistemine geçildiğinin ve madde metninde aksini ifade eden bir hükmün yer almadığıdır³³³.

4.2.2.3. Sonraki Cezanın Belli Bir Süre İçinde Kesilmiş Olması

VUK’da süre ile ilgili durum şu şekilde yer almaktadır. “*Vergi ziyaına 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 yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanır*”³³⁴. Tekerrür için belirtilen süreler haricinde kabahat işlendiği takdirde uygulanacak ceza tekerrür oranlarında değil normal ceza olacaktır³³⁵. Kanunda sürenin başlangıcı kabahatin cezasının kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılı başı şeklinde belirtilmiştir. Bu nedenle cezanın kesinleştiği tarih ile yılın başına kadar geçen süre içerisinde meydana gelen kabahatler için tekerrür hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı hususunda yine

³³⁰ M. E. Doğrusöz, a.e.,s. 2.

³³¹ B. Doğrusöz, “Vergi Cezalarında Tekerrür Karmaşası”, s. 1; Aslan, a.e., s. 5-6.

³³² Bayraklı, a.g.e., s. 167; Bakar, a.e., s. 2; Candan, a.g.e., s. 96.

³³³ Bayraklı, a.g.e., s. 167; Taş, a.e., s. 59-60; Bozdağ, a.g.e., s. 164-165.

³³⁴ “Çevrimiçi” <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> Erişim Tarihi: 18.03.2020.

³³⁵ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, s. 247.

bir kargaşa ortaya çıkmaktadır³³⁶. Görüşlerin ilki cezanın kesinleştiği tarih ile yılın başına kadar geçen sürede tekrar işlenen kabahatler için tekerrür hükümlerinin geçerli olduğudur³³⁷. Diğer kesim ise bu görüşün aksine maddede özellikle cezanın kesinleştiği yılın başından başlamak üzere şeklinde yer almasının kesinleşen ceza ile yılbaşına kadar geçen sürede gerçekleşen kabahat için tekerrür hükümlerinin uygulanmayacağı yönündedir³³⁸.

4.3. Vergi Kabahatleri Açısından Tekerrürün Sonuçları

4.3.1. Vergi Ziyayı Kabahatinin Cezasının Artırılması

Vergi ziyayı, mükellef ya da sorumlunun vergilendirmeye alakalı ödevlerini belirtilen zamanda yerine getirmemesi ya da eksik olarak yerine getirmiş olmasından dolayı verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi ya da eksik tahakkuk ettirilmesidir. Şahsi, medeni hal ya da aile durumu ile ilgili gerçekdışı bildirimde bulunmak ve diğer yollarla verginin eksik tahakkuk ettirilmesine ya da haksız yere tekrar ödenmesine neden olmak da vergi ziyayı olarak kabul görmektedir. Bu durumlarda vergiyi daha sonra tahakkuk ettirmek, tamamlamak ya da haksız iadenin geri alınmış olması cezanın uygulanmayacağı anlamına gelmemektedir (VUK, m. 341). Vergi ile ilgili ödevlerin vaktinde yerine getirilmemesi ya da eksik yerine getirilmesi sebebiyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi, kabahatin maddi unsurunu oluşturmaktadır. Vergi ödevini yerine getirmemek, esasen yapılması gereken hareketi yapmamaktan kaynaklıdır. Bu hareket neticesinde vergi ziyayı meydana geliyorsa netice gerçekleşmiş demektir. Vergi ödevini eksik veya hiç yerine getirmeme sonucunda vergi ziyayı oluşmuşsa uygun illiyet bağı mevcuttur. Bu bilgiler ışığında aslında VUK 341'inci maddede maddi unsurun düzenlendiği söylenilebilir. Burada önemli nokta vergi ziyayı sonuçtur³³⁹, kabahatin unsuru değildir³⁴⁰.

³³⁶ Bakar, a.e., s. 3.

³³⁷ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çetinkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2007, s. 38; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, s. 248; Bayraklı, a.g.e., s. 167; Suat Taş, Şerafettin Karakış, "Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür II", **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 91, s. 2.

³³⁸ M. Ezhan Doğrusöz "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür II", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 156, 2005, s. 1; B. Doğrusöz, "Vergi Cezalarında Tekerrür Karmaşası", s. 1; Karakoç, a.g.e., s. 498; Erdem, a.e., s. 6.

³³⁹ Zararın belirlenmesinde hâkim, ceza yargılamasında şahsi hak davasına yer verilmediği gerçeğini de göz önünde bulundurmak koşuluyla, kanaat verici basit bir araştırma yapmalı, hukuk hâkimi gibi gerçek

VUK 341'inci madde de belirtilen durumlarla vergi ziyana neden olduğu hallerde vergi mükellefi ya da sorumlusuna neden olduğu vergi ziyayı cezasının bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir(VUK, m. 344). VUK 359'uncu maddede belirtilen durumlar ile vergi ziyana neden olduğunda ise vergi ziyana uğratılan tutarın üç katı, iştirakte bulunan kişilere de bir katı vergi ziyayı cezası kesilecektir. Vergi incelemesi başlatılmasında ya da takdir komisyonuna sevk edildikten sonra vergi beyannameleri verenler hariç kanunen belirlenen süreler bittikten sonra verilen beyannameler için ise ceza yüzde elli oranındadır (VUK, m. 344).

Ağırlıklarına göre vergi ziyayı cezalarının nasıl hesaplandığını bir örnek yardımıyla incelenen olursa;³⁴¹

$$\text{Para Cezası} = (\text{Ziya uğratılan vergi}) \times \text{Katsayı}$$

Katsayı, ağır nitelikli eylemler için 3, orta nitelikli eylemler için 1, hafif nitelikli eylemler için ise 1/2 olarak uygulanır. Örneğin, Mükellef (M) Nisan 2019 dönemi itibariyle Katma Değer Vergisi (KDV) incelemesine girmiştir. Bu dönem için mükellefin indirmemesi gereken KDV'yi indirmesi dolayısıyla 20.000 liralık vergi ziyana neden olduğu, 12.10.2019 tarihinde düzenlenerek 29.10.2019 tarihinde vergi inceleme raporlarına geçerek tespiti yapılmıştır. 06.11.2019 tarihinde düzenlenen ihbarnameye ise 15.11.2019 tarihinde mükellefe tebliğ edilmiştir.

$$\text{Vergi Ziyayı} = 20.000$$

$$\text{Katsayı} = 1 \text{ (orta nitelikli olduğu için)}$$

zararı tam anlamıyla saptamaya çalışmamalıdır. Zira 5271 sayılı CMK'nın 231. maddesindeki düzenleme, kişinin ileride hukuk mahkemesinde şahsi hak davası açmasına ve giderilmediğini düşündüğü gerçek zararının saptanarak kalan kısmına da hükmedilmesini isteme yönünden bir engel oluşturmamaktadır. Öte yandan yine ayrıntıları Ceza Genel Kurulunun 22.05.2011 gün ve 99/104 sayılı kararında açıklandığı üzere; defter ve belgelerin gizlenmesi halinde, sağlıklı bir vergi incelemesi yapılamayacağı açıktır. Vergi denetimi olanağını kaldıran bu halde artık somut bir vergi ziyamın tespiti olanağı da ortadan kalkmaktadır. O halde, mükellefin sorumluluğunu kaldıracak olan ve 213 sayılı Yasanın 13. maddesinde düzenlenen durumlarda veya kastı ortadan kaldıran diğer hallerin kanıtlanması dışında, vergi ziyamın varlığının kabulü de zorunludur. Bir başka anlatımla yukarıda değinilen haller dışında mefruz (soyut) vergi ziyayı bulunduğu kabul edilmeli, müspet (somut) vergi ziyamının varlığı aranmamalıdır. Kaldı ki, 29.07.1998 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa ile 213 sayılı Yasada yapılan değişiklikler ile vergi kaçakçılığı suçlarında "vergi ziyamın varlığı" suçun unsuru olmaktan çıkarılmış ve defter ve belgeleri gizleme halinde, suçun olduğu hükme bağlanmıştır Yargıtay 11. CD. 12.06.2012. E. 2010/10496, K.2012/11400 "Çevrimiçi" <https://legalbank.net/> Erişim Tarihi: 25.03.2020.

³⁴⁰ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2016, s. 496.

³⁴¹ Kızılot, v.d., a.g.e., s. 207.

$$\text{Vergi Ziyai Cezası} = 20.000 \times 1 = 20.000 \text{ TL}$$

Oluşan vergi ziyanının bir kısmı orta bir kısmı ağır nitelikli olduğu durumda ise örneğin, 300 birimlik vergi ziyanının 100 birimi ağır, 200 birimi orta nitelikli olduğunda,

$$\text{Vergi Ziyai Cezası} = (100 \times 3) \text{ Ağır nitelikliler için}$$

$$\text{Vergi Ziyai Cezası} = (200 \times 1) \text{ Orta nitelikliler için}$$

$$\text{Vergi Ziyai Cezası} = [(100 \times 3) + (200 \times 1)] = 500 \text{ TL}$$

Vergi ziyanının hesaplanmasında elbette ki birçok özellik arz eden durumlar, tutarı etkileyen noktalar bulunmaktadır. Verilen örnekler yalnızca hesaplanmış olan vergi ziyaı cezasının nitelikleri itibariyle kat cezalarının hesaplanmasını göstermektedir.

4.3.2. Usulsüzlük Kabahati Cezasının Artırılması

VUK 351'inci maddede tanımlanan usulsüzlük, vergi kanunlarında yer alan şekil ve usul kaidelerine aykırı hareket edilmesi halinde meydana gelen durum olarak ifade edilmiştir (VUK, m. 351).

VUK 337'nci maddesinde ise ayrı ayrı işlenmiş vergi ziyaı ya da usulsüzlük kabahati nedeniyle ayrı ayrı ceza kesileceği belirtilmiştir. Şöyle ki, VUK 352'nci maddede belirtilen usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içerisinde aynı türden birden çok kez işlendiğinde ilk kabahatten sonraki her bir kabahat için ilk cezanın dörtte biri kadar ceza kesileceği ifade edilmiştir. Aynı tür usulsüzlükten kasıt ise VUK 352'nci maddede yer alan dereceler ve fıkralar itibariyle yekdiğerine mutabakatıdır (VUK, m. 337). Örneğin vergi ve harç beyannamelerinin verilmemesi birinci derece usulsüzlük olarak belirlenmiştir. Şüphesiz ki beyannamenin verilmemiş olması, vergi kaybına neden olduğu durumda yalnızca usulsüzlüğe neden olmamakta aynı zamanda vergi ziyaı da meydana gelmektedir. Beyannamenin belirtilen süreler içinde verilmesi halinde vergi kaybına da neden olmadığı hallerde yalnızca usulsüzlük kabahati meydana gelmiş olacaktır³⁴².

Vergi ziyaı kabahatinde vergi kaybı unsuru yer almaktadır. Bu vergi kaybı da esasında vergi ziyaı kabahatinin sonucunu oluşturmaktadır. Usulsüzlük kabahatinde ise

³⁴² Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 212.

durum daha farklıdır burada bir zarara sebebiyet vermiş olmak zorunluluk oluşturmamaktadır. Sadece vergi kanunlarında belirtilen şekil ve usule ilişkin hükümlerine aykırı davranarak sonucunda vergi kaybına neden olabilecek durum oluşmuş olacaktır. Bu nedenle vergi ziyaında zarar faktörü ön planda iken usulsüzlük kabahatinde tehlike faktörü ön plana çıkmaktadır. Sonuç olarak usulsüzlük kabahatinin gerçekleşmesi için vergisel bir ziyaı uğrayıp zarar ile sonuçlanmasına gerek yoktur³⁴³.

VUK 352'nci maddede belirtilen dereceler için kanunda belirtilen maktu para cezası kesilmektedir. Ancak maddede yer alan usulsüzlük fiilleri için re'sen takdire ihtiyaç olduğunda cezalar bu kanun çerçevesinde iki kat olacak şekilde kesilecektir (VUK, m. 352). Mükerrer VUK 414' üncü yetki maddesine göre cezalar *“VUK 352'nci maddede yer alan cetvel yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanır. Cumhurbaşkanı, bu suretle tespit edilen had ve miktarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye, nispi hadleri ise iki katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine getirmeye yetkilidir”* şeklindedir. Cetvelde yer alan değerler ise VUK Genel Tebliği ile belirlenmektedir³⁴⁴.

Vergi ziyaı ve usulsüzlük kabahatlerinde birleşme olduğu hallerde tekrerrür açısından bu durumun nasıl olacağı da önemli bir husustur. Bu konu VUK 336'ıncı maddede cezayı gerektiren tek bir fiil ile vergi ziyaı ve usulsüzlük kabahatinin birlikte işlenmesi halinde bu kabahatlere ait cezalardan yalnızca miktar bakımından en ağır olanının kesileceği ifade edilmiştir. İlk olarak usulsüzlük cezası kesilen bir eylemin daha sonraki incelemelerde vergi ziyasına da neden olduğu fark edilmiş olabilir. Bu durumda bu eylem nedeniyle daha önce usulsüzlük cezasının kesilmiş olması vergi ziyaı cezası için kesilmesi gereken miktarın ilk ceza ile karşılaştırılarak eksik olan cezanın tamamlanması için hiçbir engel yoktur (VUK, m. 336). Kısaca vergi ziyaı sebebiyle kesilmesi icap eden ceza, miktar bakımından ilk kesilen usulsüzlük cezasından daha çok olduğu tespit edildiğinde eksik olan ceza tutarı kadar ceza kesilir³⁴⁵.

³⁴³ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 211.

³⁴⁴ Saban, a.g.e., s. 505.

³⁴⁵ Candan, a.g.e., s. 91.

Tablo 4: Vergi Kabahatleri ve Vergi Suçlarında Tekerrürün Karşılaştırılması

Kriterler		Vergi Kabahatlerinde Durum	Vergi Suçlarında Durum
Bağlı Olduğu Kanunlar Açısından		Tekerrür, VUK hükümlerine tabidir.	Tekerrür, TCK hükümlerine tabidir.
Tekerrür Türleri Açısından	Gerçek- Varsayılan Tekerrür	Özel tekerrür sistemidir.	Varsayılan tekerrür sistemidir. Cezanın infaz edilmiş olması gerekmez.
	Genel-Özel Tekerrür	Yarı özel tekerrür sistemidir. Yalnızca vergi ziyai ve genel usulsüzlük için geçerlidir.	Genel tekerrür sistemidir. Tüm vergi suçları için geçerlidir.
	Sürelili- Süresiz Tekerrür	Sürelili tekerrür sistemidir. Tekrar kesilecek ceza için belirli bir süre vardır.	Sürelili tekerrür sistemidir. Tekrar kesilecek ceza için belirli bir süre vardır.
	Milli- Milletlerarası Tekerrür	Milli tekerrür sistemidir.	Milli tekerrür sisteminin yanında istisnai durumlar nedeniyle karma sistemdir ³⁴⁶ .
Tekerrür Uygulamasında Zamanaşımı Açısından		Cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından itibaren vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıldır.	Beş yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren beş yıl, Beş yıl veya daha az süreli hapis yada adli para cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıldır.
Uygulanacak Müeyyideler Açısından		İkinci verilecek olan cezada artırım yapılır.	İkinci suçun cezasında artırım yoktur. Ceza infazı ve sonrasında ağırlaştırılmış tedbirler vardır.

Kaynak: Bakar,a.e, s.

³⁴⁶ TCK, m. 58/4 “Kasıtlı suçlarla taksirli suçlar ve sırf askerî suçlarla diğer suçlar arasında tekerrür hükümleri uygulanmaz. Kasten öldürme, kasten yaralama, yağma, dolandırıcılık, uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti ile parada veya kıymetli damgada sahtecilik suçları hariç olmak üzere; yabancı ülke mahkemelerinden verilen hükümler tekerrüre esas olmaz”.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TEKERRÜR MÜESSESESİNDE TESPİT EDİLEN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Tekerrür müessesesi yürürlüğe girdiği günden itibaren özellikle VUK yönünden uygulamada yorum farklılıklarına neden olan maddelerin varlığı nedeniyle hep en çok tartışılan müesseseler arasında yer almıştır. Bu nedenle çalışmanın bu bölümünde bu güne kadar henüz net olarak çözüme kavuşmamış sorunlara değinilerek çözüm önerilerinde bulunulacaktır.

1. Özel Usulsüzlük Cezası'nın Durumu ile İlgili Sorunlar

VUK madde 339' da "*Vergi ziyaına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı...*" ibaresiyle vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları belirtilmiştir. Ancak usulsüzlük cezaları ile kastedilenin birinci derece ve ikinci derece cezalarını kapsayan genel usulsüzlükler mi yoksa sadece özel usulsüzlüklerin mi kastedildiği açık bir şekilde belirtilmediğinden öteden beri bu durumun bir belirsizlik içerdiği ve tartışma konusu olduğu anlaşılmaktadır. Esasen bu konu geniş anlamda düşünüldüğünde ve genel ve özel usulsüzlüklerin ikisi için de tekerrür hükümlerinin geçerli olduğu varsayıldığında vergisel kabahatlerin tümünün tekerrür kapsamında olduğu anlamı çıkmaktadır. Fakat usulsüzlük kavramı daha dar bir bakış açısıyla incelendiğinde yalnızca genel usulsüzlüğü içerdiği kabul edildiği takdirde de tekerrürün sadece vergi ziyayı ve genel usulsüzlüğü kapsadığı kabul edilmiş olmaktadır. Anlaşılabileceği üzere bakış farklılıklarından dolayı bir fikir birliği ortaya çıkamamaktadır³⁴⁷. Konuyla ilgili doktrinde iki farklı görüş yer almaktadır bunlara kısaca değinerek konuyu daha anlaşılır hale getirmekte fayda vardır.

Görüşlerden ilki VUK 339'uncu madde kapsamındaki usulsüzlük ile ifade edilenin sadece genel usulsüzlük olduğu özel usulsüzlüklerin tekerrüre dâhil olmadığı fikridir³⁴⁸. Bu görüşü savunanlara göre özel usulsüzlük kabahati tekerrürün kapsamı

³⁴⁷ Bozdağ, a.g.e., s. 152.

³⁴⁸ Candan, a.g.e., s. 98; Kızılot, vd., a.g.e., s. 212; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku Genel Hükümler (2017)**, s. 249; M. E. Doğrusöz, "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür I", s. 2; İnaltong, a.g.e., s. 11; Bilgiç, a.g.e., s. 2; Uzunoğlu, a.g.e., s. 7; Özgür, a.g.e., s. 1; Gezer, a.g.e., s. 125; Yılmaz Özbalcı,

dışındadır. Çünkü özel usulsüzlükte tekrar eden bir eylem olması halinde VUK 353' üncü madde hükümleri özel olarak bu usulsüzlükler için düzenlenmiştir. Açıkça maddede ayırım belirtilmemiş olsa da tekerrür kapsamında olsaydı “bu madde ayrıca düzenlenmezdi ve VUK m. 339' da özel usulsüzlüğün dâhil olduğu açıkça belirtilirdi” fikri hâkimdir³⁴⁹. Aslında usulsüzlük ve özel usulsüzlük suçlarının isim benzerliği haricinde bir ortak noktası bulunmamaktadır. Şöyle ki bu düşüncüyü güçlendiren noktalardan birisi ceza kesme zaman aşımında özel usulsüzlüklerden ayrıca bahsedilmiş olması ve birleşme hükümlerinin yalnızca usulsüzlük ile vergi ziyayı için öngörülmüş olmasıdır. Bu hususlarda ayırım yapılma ihtiyacının doğmuş olması özel usulsüzlük, usulsüzlüğün ayrı bir suç tipi olarak düzenlendiği usulsüzlük ile bir bağlantısı olmadığı anlaşılmaktadır³⁵⁰. Özel usulsüzlük cezasının tekerrür kapsamında olmamasının bir diğer nedeni ise, tekerrür ile ilgili ilk düzenlemenin yapıldığı tarihte henüz özel usulsüzlükler için bir düzenlemenin kanunda yer almıyor olmasıdır. Nitekim tekerrür müessesesi ile ilgili ilk düzenleme 07.06.1949 tarihli 5432 sayılı kanun ile olurken, özel usulsüzlük kabahati için yapılan ilk düzenleme 31.12.1980 tarihli 2365 sayılı kanun ile olmuştur. Görüldüğü üzere ilk kez kanunda yer aldıkları tarihler dikkate alındığında özel usulsüzlüklerin daha sonraki bir tarihte yürürlüğe girmesinden dolayı tekerrür kapsamına alınmamıştır. Fakat bu durum özel usulsüzlüklere tekerrür hükümlerinin uygulanamayacağı anlamını yüklemeyiz³⁵¹. Diğer görüşe göre ise VUK' da tekerrür hükümlerinin yer aldığı 339'uncu maddede vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahati olarak ifade edilmiştir. Genel ya da özel usulsüzlük olarak bir ayırım yapılmamıştır. Bu nedenle tekerrür hükümleri her ikisi için de geçerli olmalıdır. Ayrıca özel usulsüzlük kabahati için düzenlenen maddelerde (VUK m. 353-355) özel usulsüzlük kabahatinin tekerrür

Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2008, s. 910; Orhan Pala, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Tekerrür Müessesesinin Uygulamada Yarattığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 341, Ocak 2010, s. 136; Bayram Gülçiçek, “Vergi Usul Kanununa Göre Tekerrür ve Fiil Ayrılığı Müessesesinin Birlikte Uygulanması”, **Vergi Raporu**, Sayı: 179, Ağustos 2014, s. 57; İbrahim Organ, Fatih Çevikcan, “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür ve Aksayan Yönleri”, **Vergi Raporu**, Sayı: 141, Haziran 2011, s. 59; Şemsettin Eser, “Vergi Cezalarında Tekerrür Uygulanması”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 612, Şubat 2016, s. 67.

³⁴⁹ Özbacı, a.y; Pala, a.y; Gülçiçek, a.y; İnaltong, a.y; Bilgiç, a.y; Uzunoğlu, a.y; Özgür, a.y; M. E. Doğrusöz, a.y.

³⁵⁰ Şükrü Kızılot, Zuhal Kızılot, **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylor Fatura**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2009, s. 257.

³⁵¹ Burçin Bozdoğanoglu, Vakkas Yurtlu, “Kabahatlerde Tekerrür Açısından Özellikli Bir Durum: Özel Usulsüzlükler”, **International Journal of Public Finance**, Sayı:1, 2021, s. 91.

kapsamında olmadığıyla ilgili herhangi bir ibare de bulunmamaktadır³⁵². Kanunda usulsüzlüğün tanımı VUK m. 351’ de yapılmıştır. Usulsüzlük bu tanıma göre vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlere uyulmaması şeklinde ifade edilmiştir. Burada usulsüzlükler aynı bölümde yer almaktadır. Sadece fiillerin ağırlıklarına, vergi düzeninde neden olabilecek tehlike ve zarara göre genel ve özel ayrımı yapılmıştır. Ve bu tanım tüm usulsüzlükler için ortak bir tanım olmakla birlikte birçok maddede (VUK m. 353/10, 337, 340) usulsüzlük her ikisini de kapsayacak şekilde kullanılmıştır³⁵³. Bu görüşü savunanların ortaya koyduğu bir diğer ayrıntılı nokta ise eğer kanun tekerrür kapsamında yalnızca m. 352’de yer alan genel usulsüzlükleri kastetmiş olsaydı fiil ayrılığının yer aldığı 337’nci maddedeki gibi 352’nci maddede yer alan usulsüzlükler için özel bir düzenleme yapabilirdi. Bu durumda 336’nci maddede de hükümlerin özel usulsüzlüklere uygulanamayacağı açıkça belirtildiği gibi 339’uncu maddede de tekerrür hükümlerinin özel usulsüzlükler için uygulanamayacağı belirtilirdi. Nitekim yanlış yorumlanan bir noktada özel usulsüzlükler için özel olarak düzenlenen 352’nci madde nedeniyle özel usulsüzlüklerin tekerrür kapsamı dışında tutulması yanlış bir tutumdur çünkü burada eylem tekrar gerçekleştiğinde henüz ilk cezanın kesinleşmemiş olduğu durumlarda uygulanacak olan bir maddedir. Çünkü tekerrür maddelerinin uygulanabilmesi için ilk eylem nedeniyle ilk cezanın kesilmiş ve kesinleşmiş olması lazımdır. Bu nedenle iki madde zaten tamamen ayrı mantıkla kanunda yer alan hükümlerdir ve birinin uygulanıp diğerinin uygulanmaması gerektiğini savunmak çok yersizdir³⁵⁴.

Sonuç olarak doktrindeki bu tartışmalara her iki görüş yönünden bakıldığında da haklı tarafları bulunmaktadır. Şöyle ki bu iki görüşün de aslında ortak savunduğu nokta ilk görüşe göre özel usulsüzlükler tekerrüre dâhil olsaydı bu açıkça belirtilirdi yine ikinci görüşe göre de özel usulsüzlükler tekerrür kapsamında yer almasaydı bu durumda kanunda açıkça belirtilirdi görüşüdür. Nitekim tekerrür müessesesi için genel sorun esasında kanun maddesinde birçok açık noktanın olması ve yoruma çok fazla açık olması nedeniyle fikir farklılıklarının oluşmasıdır. Bu nedenle herkese eşit bir uygulama

³⁵² Mete Dibo, Emre Atsan, “Vergi Ziyayı ve Usulsüzlük Suçlarında Tekerrüre İlişkin Karşılaşılan Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 389, Ocak 2014, s. 93; Balcı, a.e., s. 138; Bozdağ, a.g.e., s. 15.

³⁵³ Dibo, Atsan, a.y.

³⁵⁴ Fatih Topaloğlu, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Tekerrür Müessesesinin Uygulanması ve Tartışmalı Hususlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 347, Temmuz 2010, s. 108.

yapılabilmesi adına kanunilik ilkesi uygun olarak açık düzenlemelerin kanunda yer alması gerektiği ve böylece hukuki güvenlik ilkesinin en temel gerekçelerinden olan belirlilik ilkesine uygun olacağı söylenebilir.

2. Cezanın Kesildiği Tarihlerin Dikkate Alınması: Geçmişe Yönelik Tekerrür Uygulaması Sorunu

VUK'un tekerrür ile ilgili olan 339'uncu maddesinde 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik³⁵⁵ nedeniyle birçok farklı yorumun ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu yorumlardan en önemlisi ise sonuç doğurması sebebiyle Gelir İdaresinin yapmış olduğu yorumdur ki bu yoruma göre otomasyon sistemi güncellenmiş ve program buna göre uygulanmaya başlamıştır. Gelir idaresi başkanlığının konu ile ilgili görüş birliği yazısını Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı'na hitaben 02.12.2008 tarihli ve B.07.1.GİB.0.02.30/ 3009-339-15³⁵⁶ sayılı olarak yayınlamıştır. Yayımlanan bu yazıya göre tekerrür hükümlerinin uygulanması için ikinci cezanın hangi dönemde kesilmiş olması gerektiğiyle ilgili net bir bilgi yer almamaktadır. Ancak ekte yer alan bilgilere göre *“..ikinci suçun ilk cezanın kesinleştiği tarihi izleyen takvim yılı başından başlayarak vergi ziyaında beş yıl, usulsüzlükte iki yıl içinde işlenmiş olması gerekir”* ibaresi yer alsa da Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığının bunu dikkate almadığı kullanılan programlardan ve yapılan uygulamalardan anlaşılmaktadır³⁵⁷. 4369 sayılı kanun değişikliği ile daha önce ilk cezanın kesinleşmesinden sonra “tekrar işlerse” ibaresi iken yerine “tekrar kesilirse” ifadesine dönüştürüldüğü için dönem sınırlaması ortadan kalkmış ilk cezanın kesinleşmesinin ardından kanunda belirtilen süreler dâhilinde işlendiği döneme bakılmaksızın tekrar ceza kesilmesi halinde tekerrür hükümleri uygulanır hale gelmiştir³⁵⁸.

Uygulamada yaşanan bu durumu örneklendirmek yerinde olacaktır. Herhangi bir mükellefe 2019 yılında yapılan vergi incelemesinde 2018 yılına ait vergi ziyai

³⁵⁵ VUK 339'uncu maddenin değişiklik öncesi ve 4369 sayılı kanun ile değişiklik sonraki hali. Bkz: Küçükkaya, a.e., s. 195.

³⁵⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, 02.12.2008. B.07.1.GİB.0.02.30/ 3009-339-15, “Çevrimiçi” <https://www.gib.gov.tr/search/node/vuk%20339%27uncu%20maddesinde%20type%3An%20kanun%20maddesi%20gerektirir%20bkk%20Cn%20yonetmelik%20Cn%20teblig%20Cn%20ic%20genelge%20Cn%20genel%20yazilar%20Cn%20sirkuler> Erişim Tarihi: 25.03.2021.

³⁵⁷ Nihat Uzunoğlu, “Vuk'da Yer Alan Tekerrür Hükümünün Uygulanma Zamanı ve Konuya İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararının Değerlendirilmesi(II)”, **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 86, 2011, s. 1-2.

³⁵⁸ Bilgiç, a.g.e., s. 3. ,

saptanarak vergi ziyai cezası kesilmiş ve aynı yıl kesinleşmiş olduğunda 2020 yılında da 2015 yılına ait vergi ziyai cezası kesildiğinde ikinci tespitte tekerrür hükümleri uygulanarak artırımlı bir şekilde ceza kesme yoluna gidilmiştir. Örnekte de görüldüğü gibi ikinci eylem aslında ilk cezanın kesildiği eylemden daha önceki tarihte işlenmiş olmasına rağmen döneme dikkat edilmeksizin tekerrür hükümleri uygulanır hale gelmiştir³⁵⁹.

Modern hukukta tekerrür müessesesinin özü aslında işlenen suçun tekrar etmesini önlemek tekrarı halinde ise faileri ıslah edebilmek adına cezaların artırımlı olarak uygulanması iken kanundaki bu değişiklik üzerine uygulamada hukukun temel ilkelerinden olan hukuki güvenlik ve hukuki istikrar ilkelerinin de zedelenmiş olduğu düşünülmektedir. Uzun yıllar bu uygulama devam etmiştir ki Zonguldak Vergi Mahkemesi bu konuyla ilgili olarak anayasanın 2'inci ve 38'inci maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle anayasa mahkemesine başvurmuştur. Kararda anayasanın belirtilen maddelerine aykırılık olmadığı kararı çıkmasının yanında uygulamada tartışmalara konu olan ikinci fiilin ilk cezanın fiiline göre daha önceki tarihte gerçekleşmiş bir eylem olmasına karşın tekerrür hükümlerinin uygulanmasına açıklık getiren bir açıklamaya da yer vermiştir. 02.12.2010 tarih 27773 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan E.2009/51 ve K.2010/73³⁶⁰ sayılı İlgili kararın konumuzla ilgi kısmı kısaca şu şekildedir;

“Hukuka aykırı bir eylemin tekerrürü halinde verilecek cezanın artırılması, daha önce verilen cezanın ıslah edici olmadığı ve failin suç işleme konusundaki ısrarının daha ağır bir cezayı gerektirdiği düşüncesinden doğmaktadır. Bununla birlikte, faile tekerrür nedeniyle daha ağır bir ceza verilebilmesi, bir başka deyişle failin ıslah olmadığının ve suç işleme konusundaki ısrarının ortaya konulabilmesi için, hukuka aykırı bir eylemi failin birden çok kere gerçekleştirmiş olması tek başına yeterli olmayıp, tekerrüre esas alınan eylemi nedeniyle daha önce cezalandırılmış olmasına rağmen bu tarihten sonra aynı eylemde tekrar bulunmuş olması gerekmektedir.

Belirli bir kesinlik içinde yasada hangi eyleme hangi hukuksal yaptırımın bağlandığının bireyler tarafından bilinmesi ve eylemlerin sonuçlarının öngörülebilmesi

³⁵⁹ Semi Okumuş, M. Kemal Göze, “Vergi Cezalarında Tekerrür Uygulamasından ve Yorum Farklarından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 278, Kasım 2011, s. 48.

³⁶⁰ Anayasa Mahkemesi, 02.12.2010. E.2009/51, K.2010/73, “Çevrimiçi” <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/12/20101202-12.htm> Erişim Tarihi: 28.03.2021.

gerektiğinden, hukuka aykırı bir eylemde bulunduğu tarih itibariyle hakkında daha önce verilen bir ceza bulunmayan kişinin daha sonraki bir tarihte almış olduğu bir cezanın esas alınarak ve tekerrür hükümleri uygulanarak cezasının artırılması hukuk devleti ilkesine uygun bulunmamaktadır. Suçu işlediği tarihte henüz mükerrir olarak kabulü mümkün olmayan kişiye tekerrür hükümlerinin uygulanması, suç ve cezaların yasallığı ilkesine de aykırılık oluşturacaktır.

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. 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 Mahkemesinin vermiş olduğu kararla birlikte tekerrür hükmünün yer aldığı 339'uncü maddenin lafzı yorumundaki söz konusu eşitsizliklere neden olan karmaşa giderilmiştir. Şöyle ki bu karar göre tekerrür hükmünün uygulanabilmesi için geçerli olan şartın kesilen ilk cezanın kesinleşmesinin ardından sonraki bir tarihte ikinci eylemin gerçekleşmiş olması gerektiğini net bir şekilde belirtmiştir³⁶¹.

Konu ile ilgili yargıya taşınan durumlarda da Danıştay³⁶² kararları Anayasa Mahkemesinin baktığı açıdan sonuçlamıştır ki zaten tersi olması durumunda ilk

³⁶¹ Erdem, a.e., s. 5; Çakır, a.e., s.94.

³⁶² Bozma kararı üzerine Konya Vergi Mahkemesi, 01.07.2009 günlü ve E. 2009/890, K.2009/1020 sayılı kararıyla; uyuşmazlığın; vergi, fon payı ve geçici verginin bir katını aşan vergi ziyai cezası yönünden devam ettiğini belirttikten sonra; 213 sayılı Yasa'nın 339'uncü maddesine göre vergi ziyai cezasının tekerrür nedeni ile artırılabilmesi için daha önce kesilmiş ve kesinleşmiş vergi ziyai cezası ile cezanın kesinleştiği yılı takip eden takvim yılından itibaren beş yıl içinde yeniden vergi ziyai cezası kesilmiş olması gerektiği, uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması amacıyla Mahkemelerince verilen ara kararı ile 01.01.2002 tarihinden önce davacı adına kesilen ve sözü edilen tarihten önce kesinleşen vergi ziyai cezasının bulunup bulunmadığının sorulması üzerine gönderilen bilgi ve belgelerden tekerrür hükümlerinin uygulanmasına neden olan cezanın 2003 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu 18.06.2005 tarihinde kesildiği anlaşıldığından, davaya konu vergi ziyai cezasının tekerrürden bahisle %50 artırılmasında hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle tekerrür nedeniyle artırılan vergi ziyai cezası kaldırılmıştır Danıştay VDDGK, 29.05.2013. E. 2011/467, K. 2013/202, “Çevrimiçi” <https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 28.03.2021. Benzer kararlar için Bkz: Danıştay 4. Daire 22.02.2011.

kabahatin sonraki kabahatin tekrarı olduğu gibi mantık dışı bir ifadeye neden olmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı da Anayasa Mahkemesi'nin kararı üzerine bir sirküler yayınlarak uygulamanın gidişatını bu karara göre uygulanacağını belirtmiş ve örneklerle de yer vermiştir. Gelir idaresi tarafından yayınlanan Vergi Usul Kanunu 49 No'lu Sirkülerinde³⁶³ konuya şu şekilde değinilmiştir;

“Bakanlığımızca, vergi cezalarında tekerrüre ilişkin uygulamaya, vergi ziyana sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, tekrar ceza kesilmesi durumunda bu cezanın artırılması şeklinde yön verilmiş; tekerrürden dolayı artırılarak uygulanacak olan cezayı gerektiren fiilin, daha önce kesilen cezaya ilişkin fiilin işlendiği tarihten önceki veya sonraki bir tarihte işlenmiş olmasının sonucu değiştirmeyeceği değerlendirilmiştir.

Ancak, yargı mercilerinde ihtilaf konusu yapılan olaylarda, tekerrür hükmünün uygulanması için, tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki fiilin, daha önce işlenmiş fiil için kesilmiş ve kesinleşmiş cezadan sonra işlenmiş olması gerektiği yönünde hâsıl olan yargı kararları müstakar hale gelmiştir. Ayrıca, Anayasa Mahkemesinin, 02.12.2010 tarihli ve 27773 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2010/73 sayılı kararında, vergi ziyat cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyat cezası ya da 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 belirtilmişti .Bu itibarla bundan böyle, bir vergi cezasının tekerrür hükmü sebebiyle artırımı 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”.

Görüldüğü üzere kanun maddesinde açık bir şekilde kesinleşen cezaların tekerrürünü kabul edip eylemlerin işlendiği tarihlerle ilgili bir açıklamada bulunmazken

E. 2009/6033 ve K. 2011/867; Danıştay 4. Daire, 21.10.2010. E. 2008/149, K. 2010/5203, “Çevrimiçi” <https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 28.03.2021.

³⁶³ Gelir İdaresi Başkanlığı, 15.08.2011, B.07.1.GİB.0.06.30-105[339], VUK-49/2011-7, “Çevrimiçi” <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> Erişim Tarihi: 28.03.2021.

Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu kararlar lafzın açık olduğunu belirtmiştir. Ayrıca Vergi Usul Kanunda yer alan tekerrür müessesesiyle ilgili maddenin herhangi bir belirsizlik içermediğine dair karar vermesinin yanında ceza hukukunda olduğu gibi eylemin işlendiği döneme dikkat edilmesi gerektiği her halde ikinci eylemin ilk eylemden daha sonra olması gerektiğini de belirtmiştir. Burada Anayasa Mahkemesi maddenin nasıl anlaşılması gerektiği yönünde kılavuzluk etmiş geçmişe dönük tekerrür cezalarının kesilmesinin önüne geçen bir karar almıştır ancak nihayetinde bu bir karardır³⁶⁴.

Gelir İdaresinin yayınladığı sirküler ile kanunda bulunmayan bir düzenlemenin giderilmeye çalışıldığı anlaşılmaktadır. Ancak bilindiği üzere normlar hiyerarşisine göre bir sıralama vardır ve kanun ile konan bir düzenleme ancak kanun ile düzenlenebilir iken sirküler ile düzenlenerek kanun maddesine yorum getirilmesi hukuka uygun değildir. Bu şekilde esasında Anayasanın 38’ inci maddesindeki “*kimse kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz*” şeklinde belirtilen “*suçun yasallığı*” ve “*ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konur*” ifadesi ile de “*cezanın yasallığı*” ilkelerine aykırılık oluşturulmuş olmaktadır³⁶⁵.

Tekerrür nedeniyle ceza artırımı uygulanmasının mantığı, hükmedilen cezaya rağmen ıslah olmayan ve aynı suçu işlemekte ısrarcı olan kişilerin daha ağır bir şekilde cezalandırılarak ıslah edilmeye çalışılmasıdır. Ancak uygulamada ilk cezaya sebep olan eylemin sonraki cezaya sebep olan eylemden daha sonra gerçekleşmiş olabiliyor bu durumda kişinin suç işlemekte ısrar ettiği söylenemez. Döneme dikkat edilmeksizin yapılan bu uygulama her ne kadar kanunun lafzına uygun olsa da tekerrür müessesesinin tekrar suç işlenmesini önleme amacına hizmet etmediği gibi genel mantığına da ters düşmektedir. Ayrıca cezaların caydırıcılığı ve hukuki güvenlik ilkelerine aykırı bir durum yaratmaktadır. Zira tekerrürün uygulanmasında ikinci cezanın kesildiği tarih değil, suçun unsurunu oluşturan ikinci eylemin işlendiği tarih esas alınmalıdır. Bu nedenle VUK’un 339. maddesine kanun koyucunun amacına hizmet edecek şekilde

³⁶⁴ Organ, Çevikcan, a.e., s. 62.

³⁶⁵ Burçin Bozdoğanoglu, “Vergi Usul Kanununda Yer Alan Tekerrür Hükümleri Çerçevesinde Gelir İdaresi Başkanlığınca Çıkarılan Sirküler’in Değerlendirilmesi”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 82, 2011, s. 5.

“yeni bir kabahat işlenerek tekrar ceza kesilmesi ...” ibaresinin eklenmesinde yarar vardır.

3. Aynı Takvim Yılı İçinde Kesilen Cezalarda Tekerrür Sorunu

VUK 339’uncu madde de “..*cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere*..”ibaresinin olması cezanın kesinleştiği tarih ile sonraki takvim yılının başına kadar olan zaman diliminde yani henüz süre başlamadan önceki aralıkta ikinci kabahat için ceza kesilmesi gereken bir durum olduğunda bu cezaya tekerrür hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı tartışma konusu olmuştur³⁶⁶. Bu tartışmanın nedeni ise maddede tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için belirtilen sürenin başlangıcı olarak yılın başından başlamak üzere ibaresinin kullanılmış olmasıdır³⁶⁷.

Bu hususta iki farklı görüş bulunmaktadır. Bunlardan ilki kanun metninde de yer aldığı gibi “..*cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere*..”cezanın kesinleşmesi ile takip eden yılın başı arasında kalan süre içerisinde kesilecek ikinci ceza için tekerrür hükümlerinin uygulanamayacağıdır³⁶⁸. Bu görüşü ileri sürenler savunmalarını ise temel olarak VUK 3’üncü maddesi “vergi kanunlarının uygulanması ve ispat” başlığında yer alan hükmüne bağlamaktadırlar. Maddeye göre vergi kanunları öncelikle lafzı ve ruhu ile hüküm ifade etmektedir. Hüküm ancak kanunda açık bir şekilde ifade edilmemiş tam olarak anlaşılamıyorsa kanunun amacı ve yeri dikkate alınarak bir yorum getirilebileceği yönündedir. Fakat burada tartışma konusu olan durumda kanun hükmü yeterince açık ve anlaşılır bir halde olduğu için herhangi bir yoruma gerek yoktur. Bu durumda tekerrür hükümleri içinde bulunan takvim yılı bitip yeni takvim yılı başladığında kesilecek ikinci ceza için geçerli olabilecektir³⁶⁹. Kısaca bir örnek verilecek olursa, (B) şirketine vergi ziyai cezası kesilmiş ve 17.04.2018 tarihinde kesinleşmiştir. Tekerrür için belirlenmiş olan kanuni süre ise 01.01.2019 tarihinde başlayıp 31.12.2023 tarihinde sona erecektir. Yani

³⁶⁶ Altan Rençber, “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, 2017, s. 88.

³⁶⁷ Topaloğlu, a.e., s. 109.

³⁶⁸ Kızılot, Kızılot, a.g.e., s. 258; M. E. Doğrusöz, “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür II”, s. 1; Pala, a.e., s. 137; Organ, Çevikcan, a.e., s. 61; İshak Çelik, Celal Kaya, “Vergi Hukukunda Tekerrür ve Ortaya Çıkan Sorunlar”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 125, Şubat 2010, s. 82; Mesut Uçak, “Vergi Usul Kanununda Yer Alan Tekerrür Müessesesi Anayasa Mahkemesi Kararı Doğrultusunda Yapılan İdari Düzenlemelerle Çözüldü mü?”, **Maliye ve Sigorta Muameleleri Dergisi**, Sayı: 560, Ekim 2011, s. 95.

³⁶⁹ Uçak, a.y.

17.04.2018 tarihi ile 01.01.2019 tarihleri arasında gerçekleşecek olan ikinci ceza için tekerrür hükümleri uygulanmayacaktır³⁷⁰. Vergilendirme dönemleri vergi türleri bakımından değişiklik göstermektedir. Bu nedenle aslında uygulamada kolaylık olabilmesi adına aynı takvim yılında kesilecek ikinci cezayı tekerrür dışında tutmuştur³⁷¹. VUK 339'uncu maddesinin süre ile ilgili kısmı 4369 sayılı kanun ile değişmeden önceki hali de "...Kaçakçılık, ağır kusur, kusur veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası da kesinleşen bir kimse aynı neviden bir fiili cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere.." aynı şekildedir. Kanun değişikliğinde madde basitleştirilmeye çalışırken aksine uygulamada olumsuzluklara neden olmuştur³⁷².

Tekerrür müessesesi açısından vergi hukuku ve ceza hukuku arasında yapısal açıdan farklılıklar olması nedeniyle vergi hukukunda yer alan tekerrürün vergi hukuku sistematığına göre muhakeme edilmesi daha doğru bir yaklaşımdır. Örneğin ceza hukuku bakımından tekerrüre esas oluşturacak suç için kasıt unsuru aranırken vergi hukuku bakımından aranmamaktadır. Bu nedenle tekerrürün cezanın kesinleşmesi ile takip eden yılın başı arasında geçen sürede oluşan yeni ceza için tekerrür hükümlerinin geçerli olduğu düşünüldüğünde VUK 337'inci madde ile çatışma meydana gelmektedir. Maddede "... şu kadar ki, 352'nci maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir" ifadesi yer almaktadır. Bu durumda aynı takvim yılında oluşacak olan ikinci ceza için tekerrür hükümleri mi yoksa ilk cezanın dörtte biri kadar mı kesileceği sorunu ortaya çıkacaktır³⁷³.

Aynı takvim yılı içinde tekrar ceza kesilmesi halinde tekerrür hükümlerinin geçerli olduğunu savunan görüşe göre ise kanun lafzına göre yorumlandığında tekerrür hükümlerinin geçerli olmadığı sonucuna ulaşılmakta ancak bu durum müessesenin ruhuna ve mantığına aykırılık oluşturmaktadır. Bu nedenle ilk cezanın kesinleşmesi ile takip eden yılın başı arasında kesilecek olan ikinci ceza için tekerrür hükümleri

³⁷⁰ Kızılot, Kızılot, a.y; M. E. Doğrusöz, a.y.

³⁷¹ Pala, a.y.

³⁷² Çelik, Kaya, a.y

³⁷³ Organ, Çevikcan, a.y.

uygulanmalıdır³⁷⁴. Maddede “..cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere..” ifadesinin yer alması belirtilen iki ve beş yıllık sürelerin bitiş tarihini hesaplaya bilmek içindir³⁷⁵. VUK 339’ uncu maddeden süreler ile ilgili anlaşılması gereken tekerrür hükümlerinin bu iki ve beş yıllık süreler içerisinde gerçekleşmiş olması gerektiğidir³⁷⁶.

Bir diğer görüşe göre ise aslında kanun koyucunun maddede tartışma konusu olan ifadeyi kullanması kanun sistematığına uygun olabilme çabasıdır. 213 sayılı VUK ve AATUHK³⁷⁷, da aynı ifadeler içeren maddeler bulunmaktadır. Örneğin VUK’un 114’üncü maddesinde tarh zamanaşımı ile ilgili olarak “*Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar*” ifadesi, VUK’un 253’üncü maddesinde defter ve belge muhafazası ile ilgili olarak “*Bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar*” ifadesi, AATUHK 102’nci maddesinde ise tahsil zamanaşımı ile ilgili “*Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlarındaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur*” ifadeleri yer almaktadır. Bahse konu kanun maddelerinde de belirtildiği üzere, belirli zaman dilimi ile sınırlı olan yaptırımlar için net bitiş tarihinin hesaplanmasında olayın gerçekleştiği zamanı değil takip eden yılın başı dikkate alınarak bir hesaplama yöntemi seçilmiştir. Bu açıklamalar ışığında defter ve belgelerin saklanması ile ilgili madde değerlendirildiğinde 339’uncu maddenin yalnızca lafzı olarak değerlendirilip tekerrür hükümlerinin geçerli olmadığını savunan görüşe göre kabul edildiğinde belgelerin takip eden yılbaşına kadar saklanmasına gerek olmadığı, yükümlülüğün yılbaşından sonra başladığı gibi kabul edilemeyecek bir anlam meydana gelmektedir³⁷⁸.

³⁷⁴ Özbalcı, a.e., s. 905.

³⁷⁵ Topaloğlu, a.e., s. 109.

³⁷⁶ Rençber, a.e., s. 88. İlgili Danıştay kararları için Bkz: Danıştay VDDK, 29.05.2013. E. 2011/467, K. 2013/202, “Çevrimiçi” <https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 09.05.2021. Danıştay 4. Daire, 25.01.1989. E. 1988/399, K. 1989/388, “Çevrimiçi” <https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 09.05.2021.

³⁷⁷ 28.07.1953 Tarihli 6183 sayılı RG.

³⁷⁸ Okumuş, Göze, a.e., s. 3.

Doktrinde görüş birliği olmadığı gibi Gelir İdaresinin bakış açısı ile mahkemelerin verdiği kararlar ve yargı kararları arasında da birlik bulunmamaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığının yayınlamış olduğu VUK-49/2011/7 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri'nde “..339 uncu maddede yer alan “...cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere...” ibaresi tekerrürün uygulanacağı iki veya beş yıllık sürenin sona ereceği tarihin tespiti ile ilgili olup, ilk fiil için kesilen cezanın kesinleştiği tarihten itibaren takip eden yılın başına kadar olan süre içinde de aynı neviden bir ceza kesilmesini gerektiren fiilin işlenmesi durumunda anılan maddeye uygun şekilde cezanın artırımlı olarak uygulanması gerekmektedir”. Görüldüğü üzere idarenin bakış açısı ilgili ifadenin süre hesaplaması için kullanıldığı takip eden yılın başına kadarki sürede yine tekerrür hükümlerinin geçerli olacağı yönündedir.

Konya Vergi Mahkemesinin Ağustos 2012’ de kesinleşmiş vergi ziyai cezasının üzerine Eylül 2012’de tekerrür hükümlerinin uygulanmasına ilişkin olarak vermiş olduğu kararda³⁷⁹ “Bu durumda, 2012/09 dönemi için belirlenen matrah üzerinden tarh edilen katma değer vergisine bağlı uygulanan vergi ziyai cezasını tekerrürü dolayısıyla artırılabilmesi için 01.01.2012 tarihinden sonra kesilmiş ve yine bu tarihten sonra kesinleşmiş bir vergi veya ceza bulunması gerektiğinden, 2012/09 dönemi katma değer vergisine bağlı uygulanan vergi ziyai cezasının tekerrür dolayısıyla artırılmasında hukuka uygunluk bulunmamaktadır” ifadesine yer verilerek kesinleşme ile yılbaşı arasındaki süre için tekerrür hükümlerinin uygulanamayacağı belirtilmiştir.

Danıştay’ın konuya ilişkin bakış açısı ise³⁸⁰ ışığında “Davacının, tekerrür hükümleri uygulanarak artırarak kesilmiş 2008/7-9, 10-12. dönemlerine ait vergi ziyai cezasına ilişkin temyiz istemine gelince;

Buna göre, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesi uyarınca tekerrür hükümleri uygulanabilmesi için tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin, ilk eylem için kesilen cezanın kesinleşme tarihini takip eden yılbaşından sonra gerçekleşmiş olması gerekmektedir.” şeklinde ifade edilmektedir. Yüksek mahkeme bu

³⁷⁹ Konya Vergi Mahkemesi, 13.03.2015. E. 2015/103, K. 2015/1303 “Çevrimiçi” <https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 09.05.2021.

³⁸⁰ Danıştay 4. Daire, 23.06.2011. E. 2010/8825. K. 2011/5756 “Çevrimiçi” <https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 10.05.2021. Benzer yönde kararlar için bkz: Danıştay 4. Daire, 22.02.2011. E. 2009/6033. K. 2011/867 “Çevrimiçi” <https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 10.05.2021.

kararıyla lafzi yorum yöntemini uygulayarak tekerrür hükümlerine göre ceza kesilebilmesi için ancak takip eden yılbaşından sonraki ikinci bir cezada mümkün olabileceği yönünde görüş belirtmiştir.

Kesinleşen cezanın, kesinleşme tarihinden, izleyen yıla kadar ki sürede, yeni kesilen cezalar için tekerrüre esas oluşturmayacağını kabul etmek kanunun lafzına göre hareket etmektir. Ancak kesinleşen cezanın, kesinleşme tarihinden izleyen yıla kadar ki sürede yeni kesilen cezalar için tekerrüre esas oluşturmayacağı görüşlere katılmanın doğru olmadığı düşünülmektedir. Nitekim maddedeki ifade sürenin başlangıç tarihini değil bitiş tarihini belirlemek için konulmuştur. Aksi yönde bir uygulamanın tekerrür düzenlemesinin amacına aykırı olacağı gibi pratikte de birçok hatalı sonuçlara yol açacağı düşünülmektedir.

4. Uzlaşma ile Kaldırılan Cezalarda Tekerrür Sorunu

Uzlaşma, vergi ve cezaların yargı yoluna gitmeden idare ile mükellefin görüşme yaparak tutar üzerinde anlaşma sağlanmasıdır. Uzlaşma sonucunda vergi veya cezaların bir kısmı silindiği gibi tamamen de ortadan kalkabilmektedir³⁸¹. Kesinleşme ile ilgili tam bir fikir birliği olmasa da genel olarak uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde tutanağın imzalanmasıyla birlikte tutanağın düzenlendiği tarihte cezanın kesinleştiği düşünülmektedir. Bunun kanuni olarak göstergesi ise VUK ek madde 6/2’de “*Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunamaz*” ve VUK ek madde 7/3’te “*Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz*” hükümleri bulunmaktadır. Söz konusu madde hükümlerinde de belirtildiği üzere uzlaşmanın gerçekleştiği cezalar için kanun yolunun kapalı olması cezanın kesinleştiği anlamına gelmektedir³⁸². Ancak uzlaşmanın meydana gelmesi halinde ikinci ceza için tekerrür hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı ile ilgili olarak tekerrürün uygulanmayacağı görüşünde olanlar uzlaşma ile cezanın kesinleşmediğini savunmaktadır. Uzlaşmanın mükellef ile idare arasında kanuni düzenlemelere göre yapılan bir pazarlık olması nedeniyle cezada

³⁸¹ Öner, a.g.e., s. 167.

³⁸² Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, s. 235; Topaloğlu, a.e., s. 109.

kesinleşmenin gerçekleşmediğini bu nedenle de tekerrür hükümlerinin uygulanmaması gerektiği görüşünü savunmaktadırlar³⁸³. Danıştay'ın uzlaşma ve kesinleşmeye ilişkin kararlarında ise görüşü tekerrür hükümlerinin uygulanması gerektiği yönündedir³⁸⁴.

Uzlaşma hususunda tekerrür ile ilgili görüş farklılığı bulunan konular ve beraberinde farklı sorulara neden olan durumlar bulunmaktadır. Öncelikle ilk konu ceza miktarının sıfırlanması halinde bunun hukuki açıdan “af” olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ya da sıfırlanan cezanın vergi aslına bağlı bir “değer” olarak varlığını devam ettirip ettirmediğidir. Değer olarak kabul edildiğinde ise ikinci ceza için tekerrür hükümlerinin uygulanmasının adil bir durum olup olmayacağı sorunu akla gelmektedir. Burada bahsedilen hususlara değinilecektir.

Uygulamada tartışmaya neden olan durumlardan birisi uzlaşma komisyonunun ceza tutarını “sıfır” olarak belirlemesi halinde af niteliğinde mi olduğu yoksa parasal değer ifade ederek kesinleşmiş ceza mı olduğu hususudur. Bu durum vergi barışı olarak kabul gören ve özel af niteliğindeki af kanunları için de aynıdır. Af durumunda da fiil affedilmekte ancak sadece ceza kaldırılmaktadır. Bu pencereden bakıldığında idarenin ilk cezanın af kanunu veya uzlaşma neticesinde sıfırlandığı hallerde sonraki ceza için tekerrür hükümlerinin uygulaması doğru ve yerinde gözükmemektedir. Fakat bu konuda, tekerrür için fiilin değil, önemli olan kesinleşmiş bir cezanın varlığı olduğundan “sıfır” olarak kesinleşmiş olan bir cezanın ne kadar ceza olduğu veya af kanunuyla kaldırılmış bir cezanın ne kadar caydırıcı olduğu bu tartışma konusunda dikkate alınması gereken hususlardandır. Nitekim, GVK'nin³⁸⁵ mükerrer 121. maddesi “Uyumlu Mükelleflere

³⁸³ Özbacı, a.e., s. 905.

³⁸⁴ Dava dosyasının incelenmesi ile temyiz dilekçesine eklenen belge ve bilgilerden inceleme raporuna dayanılarak davacı adına 14.06.1985 tarih ve 13/49 sayılı ihbarname ile 1984/Ocak dönemi için kesilen kaçakçılık cezasının yapılan uzlaşma görüşmeleri sonucu 20.08.1985 tarihinde kesinleştiği anlaşıldığından, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 339. maddesinde belirtilen tekerrür şartlarının gerçekleşmediği gerekçesiyle (kaçakçılık) cezasının kaldırılmasına ilişkin Vergi Mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir Danıştay 3. Daire, 18.11.1993. E. 1992/2643. K. 1993/3305 “Çevrimiçi” <https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 11.05.2021; Dava dosyasının incelenmesinden, şirket adına 1983 Eylül ayı için yapılan kaçakçılık cezalı tarhiyatın uzlaşma hükümlerine göre ödendiği anlaşılmaktadır. Bu suretle uzlaşma tutanağının düzenlendiği 6.02.1985 tarihinde kesinleşmiş bulunan kaçakçılık cezasını müstelzim fiilin beş yıl içinde tekrarlanması ve yukarıda açıklandığı üzere 1985 Eylül dönemi için kesilen kaçakçılık cezasına karşı açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararının Kanuna uygun bulunması nedeniyle davacı şirket hakkında kesilen tekerrür cezası da isabetsizlik görülmemiştir Danıştay 3. Daire, 14.02.1989. E. 1988/1552. K. 1989/387 “Çevrimiçi” <https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 11.05.2021.

³⁸⁵ 06.01.1961 tarihli 10700 sayılı R.G.

Vergi İndirimi” başlıklı düzenlemede ve 301 sayılı Genel Tebliğ³⁸⁶’de “*Yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.*” şeklindeki ifade indirimden yararlanmaya engel oluşturmadığı yönündedir. Bu hükümle, cezası uzlaşma ile sıfırlanan mükellefi uyumlu kabul etmesinin ardından yine aynı mükellefin ilk ceza ile akıllanmadığını kabul etmek, çelişkili bir durum ve uygulamadır. Kanun tasarılarının oluşturulması aşamasında yeterli özenin olmadığını gösteren bu çelişki idarenin tekerrür hakkındaki görüş ve uygulamasını düzenlemesi gerektiğinin göstergesidir³⁸⁷.

Yapılan uzlaşma sonucunda tutarın “sıfır” olarak belirlenmiş olması konusundaki ilk görüş; uzlaşma ile cezanın sıfırlanmasının yalnızca parasal anlamda ödenecek tutarı bertaraf etmediği yönündedir. Bunun dışında cezanın kesilmesine neden olan suç fiili veya cezanın neden olduğu tüm sonuçları ortadan kaldırmamaktadır. Nitekim uzlaşma komisyonları cezanın kanuna uygunluğunu hakkında karar verip tüm sonuçlarını ortadan kaldıran bir yargı merci değildir. Bu nedenle kararları da yargı kararı hükmünde olmamaktadır. Uzlaşma yalnızca tarafların ceza tutarı üzerinde parasal anlamda anlaşarak idarenin vergi cezasını kolay bir şekilde tahsil edebilmesini sağlayacak düzenlemeler yapan bir kurumdur. Uzlaşma, tutanağın imzalanmasıyla sağlandığı gibi ceza da aynı anda kesinleştiği şeklindedir³⁸⁸. Uzlaşmanın kesinleşmesi ile ilgili Danıştay vermiş olduğu kararda³⁸⁹ “*kesilen kaçakçılık cezasının uzlaşma hükümlerine göre ödenmesi cezanın nevinde değişiklik yapmayıp miktarında indirim sağladığından önceki cezanın kaçakçılık olması nedeniyle, olayda tekerrür hükümlerinin uygulanması gerektiği*” ifadesine yer vererek uzlaşmanın gerçekleşmesinin cezanın türünde değişiklik ya da cezanın sonuçlarında farklılıklara neden olmadığı bu sebeple tekerrürün uygulanması gerektiğini belirtmiştir. Sonuç olarak ilk görüşün özü uzlaşma ile vergi ve cezalarda kesinleşmenin olması ve vergi

³⁸⁶ 23.12.2017 tarihli 30279 sayılı R.G.

³⁸⁷ Doğrusöz, “Vergi Kabahatlerinde Tekerrür Sorunları”, s. 1-2.

³⁸⁸ M. E. Doğrusöz, a.e., s. 1; Pala, a.e., s. 136.

³⁸⁹ Danıştay 3. Daire, 10.04.1986. E. 343. K. 2167. “Çevrimiçi” <https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 11.05.2021.

cezasını gerektiren eylemin tekrar edilmesi halinde tekerrür hükümlerinin uygulanacağıdır³⁹⁰.

Böyle bir durumda cezanın artırılmasının adil olup olmadığı soru akla gelmektedir. Bunu bir örnek ile incelemek daha açıklayıcı olacaktır. Bir mükellefe 2017 yılında yapılan inceleme sonucunda vergi ziyai cezası öngörülmüş ve mükellef bu ceza için tarhiyat öncesi uzlaşma hakkını kullanarak uzlaşmaya gitmiş, uzlaşma sonucunda vergi ziyai cezası “sıfır TL” olarak kesinleşmiş olsun. Mükellef yalnızca vergi aslını ödemiş, vergi ziyai cezası “sıfır TL” olduğundan dolayı herhangi bir ödeme yapmamıştır. Yine aynı mükellef 2020 yılında tekrar incelemeye girmiş 100.000 TL vergi ziyai cezası öngörülmüştür. Ancak mükellefin 2017 yılında kesinleşmiş vergi ziyai cezası bulunduğu için 2020 yılında kesilecek olan vergi ziyai cezası tekerrür hükümleri uygulanarak 150.000 TL olarak kesilmiştir. Mükellef bu durumda “sıfır TL” olarak kesinleşen vergi ziyai için fazladan 50.000 TL ödemesi gerekmektedir. Örnekten de anlaşıldığı gibi mükellef uzlaşmada kesinleşen 0 TL vergi ziyai cezasından dolayı 50.000 TL daha ödeme yükümlülüğü altına girmekte bu durum ise hakkaniyet ilkesi ile ters düştüğü düşünülebilir. Esasen bu sorun tekerrür hükmünün düzenlenişinde tekerrüre tutar olarak bir ceza sınırı konulmamasından dolayıdır³⁹¹. İdarenin konuya yaklaşımı “sıfır TL” bile vergi ziyai olsa sonraki ceza için tekerrür şartlarının gerçekleştiğini kabul edilmektedir. Ancak sıfırlanan ceza tekerrür hükümleri için dikkate alınmaması ileri sürülmektedir. Çünkü bu durumda cezalandırma amacını aşmakta, daha evvel sıfır olarak belirlenen ceza daha sonraki fiilde katlamalı olarak cezalandırılmaktadır³⁹².

Tekerrür hükümlerinin uygulanmaması gerektiğini savunan görüşe göre uzlaşma ile vergi cezasının sıfırlanması, cezanın şeklen kesinleşmesini engellemektedir. Bilhassa tarhiyat öncesi uzlaşmanın olması uzlaşılan ceza daha idari bir aşamadayken, tarhiyat gerçekleşmeden önce yapılmış olan bir tespittir. Bu nedenle tarhiyat öncesinde cezanın sıfırlanması halinde ceza kesilmeden önce cezanın varlığı ortadan kalmış olacaktır. İlk

³⁹⁰ Mehmet Diri, Asım Türkeş, “Vergi Cezalarında Tekerrür Uygulaması”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 166, Temmuz 2013, s. 86; İnaltong, a.e. s. 12; Rençber, a.e., s. 89; M. E. Doğrusöz, a.e., s. 1; Pala, a.e., s. 136; “Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür I”, s. 273; Gülçiçek, a.e., s. 58

³⁹¹ Organ, Çevikcan, a.e., s. 60.

³⁹² Coşkun, Çelik, a.e., s. 73.

ceza ortadan kalkmış iken daha sonra kesilmesi gereken bir ceza olduğunda uzlaşma ile sıfırlanan cezaya dayanılarak tekerrür hükümlerine göre ceza kesmek mümkün değildir³⁹³. Konu hakkında bazı fikirlere göre ise uzlaşma ile tutar tamamen silindiğinde cezanın kesilmesi ve kesinleşmesi gerçekleşmezken belirli bir tutar üzerinde uzlaşılarak ödenen cezalarda cezanın kesilmesi ve kesinleşmesi gerçekleşmiş olacaktır. Ancak ikinci durumda tekerrür hükümleri uygulanabilecektir³⁹⁴. Konu ile ilgili yargı kararlarında da farklılıklar bulunmamaktadır. Örneğin bir yargı kararında³⁹⁵ tarhiyat öncesi uzlaşma olması nedeniyle henüz tarh edilmiş bir verginin olmadığı şeklinde karar verilmiştir. Başka bir kararda ise tarhiyat öncesi uzlaşmanın gerçekleşmesi ile cezanın kesilmiş ve kesinleşmiş sayıldığı ikinci bir ceza belirtilen tarihler arasında vuku bulduğunda tekerrür hükümlerinin uygulanabileceği yönündedir³⁹⁶. Tarhiyat sonrası uzlaşma açısından tutanağın imzalanması cezanın kesinleşmesi olarak değerlendirilmekle birlikte tarhiyat öncesi uzlaşmada henüz kesilmeyen cezanın tutanak ile kesinleşmiş sayılması bir soru işaretidir. Çünkü idarenin yapacağı işlemlerin bir yasal dayanağı olmak zorundadır. Kişiler üzerinde bir yükümlülüğe neden olan kararların verilmesi için bu mercilere kanunen açık bir şekilde yetkilendirilmesi gerekmektedir. Bu konuda ise idareye verilmiş olan bir yetki bulunmamaktadır³⁹⁷. Bu görüşün özeti ise uzlaşma yoluyla cezanın sıfırlanmış olması, bu cezanın kaldırılması anlamına gelir. Uzlaşmayla sıfırlanan söz konusu ceza, kesinleşmiş ceza niteliği arz

³⁹³ Erdem, a.e., s. 4.

³⁹⁴ Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2016, s. 113.

³⁹⁵ Danıştay 4. Daire, 27.10.1989. E. 1989/291. K. 1989/3726, **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz-Ağustos 1991, s. 1.

³⁹⁶ Dosyanın incelenmesinden; davacı tarafından 2003-2006 yıllarına ilişkin olarak tarhiyat öncesi uzlaşma isteminde bulunması üzerine 1.7.2008 tarihli tutanakla vergi ziyai cezalarında uzlaşıldığı ve 31.7.2008 tarihli tahakkuk fişlerinin düzenlendiği, tekerrür nedeniyle artırılan vergi ziyai cezalarının ise, 2008 yılının (Temmuz-Eylül) dönemine ilişkin gelir geçici vergisi nedeniyle kesildiği anlaşılmış olup, idare ile uzlaşılarak 31.7.2008 tarihinde kesinleşen cezaların ancak, 1.1.2009 tarihinden sonra gerçekleşen eylemler için tekerrür hükümlerinin uygulanmasında esas alınması mümkün olduğundan, 2008 yılının (Temmuz-Eylül) döneminde gerçekleşmiş bir fiil için aynı yıl içinde kesinleşen ceza esas alınarak tekerrür hükümlerinin uygulanmasında hukuka uyarlılık görülmemiştir Danıştay 4. Daire, 16.05.2016. E. 2014/4451. K. 2016/2209 “Çevrimiçi” <https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 12.05.2021.

³⁹⁷ Kerem Öncü, “Vergi Hukukunda Tekerrür ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ile İlişkisi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 130, Mayıs-Haziran, 2017, s. 269-271.

etmez ve daha sonra işlenecek bir fiil için kesilecek yeni cezada artırıma sebebiyet veremez³⁹⁸.

Kesinleşmenin ceza kesmeyi içerip içermediği konusu hakkında belirsizlik vardır buda yine bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Kanunda ceza kesmek idarenin tek taraflı yapmış olduğu bireysel işlem olarak düzenlemiş olup ilgili kişiye ihbarname yolu ile bildirilmesi şartı koymuştur. Tutanak ise, idari sözleşme olarak görülen tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunda tarafların iradeleri ile meydana gelmektedir. Tutanağı kesinleşme olarak kabul edip sonuçlarını düzenleyen kanun koyucunun, aynı tutanağın imzalanmasını ceza kesme olarak görmemesi tuhaf bir durumdur. Bireysel idari işlemle gerçekleşmesi istenen vergi cezasının, idari sözleşme sonucunda imzalanan tutanakla da meydana gelebilir. Fakat bu durumun da kanunda düzenlenmiş olması³⁹⁹. Vergi incelemesi sonucu tespit edilen ceza ve vergiler için tarhiyat öncesi uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde tutanakta yer alan konular hakkında dava açılmayacağı için ceza kesinleşmektedir. Fakat konu ile ilgili maddeler arasındaki uyumsuzluk nedeniyle, esasen cezanın kesilmesi koşulu gerçekleşmemektedir. Bu nedenle tarhiyat öncesi uzlaşmada tekerrür hükümlerinin uygulanması hukuka aykırı bir durum olacaktır. Bu durumun düzeltilmesi ve tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanması halinde cezanın kesilmiş olabilmesi ancak yasal düzenleme ile mümkündür. Böyle olması halinde ise, tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunun varlığını sorgulanır duruma gelecektir. Hukuka uygun olan, tarhiyat öncesi uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde tekerrür hükümlerinin uygulanmamasıdır⁴⁰⁰.

Uzlaşma konusunda tekerrür hükümlerinin uygulanması gerektiğini savunan ilk görüş daha doğru bir yaklaşım olarak görünse de uygulamada tereddüde neden olmaktadır. Bu nedenle VUK ile ilgili düzenlemelerde fikir birliği olmayan uzlaşma konusunun akıllarda soru işaretine neden olmayacak şekilde ele alınması daha doğru olacaktır⁴⁰¹. Uygulamanın bu hali ile uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda tekerrür

³⁹⁸ Mehmet Maç, “Vergi Cezalarında Tekerrür Nedeniyle Uygulanan Artırıma İlişkin Hüküm Kaldırılmalı veya Amacını Aşan ve Ölçüsüz Sonuçlar Doğurduğu İçin Düzeltilmelidir”, **Yaklaşım**, Sayı: 272, Ağustos 2015, s. 89.

³⁹⁹ Öncü, a.e., s. 269.

⁴⁰⁰ Öncü, a.e., s. 273.

⁴⁰¹ Ali Zekeriya Özmen, “ Tekerrürde Özellikli Bir Husus: İlk Kesilen Vergi Ziyatı Cezasının Terkin Edilmesi Durumu”, **Yaklaşım**, Sayı: 285, Eylül 2016, s. 57.

hükmü uygulandığında, bu hüküm uzlaşmayı da güçleştirmektedir. Bu şekliyle tekerrür hükmü ıslah edici değil, bazı hallerde imha edicidir. Yani araç, amacı gerçekleştirmeye uygun değildir⁴⁰².

5. Tekerrürde Ceza Sınırının Olmaması Sorunu

VUK'a göre tekerrüre düşenlere sonraki kabahat için ceza artırımı uygulaması kabul görmüştür. Kanunda tekerrür halinde vergi ziyayı ve usulsüzlükler için ayrı artırım oranları belirtilmiştir. Tekerrür halinde ceza artırımı takdir yetkisinde olmadığı için zorunlu tekerrür sistemi kabul görmektedir⁴⁰³. Vergi kabahatleri yönünden ceza artırım sisteminin olması doğru bir karar olarak görülmektedir. Ancak tekerrüre konu olan sonraki kabahat için uygulanacak olan cezanın tek bir oran ile otomatik olarak belirlenmesi, tekerrür yararını önleyici bir etken olduğu konusunda doktrinde tartışma halindedir⁴⁰⁴. Bu nedenle tekerrür halinde ilk ceza düşük olmasına rağmen ikinci ceza miktarı ilkinde göre çok üzerinde ya da tam tersi ilk ceza miktarı çok yüksekken ikinci ceza miktarı ona göre düşük olabilmekte, buda cezalar arasında eşit olmayan sonuçlara neden olmaktadır⁴⁰⁵. Tekerrür halinde artacak ceza miktarının belirlenmesinde zikredilen maddelerde herhangi bir sınırlamanın bulunmaması bilhassa vergi ziyayı açısından adaletsizliklere yol açmaktadır⁴⁰⁶. Örneğin ilk kabahat nedeniyle 200 TL vergi ziyayı cezası olan mükellef ikinci kez işlediği kabahat için 100.000 TL vergi ziyayı cezası olan ve tekerrür sebebiyle %50 oranında artırılarak uygulanacak olan ceza 150.000 TL olacaktır. Bu durumda tekerrür müessesesi, en önemli gayesi olan iyileştirme aracı olmak dışında haksızlıklara yol açan bir kurum haline dönüşmektedir⁴⁰⁷.

Tekerrür hükmünün bulunduğu VUK 339'uncu maddesinde yer alan “...vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanır” ifadesinden de anlaşılacağı gibi vergi cezalarında tekerrür için artırımlı ceza uygulaması öngörülmektedir. Uygulamada tartışma yaşanmasının nedeni ise; kanunda öngörülen bu artırım için herhangi bir sınır belirlenmemiş olmasının yol açtığı

⁴⁰² Bekir Baykara, “Vuk. 339 Madde Anayasaya Aykırıdır (Anayasa Mahkemesi Kararına Rağmen)”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 394, Haziran 2014, s. 9.

⁴⁰³ Bozdağ, a.g.e., s. 168-169.

⁴⁰⁴ Silahşör, a.e., s. 285.

⁴⁰⁵ İnaltong, a.e., s. 10.

⁴⁰⁶ Küçükkaya, a.e., s. 212.

⁴⁰⁷ M. E. Doğrusöz, “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür II”, s. 2.

olumsuzluklardır. Tekerrür müessesesi ile kabahatlerde caydırıcılığın sağlanması hedeflendiği için esasen ceza artırımı uygulaması bu caydırıcılığa hizmet etse de adalet açısından istenmeyen sonuçlara neden olabilecektir⁴⁰⁸.

Anayasa'nın 13. maddesinde düzenlenen ölçülülük ilkesi genel anlamda, temel hak ve özgürlüğün sınırlandırılmasında başvurulacak önlemin sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli, ulaşılmak istenen amaç açısından gerekli ve araç ile amacın arasında olması gereken ölçü orantılılık anlamındadır⁴⁰⁹. Bu bakımdan ölçülülük ilkesi elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olarak üç alt ilkedен oluşmaktadır. Anayasa Mahkemesi açıkça isimlendirmese de norm denetiminde baştan buyana ölçülülük ilkesini kullanmıştır. Mahkeme 1982 Anayasası sonrasında kararlarında ölçülülük ilkesine daha çok yer vermiştir⁴¹⁰. Vergi ziyai cezasının, vergisel düzenin sürdürülmesi ve düzene aykırı fiillerin önlenmesi açısından “elverişli” olduğuna şüphe yoktur. Fakat uygulanan cezaların, şu anki haliyle “gerekli” ve “orantılı” olup olmadığı konusu tartışmalıdır. Bu pencereden bakıldığında vergi ziyai açısından ölçülülük denetimi, genellikle gereklilik ve orantılılık alt ilkeleri açısından söz konusu olmaktadır. Hâlihazırdaki uygulamada vergi ziyai cezasına ait bir üst sınır yoktur. Bundan dolayı ziyaa uğratılan vergi miktarına göre, vergi ziyai cezası bir üst sınır olmadan ulaşabildiği en yüksek tutara kadar uygulanabilmektedir. Devlet zaten ziyaa uğratılmış olan vergisini faiziyle geri almaktadır, daha sonra uygulanacak cezanın caydırıcılık sağlayabilmesi için bir üst sınır olmalıdır. Üst sınırı olmayan ceza, amaç için ne elverişli ne gerekli ne de orantılıdır. Bu sebeple, vergi yükümlüsü veya sorumlularının ceza psikolojisi ve ceza miktarlarının caydırıcılık derecesi baz alınarak bir üst sınır belirlenmesi yerinde olacaktır⁴¹¹.

⁴⁰⁸ Coşkun, Çelik, a.e., s. 72.

⁴⁰⁹ Kemal Gözler, **Kısa Anayasa Hukuku**, 14. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2016, s. 166.

⁴¹⁰ Yüksel Metin, **Ölçülülük İlkesi, Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi**, Ankara, Seçkin Yayıncılık., 2002, s. 20-21. Ölçülülük ilkesine birçok yargı kararında yer verilmiştir örnekler için Bkz: Anayasa Mahkemesi, 3.12.1992, E. 1992/46, K. 1992/52 “Çevrimiçi” <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1992/52?KelimeAra%5B0%5D=VERG%C4%B0&p age=59> Erişim Tarihi: 20.05.2021; Anayasa Mahkemesi, 02.07.2004. E. 2002/166. K. 2004/3, “Çevrimiçi” <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2004/3> Erişim Tarihi: 20.05.2021; Anayasa Mahkemesi, 27.03.2014. E. 2013/158. K. 2014/68 “Çevrimiçi” <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/04/20140409-10.pdf> Erişim Tarihi: 20.05.2021.

⁴¹¹ Yıldırım Taylar, “Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyai Cezasının Anayasa’ya Uygunluk Sorunu”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Cilt:10, Sayı:28, 2015, s. 171.

Tekerrüre neden olan ceza miktarının düşük ya da yüksek olması dikkate alınmaksızın mutlak olarak daha önce işlenen suç nedeniyle kesilen ceza daha sonra kesilecek olan cezalar için kanunda belirtilen oranlarda artırımlı olarak kesilecek olmasının adalet ve eşitlik ilkeleri açısından anayasaya aykırı olacağı yönünde görüşler de vardır⁴¹². İlk cezanın tutarının düşük fakat ikinci cezanın tutarının çok yüksek olması ya da ilk cezanın tutarının çok yüksek fakat ikinci cezanın tutarının çok düşük olması halinde, tekerrür sebebiyle arttırılan cezanın boyutunu farklılaştırmaktadır⁴¹³. Tekerrür sebebiyle artırımlı ceza uygulamasının vergi ziyai cezası açısından adalet ilkesine ve dolayısıyla da Anayasa'ya aykırı olduğu fikrinin ortaya atılabilmesi için konunun örnekler ışığında incelenmesi yerinde olacaktır⁴¹⁴.

X mükellefinin birinci vergi ziyai cezası 100 TL ikinci vergi ziyai cezası 10.000.000 TL ise ödeyeceği toplam ceza $(100 + 10.000.000 + 5.000.000=)$ 15.000.100 TL olacaktır. Y mükellefinin birinci vergi ziyai cezası 10.000.000 TL, ikinci vergi ziyai cezası 100 TL ise ödeyeceği toplam ceza $(10.000.000 + 100 + 50=)$ 10.000.150 TL olacaktır. Görüldüğü gibi, X ve Y mükelleflerine kesilen iki cezanın tekerrür artırımından önceki toplam yükü aynı olmasına rağmen, ilk cezası küçük, ikinci cezası büyük olan X mükellefi tekerrür sebebiyle daha fazla vergi cezasına mahkûm olmaktadır. X mükellefi 100 TL'lık vergi cezasını küçük ve değersiz görerek ödemiş, uzlaşmış, ya da dava açıp kaybetmiş olabilir, bu durumların hepsinde de vergi cezası kesinleşmiştir. Sonraki cezanın kesilmesi ağır ve amacı aşan bir sonuç doğurabilmektedir⁴¹⁵. Yukarıdaki örnekten de anlaşılacağı gibi bazen daha evvel işlenen fiil nedeniyle kesilen ve kesinleşen 100 TL gibi çok düşük tutarlı bir vergi ziyai cezası bazen de daha evvel işlenen fiil nedeniyle kesilen ve kesinleşen 10.000.000 TL gibi çok yüksek tutarlı bir vergi ziyai cezası tekerrüre esas oluşturmakta ve daha sonra işlenen bir fiil nedeniyle kesilecek vergi ziyai cezasının % 50 oranında artırılmasına neden olacaktır. Bu durumun ise adalet ilkesine ve dolayısıyla da Anayasa'ya aykırı olduğu

⁴¹² Güngör Gezer, "Vergi Ziyai Cezası ile İlgili Tekerrür Uygulaması Adalet ve Eşitlik İlkeleri Yönünden Anayasa'ya Aykırıdır", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 325, Ekim 2015, s. 131.

⁴¹³ Coşkun, Çelik, a.e., s. 72.

⁴¹⁴ Gezer, "Vergi Ziyai Cezası ile İlgili Tekerrür Uygulaması Adalet ve Eşitlik İlkeleri Yönünden Anayasa'ya Aykırıdır", s. 133.

⁴¹⁵ İnaltong, a.e., s. 10. Benzer Örnekler için bkz: Coşkun, Çelik, a.e., s. 72; Gezer, "Vergi Ziyai Cezası ile İlgili Tekerrür Uygulaması Adalet ve Eşitlik İlkeleri Yönünden Anayasa'ya Aykırıdır", s. 132; Maç, a.e., s. 85.

net olarak anlaşılabilmektedir⁴¹⁶. Görüldüğü gibi toplamda aynı tutarda vergi ziyaına neden olan iki kişiden biri, diğerine göre çok daha fazla ceza ödeyebilmektedir. Bu sorunun ve eşitsizliğin giderilebilmesi için kanuna; ilk cezanın, ikinci cezanın tekrerrürüne esas oluşturabilmesi için belli bir tutarın üzerinde olması gerektiğine yönelik bir düzenleme yapılmalıdır. Örnekte olduğu gibi 100 TL’lik küçük tutarlı bir cezanın; kendisinden binlerce kat fazla bir artırım yapılabilmesi kesinlikle ölçülü olarak kabul edilemez⁴¹⁷. Aksi halde ilgili hüküm bu şekliyle ölçülülük ilkesine aykırılık oluşturmaktadır⁴¹⁸.

Vergi aslı veya vergi aslının üç katı kadar bir idarî para cezasının uygulanması ve bu cezalar için kanunda herhangi bir üst sınır belirtilmemiş olması, vergi yükümlüsü ve sorumluları bakımından katlanılmaz bir yüke neden olmaktadır. Temel hakların sınırlandırılmasında ve ceza normlarının düzenlenmesinde dikkate alınması gereken ölçülülük ilkesi, vergi ziyai kabahatine ilişkin uygulanan cezalar açısından düşünüldüğünde ölçülü olmadığı görülmektedir⁴¹⁹.

Bu uygulama kanun koyucunun, bu hükmü getirmedeki gayesini aştığı yönünde bir düşünceye neden olmaktadır. Bu nedenle ortadaki sorunun hakkaniyetli bir şekilde ortadan kaldırılması gerekmektedir. Bu sorunun giderilebilmesi için bazı düzenlemeler yapılabilir. Örneğin maddeye kesilen ve kesinleşen ilk cezanın ancak belirli bir tutarın üzerinde olması durumunda ikinci defa işlenen kabahate tekrerrür hükmünün uygulanabileceği ifadesi eklenebilir⁴²⁰. Veya yine bir kanuni düzenleme ile ortaya çıkabilecek adaletsiz uygulamayı engelleyecek bir ifadeye yer verilerek, “tekerrür sonucu ikinci cezada yapılacak artırım tutarı ilk ceza tutarını veya belli bir bölümünü geçemez” şeklinde bir hüküm eklemesi yapılabilir⁴²¹. Ya da bu adaletsizliklerin önüne

⁴¹⁶ Gezer, “Vergi Ziyai Cezası ile İlgili Tekerrür Uygulaması Adalet ve Eşitlik İlkeleri Yönünden Anayasa’ya Aykırıdır”, s. 133.

⁴¹⁷ Rençber, a.e., s. 90. Benzer ifade için bkz: Yazara göre bu durum ölçülülük ilkesine aykırı olmaktadır ve bu sebeple tekrerrür hükümlerinin Anayasa’ya aykırı olduğu kabul edilmelidir Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 113.

⁴¹⁸ Tekerrüre ilişkin hüküm Anayasa Mahkeme’sinde görülmüş ve Anayasa’ya uygun bulunmuştur. Fakat ilgili kararda ölçülük ilkesi bakımından bir incelemede bulunmamıştır. Anayasa Mahkemesi, 02.12.2010. E.2009/51, K.2010/73, “Çevrimiçi” <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/12/20101202-12.htm> Erişim Tarihi: 25.05.2021.

⁴¹⁹ Taylar, a.e., s. 138.

⁴²⁰ Dibo, Atsan, a.e., s. 10.

⁴²¹ Çelik, Kaya, a.e., s. 84.

geçebilmek için “tekerrüre sebep olan sonraki suçlar için uygulanacak cezaların hiçbir şekilde önceki suçlardan daha ağır alamayacağı” şeklinde bir ibare getirilebilir⁴²².

6. İlk Eylem ile Son Eylemin Kim Tarafından Gerçekleştirildiği Sorunu

Tekerrür hükümlerinin uygulanması açısından ilk eylem ile son eylemin aynı mükellef veya sorumlu tarafından gerçekleştirilmesi gerekip gerekmediği tartışılan hususlar arasındadır⁴²³. Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için ilk kabahati de ikinci kabahati de işleyen kişinin aynı olması gerektiğini savunan görüşler vardır⁴²⁴. Danıştay’ın kararı da 339’uncu maddede belirtilen tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için kanunda yazılı eylemlerin aynı kişi tarafından tekrar edilmesi gerektiğine, ilk eylemin kolektif şirket, ikinci eylemin ise şirkete ortak adı ortaklık tarafından gerçekleştirildiği hallerde tekerrür hükümlerinin uygulanamayacağı yönündedir⁴²⁵.

Ancak asıl farklılık içeren durum ise genel usulsüzlük veya vergi ziyayı işleyen tüzel kişiliğin, tamamen devredilip yeni devralanlarca kurulan tekrar tüzel kişilik ile vergi ziyayı veya genel usulsüzlük kabahatinin işlenmesi halinde meydana gelmektedir. VUK’a göre idari para cezalarının muhatabı tüzel kişiliktir fakat KK’ya göre tüzel kişilikler fail olamamaktadır, yalnızca bazı hallerde idari para cezasından sorumlu olmaktadır. Bu sebeple, tüzel kişilik el değiştirdiğinde artık kabahati aynı failin işlediği söylenemeyeceği için tekerrür hükümlerinin de uygulanmaması gerekmektedir. Esasen tüzel kişiliklerde tüzel kişilik el değiştirmemiş olsa dahi kabahati işleyen kişinin kim olduğu tespit edilmeli ve tekerrür hükümleri uygulanacağı zaman ilk fail ile ikinci failin aynı kişi olup olmadığına dikkat edilmelidir⁴²⁶.

Ceza kişiliğe bağlı olmasından dolayı tekerrür hükümlerinin uygulanması için, önceki ve sonraki cezanın aynı vergi nedeniyle ya da aynı vergi dairesi tarafından

⁴²² Bumin Doğrusöz, “İdari Vergi Yaptırımlarında Tekerrür”, **Referans**.08.09.2008,s. 2.

⁴²³ Dibo, Atsan, a.e., s. 93.

⁴²⁴ Rençber a.e., s. 82.

⁴²⁵ Danıştay 3. Daire, 14.04.1988. E. 1987/2104. K. 1998/1191 “Çevrimiçi” <https://legalbank.net/> Erişim Tarihi: 26.05.2021.

⁴²⁶ Rençber, a.e., s. 83.

kesilmiş veya aynı mükellefiyet nedeniyle kesilmiş bulunması zorunlu değildir⁴²⁷. Cezai sorumluluk yalnızca fiili işlemiş olan veya fiilin işlenmesine iştirak etmiş olan kişiye aittir. Bu durum, cezai sorumluluk esasına ve cezaların şahsiliği ilkesine uygundur⁴²⁸. *“Ceza Hukukunun temel ilkelerinden biri olan ve Vergi Hukukundaki suç ve cezalar için de geçerli olduğu konusunda kuşku bulunmayan ve Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının “Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar” başlıklı 38. maddesinin 7. fıkrasında kurala bağlanan, “ceza sorumluluğunun şahsiliği” ilkesi, herkesin kendi fiilinden sorumlu tutulması, cezanın yalnız, suçu işleyenlerle iştirak edenlere verilmesi, suça katkısı bulunmayanlara ceza sorumluluğu yükletilemeyeceğini; hiç kimsenin işlemediği bir suçtan dolayı sorumlu tutulamayacağını, bir başkasının işlediği suçun, suçu işlemeyenlere sirayet edemeyeceğini” ifade etmektedir*⁴²⁹.

VUK madde 333’te yer alan Tüzel Kişilerin Sorumluluğu başlığında tüzel kişileri yönetenlerin kanuna aykırı davranışları nedeniyle meydana gelecek olan cezalar tüzel kişilik adına kesilmektedir. Kaçakçılık cezası (madde 359) ve iştirak kaynaklı cezalar (madde 360) ise tüzel kişilik adına kesilmemektedir. Bu cezalar eylemi fiilen gerçekleştiren kişilere kesilmektedir. Örneğin, gerçek kişi bir mükellef satış hâsılatlarını beyanlarına yansıtması nedeniyle 2017 yılında incelemeye girmiş, vergi ziyai cezası kesilmiş ve aynı yıl kesinleşmiş olsun. Bu mükellef yapmış olduğu ticari faaliyeti 2019 yılında bırakmış ve 2020 yılında ise farklı bir faaliyet alanında mükellefiyetini sürdürmeye başlamıştır. Yeni kurmuş olduğu işletmesinde de yine satış hâsılatlarını beyanlarına yansıtması gerekçesiyle incelemeye girmiş ve kesilecek olan vergi ziyai cezası 2017 yılında kesilen ceza nedeniyle tekerrür hükümleri uygulanarak %50 daha fazla kesilmiştir. Örnekten de anlaşıldığı gibi gerçek kişi mükellefler işletme değişikliği yapsa dahi ikinci işletmesinde tekerrüre neden olacak durumda tekerrür hükümleri uygulanacaktır. Bu duruma tüzel kişiler açısından örnek verilecek olursa, X limited şirketinin müdürü ve aynı zamanda ortağı olan A kişisi işletmenin satış hâsılatlarını beyanlarına yansıtmamış olduğu gerekçesiyle 2017 yılında incelemeye girmiş, vergi ziyai cezası kesilmiş ve bu ceza aynı yıl kesinleşmiştir. Ancak X limited şirketi 2019

⁴²⁷ B. Doğrusöz, “Vergi Cezalarında Tekerrür Karmaşası”, s. 1.

⁴²⁸ M. Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2008, s. 247.

⁴²⁹ Danıştay 7. Daire, 18.03.2008. E. 2007/1132. K. 2008/1782. “Çevrimiçi” <https://legalbank.net/> Erişim Tarihi: 26.05.2021.

yılında faaliyetine son vererek 2020 yılında A kişisi yine aynı pozisyonda Y şirketini kurmuştur. Tekrar bu şirkette de işletmenin satış hâsılatlarını beyanlarına yansıtması nedeniyle incelemeye girmiş ve vergi ziyai cezasına neden olmuştur. Fakat X ve Y şirketlerinin tüzel kişilikleri farklı olduğundan dolayı Y şirketi adına tekerrür uygulanmamaktadır. Burada önemlilik arz eden sorun ise A kişisi aynı yöntem ile farklı firmalarda cezaya neden olacak aynı eylemleri işlemeyi sürdürdüğü halde kendisine uygulanan bir ceza olmadığı gibi daha sonra kurduğu Y firması için de tekerrür hükümlerinin uygulanamamasıdır⁴³⁰.

Kısaca gerçek kişi işletmelerde işletme değişikliği meydana gelse dahi daha sonra kurulan işletme faaliyeti için gerçek kişi adına tekerrür hükümleri uygulanmaktadır. Fakat tüzel kişilerde örneğin şirket yetkilisince yapılan fiil nedeniyle kesilecek olan ceza şirket tüzel kişiliğine kesilmekte, daha sonra şirket yetkilisi farklı bir şirkette yine yetkili olarak aynı eylemi gerçekleştirmesi halinde ise ne şirkete ne de kendisine tekerrür hükümleri nedeniyle ceza kesilmemektedir. Burada gerçek ve tüzel kişi adına eşit olmayan bir yaptırım mevcuttur. Aynı durum nedeniyle gerçek kişi mükellefler cezalandırılırken tüzel kişilerde eylemi gerçekleştiren şirket yetkilileri tekerrür hükümleri ile cezalandırılmamaktadır⁴³¹. Yapılan uygulama eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Nitekim aynı şartlara sahip kişiler için aynı nitelikte yaptırım uygulanması gerekirken burada gerçek ve tüzel kişiler açısından ilk ve son eylemin kimin tarafından gerçekleştirildiği hususunda tekerrür hükümlerinin uygulanışı farklılık göstermektedir.

7. Aynı Tür ve Nevi Sorunu

Tekerrürün gerçekleşebilmesi için gerekli şartlardan birisi de ilk ceza kesinleştikten sonra aynı kişiye aynı neviden yeni bir vergi cezasının kesilmesidir. Şöyle ki daha önce kesilen ceza kesinleşmiş ve kanunda belirtilen süreler içinde yeni bir vergi cezasının kesilmiş olması gerekmektedir. Doktrinde ise vergisel kabahatler açısından tekerrür hükümlerinin geçerli olabilmesi için, ilk ve sonraki cezaya neden

⁴³⁰ Organ, Çevikcan, a.e., s. 63.

⁴³¹ Organ, Çevikcan, a.e., s. 64.

olan vergisel kabahatin aynı türden olmasının gerekip gerekmediği hususunda görüş birliği yoktur⁴³².

Bu konuda görüş birliğinin bulunmamasının nedeni ise tekerrür hükmünün yer aldığı maddenin açık ve net bir hüküm içermemesinden kaynaklanmaktadır. Kanunda yer alan maddeler birbirinden değişik fikir ve yorumların oluşmasına sebep olmayacak kadar açık olmak zorundadır⁴³³. Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için ilk ve sonraki kabahatin durumu ile ilgili iki farklı görüş bulunmaktadır. Bunlardan ilki, tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için ilk ve son işlenen kabahatin aynı olması gerektiğini, yani ilk kabahat vergi ziyayı ise ikincinin de vergi ziyayı veya ilk kabahat usulsüzlük ise ikinci kabahatin de usulsüzlük olması gerektiğini söylemektedir⁴³⁴. İkinci görüşe göre ise ilk kabahat ile ikinci kabahat arasında herhangi bir aynılık olmasına gerek yoktur⁴³⁵.

İki suç arasında ayniyet şartı aramayan görüşe göre ilk suçun vergi ziyayı ya da genel usulsüzlük olmasının bir önemi yoktur. Vergi ziyayı suçu ve genel usulsüzlük suçu arasında nitelik ve yapısal anlamda farklılıklar olsa da tekerrür hükümlerinin uygulanması bakımından aralarında herhangi bir fark görülmemiştir. Örneğin, ilk vergi ziyayı suçu cezası kesilen ve kesinleşen kişinin ikinci defa da genel usulsüzlük suçu işlemesi veya tam tersi olması durumunda da tekerrür hükümleri uygulanabilecektir. Farklı yapıdaki suçlar arasında tekerrür hükümlerinin uygulanabileceğini öngören düzenleme 4369 sayılı Kanunla ile yürürlüğe girmiş olan bir durumdur. Kanun'daki değişiklik öncesinde kanunda açık bir şekilde "*fıillerin aynı neviden olması*" gerektiği şartı aranmakta iken yapılan değişiklik ile birlikte aynı nevi ifadesi maddede yer almaması bu şartı ortadan kalkmıştır. Bu sebeple bu fikre göre artık VUK genel tekerrür sistemini kabul edilmektedir. Dolayısıyla, vergi ziyayı usulsüzlükler için, usulsüzlükler de vergi ziyayı için tekerrür hükümlerinin uygulamasında dayanak oluşturduğu kabul edilmektedir⁴³⁶. Fakat aksi yönde görüş beyan eden yazarlar da bulunmaktadır⁴³⁷.

⁴³² Küçükkaya, a.e., s. 201.

⁴³³ Küçükkaya, a.e., s. 202.

⁴³⁴ M. E. Doğrusöz, "Vergi Ceza Hukuku'nda Tekerrür I", s.2; B. Doğrusöz, "Vergi Cezalarında Tekerrür Karmaşası", s. 1; Balcı, a.g.m., s. 137; Y. Burak Aslanpınar, "Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür II", s. 289; Mutluer, a.g.e., s. 272.

⁴³⁵ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, s. 143; Bayraklı, a.g.e., s. 167.

⁴³⁶ Bozdağ, a.g.e., s. 163-164; Bakar, a.y; Silahşör, a.e., s. 285.

VUK’ ta da kabahatler için aynı tür fiil ile tam olarak neyin ifade edildiği net olarak belirtilmemiştir. Fakat usulsüzlük kabahati için “....*aynı nevi usulsüzlükten maksat, fiillerin 352. maddede gösterilen derece ve fıkralar itibariyle yekdiğerine mutabakatıdır*” maddede yer alan bu ifade ile aynı tür fiil işlemekten kastın ne olduğu açıklamıştır. Ancak yine bazı yazarlar yapılan değişiklik neticesinde “*aynı neviden bir fiil*” ifadesinin madde metninden çıkarılmış olması nedeniyle genel usulsüzlük suçunu hangi tür eylem ile işlenirse işlensin tekerrür hükümlerinin uygulanmasında esas teşkil edebileceğini savunmaktadırlar. Yine aynı şekilde vergi ziyayı kabahati de 359. maddedeki eylemler nedeniyle ya da diğer hukuka aykırı davranışlar nedeniyle işlenmiş olsun tekerrür hükümleri için esas oluşturacaktır⁴³⁸.

Esasen aynı nevi fiilden kasıt, işlenmiş olan eylemin mahiyet ve karakterinin aynı olmasıdır⁴³⁹. Örneğin ilk vergi ziyayı kabahatinin sahte belge kullanımı nedeniyle daha sonraki vergi ziyayı kabahatinin ise matraha ait tutarın eksik gösterilmesi eylemleri nedeniyle gerçekleşmiş olması tekerrür hükümlerinin uygulanmasına mani olmamaktadır. Usulsüzlük cezalarında da aynı durum söz konusudur. Tekerrürün uygulanabilmesi için, eylemin VUK 352’nci madde de yer alan derecelerden aynı derecede olmak zorunda değildir⁴⁴⁰. Nitekim vergi ziyayı cezasında vergi kanunlarındaki hükümlere uyulmaması, yapılan satışın hâsılatlarının gizli tutulması ya da gider olarak kabul edilmeyen harcamaların gider kaydedilmesinin bir ehemmiyeti olmadığı gibi ilk ya da sonraki vergi ziyayı cezasına esas olan vergi türünün ne olduğunun veyahut her birinin genel usulsüzlüklerdeki farklı eylemler nedeniyle gerçekleşmiş olması ya da vergi türleri nedeniyle farklı vergi daireleri tarafından kesilmiş olmasının hiçbir önemi yoktur⁴⁴¹.

Eylemlerin aynı neviden olması gerektiğini savunan görüşe göre ise tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için vergi kabahatlerinin ikisinin de usulsüzlük ya da ikisinin de vergi ziyayı olması gerektiğidir. Bu fikrin savunucularına göre kanunda vergi ziyayı için ayrı, “*vergi ziyasında beş usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi*

⁴³⁷ Bakar,a.e., s. 2.

⁴³⁸ Candan, a.g.e., s. 96.

⁴³⁹ Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**, 4. Baskı, Ankara, Sözkesen Matbaacılık, 2009, s. 790.

⁴⁴⁰ Küçükkaya, a.e., s. 203.

⁴⁴¹ Uçak, a.e., s. 97.

durumunda” ifadesi usulsüzlük için ayrı artırım oranlarının bulunması ve ayrı sürelerin olması aynı neviden olma koşulunun varlığına karine oluşturmaktadır⁴⁴².

Kanun değişikliği ile aynı nevi ifadesinin kaldırılmış olması aranan bu şartın ortadan kalktığıнын göstergesidir. Ancak maddeye göre vergi ziyayı ile usulsüzlüğün birbiri için tekerrüre esas oluşturmaya mani bir durum olmasa da böyle bir durumda tekerrürün amacına uygun bir uygulama olacağını söylemek zordur. Vergi ziyayı cezası ile usulsüzlük cezasının kaynaklanma nedenleri ve cezai yükümlülükleri birbirinden çok farklıdır. 50 TL olarak kesilen ve kesinleşen usulsüzlük cezasından sonra 500.000 TL vergi ziyayı cezası kesilmesi durumunda, cezanın tekerrürü sebebiyle 750.000 TL olmasının adil bir uygulama olmayacağı açıktır. Madde tarihsel gelişimi ışığında incelendiğinde, aynı fiil ifadesi kaldırılmış olsa da, maddede bulunan iki ana ceza unsur vergi ziyayı ve usulsüzlük ayrımı devam etmiş vergi cezaları gibi ortak bir tanımlamaya gidilmemiş, vergi ziyayı ve usulsüzlüklerin süre ve ceza artırım oranlarındaki değişiklik de devam etmiştir. Bu nedenle, vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarında tekerrürü kendi aralarında ayrı ayrı ele almalı ve birbirlerine tekerrürde esas oluşturmamalıdır⁴⁴³. Aynı türden kasıt ilk eylem ile sonraki eylemin tıpkı aynı eylem nedeniyle olması değildir. Örneğin ilk ceza birinci derece usulsüzlük sonraki ceza ise ikinci derece usulsüzlük fiili nedeniyle meydana gelse de tekerrür hükümleri uygulanır⁴⁴⁴.

Kabahatler arasında tekerrür için aynı nevi olma şartının olmadığını savunan görüşe katılmak mümkün değildir. Nitekim değişiklikle aynı nevi ifadesinin kaldırılmasının asıl amacı vergi ziyayına neden olan cezaların sadeleştirilmesidir. Bu sebeple VUK 339’uncu madde hükmünde yer alan “*Kaçakçılık, kusur veya usulsüzlükten dolayı cezalandırılan ve cezası da kesinleşen bir kimse, aynı neviden bir fiili cezanın kesinleştiği tarihi takiben*” hükmü “*vergi ziyayına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere*” şeklinde sadeleştirilerek vergi ziyayı cezası adı altında toplanmıştır. Esasen “*aynı nevi*” ifadesini hüküm sadeleştiği için hükmün içinde aramak yersizdir çünkü zaten hükmümde yer alan süre şartı ve tekerrürün

⁴⁴² Dibo, Atsan, a.y; Özbalcı, a.g.e., s. 908; İnaltong, a.e., s. 10.

⁴⁴³ İnaltong, a.e., s. 10.

⁴⁴⁴ Ak, a.e., s. 264.

sonuçları açısından “*aynı nevi*” bir kabahatin işlenmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Bunun aksini düşünen görüş zaten kendi içinde çelişki ve adaletsizlik içindedir. Usulsüzlüğün vergi ziyana, vergi ziyanının usulsüzlüğün tekerrürüne esas oluşturabileceği kabul edildiğinde hem süre bakımından hem de ceza artırım oranlarının nasıl olacağı hususunda önemli bir belirsizlik meydana gelecektir. Ayrıca kanun ceza türünde ayniyetlik şartı aramasaydı hiç şüphesiz ilk ve ikinci ceza arasında farklı süreler belirtmezdi⁴⁴⁵.

Sonuç olarak görüldüğü üzere bu husus hakkında da görüş birliği sağlanamamıştır. Katıldığım görüşe göre durumu kısaca özetleyecek olursak tekerrür hükümlerinde yapılan 4369 sayılı kanun değişikliği ile “*aynı neviden fiil*” koşulunun ifade olarak metinde çıkarılması sonucu lafzi yoruma göre hareket edildiğinde vergi ziyana sebebiyet veren eylemin ekonomik anlamda vergi ziyayı kabahatine neden olan bir eylem, vergi kaçırma nedeniyle yapılan bir eylem ya da hürriyeti bağlayıcı bir cezaya sebep olan eylem olsun vergi ziyayı suçunu neden olan bütün eylemler için tekerrür hükümlerinin uygulanacağını söylemek gerekir. Hâlbuki değişiklik yapılan kanunun konuluş amacı ve kanunun değişiklik yapılmadan önceki hali ve amacı bir arada değerlendirildiğinde tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için ilk ve sonraki eylemin arasında bir ayniyetlik şartının aradığı sonucuna ulaşılabacaktır. VUK madde 3’te de bahsedildiği gibi vergi kanunları açısından yorum öncelikle lâfzî olarak yapılmalıdır. Ancak lafzın açık olmadığı hallerde maddenin konulmasındaki amaca bakılır. Esasen lafzın gayesi maddenin daha anlaşılır olmasını sağlayan araçtır. Fakat ele alınan hususta da olduğu gibi amacı içeren lâfzî yorum kanunda bulunmadığı durumlarda kanun gerekçesinde “*aynı neviden fiil*” ifadesinin kalkmasının sebebini teknik bir düzenleme için yapıldığı ortaya çıkmaktadır. Ancak gerekçede ibarenin kaldırılması ile ilgili bir açıklamada bulunulmamıştır. Yukarıda da bahsedilen gerekçelere göre vergi ziyayı cezası kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarını sadeleştirerek tek bir ifadede birleştirilen ceza olmasına karşın bünyesinde hürriyet bağlayıcı ceza gibi değişik karakterde cezayı da

⁴⁴⁵ Rençber, a.e., s. 81; M. E. Doğrusöz “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür I”, s. 2; Topaloğlu, a.e., s. 108.

içermektedir. Kanuni bir düzenleme bulunsa da bu düzenleme eksik ve yanıltır bu nedenle yeni bir düzenleme ile bu aksaklıklar giderilmedi⁴⁴⁶.

8. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu ile İlgili Sorunlar

3568 sayılı Kanunun⁴⁴⁷ 12’nci maddesi hükmüne göre; “*Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler*”. Bu durum VUK’un Mükerrer 227’nci maddesinde de “*..beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensuplarının imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi zıyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları*” hükme bağlanmıştır. Yeminli Mali Müşavirlerin (YMM), yapmış oldukları tasdiklerin yanlış olması durumunda, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, zıya uğratılan vergi ve kesilecek cezadan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar, bu sorumluluğu tasdik kapsamının yer alacağı raporda net olarak belirtmeleri gerekmektedir. YMM’lerin sorumlu olduklarının fark edildiği hallerde, yapmış oldukları tasdik nedeniyle meydana gelen mali ve disiplin sorumlulukları ayrı raporlar ile tespit edilecektir. YMM’ler hakkında bu raporun oluşturulabilmesi için YMM’lerden yazılı savunma istenmektedir. Tebliğ edildiği tarihten itibaren kanunda belirtilen süreler içinde savunma yapmaması halinde savunma hakları ortadan kalkmış olacaktır⁴⁴⁸.

Ayrıca yukarıda da belirtilen 3568 Sayılı Kanun’un 12’nci maddesinde yer alan ifadelerden YMM’lerin ilk veya ikinci kez olsun kendi kusurları nedeniyle kesilecek olan cezalardan sorumlu olacakları anlaşılmaktadır⁴⁴⁹. Ancak tekerrür müessesesinin düzenlemesindeki hukuki amaç; suç işleyen kişilerin tekrar suç işlemesini önlemek, bu kişileri ıslah etmek ve toplumu korumak olduğuna göre mükerririn eylemi nedeniyle

⁴⁴⁶ Kelecioğlu, “Vergi Ziyat Cezasının Tekrarı Halinde Tekerrür Hükümleri Uygulamasında Fiilin Aynı neviden Olup Olmayacağı Sorunu”, s. 2.

⁴⁴⁷ 13.06.1989 tarihli 20194 sayılı R.G.

⁴⁴⁸ Güçlü, a.e., s. 101.

⁴⁴⁹ Dibo, Atsan, a.y.

YMM'lerin sorumlu tutulması bu amaca ters düşmektedir. Çünkü burada amaç YMM'yi değil mükerririn ıslah edilerek tekrar suç işlemesinin önlenmesidir. Aksi halde yapılan bu uygulama yalnızca hazine alacağının güvence altına almasında kullanılan bir yöntem halini alacaktır. Bu nedenle tekerrür sebebiyle artırımlı olan vergi zıyaı veya usulsüzlük cezasından YMM'lerin sorumlu olmaması gerektiği düşünülmektedir⁴⁵⁰.

Diğer yandan Maliye Bakanlığınca çıkarılan 18 Seri No.lu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinde⁴⁵¹, Maliye Bakanlığınca yapılacak olan vergi incelemesi neticesinde matrah veya vergi farkının olduğu hallerde, incelemeyi gerçekleştiren elemanların YMM'lerin sorumluluklarını saptayabilmek amacıyla, tespit edilen bu farkların, YMM'lerin sorumlu tutulabilmeleri için aradaki bağlantıyı, düzenledikleri inceleme raporunda açık bir şekilde belirtmeleri gerektiği ifade edilmektedir. Yalnızca inceleme neticesinde saptanan matrah farkı ile YMM'lerin sorumlu tutulamayacağı, saptanan bu vergi ziyanının YMM'lerin yapmış oldukları tasdik belgelerinde yer alıyor olması gerektiği de yine bu tebliğde belirtilmiştir. Bunun üzerine müşterek ve müteselsil sorumlu oldukları anlaşılan YMM'ler hakkındaki incelemenin tespit edilen vergi ve cezanın tahakkukunun kesinleşmesinin ardından başlayacağı da ayrıca açıklanmıştır⁴⁵².

YMM'lerin yapmış oldukları tasdikten sorumlu olabilmeleri için bazı koşulların var olması gerekmektedir. Bu şartlar yapılmış olan tasdikin doğru olmaması, YMM'nin tasdike yeterli özeni göstermemesi, vergi ziyanının tespit edilmesi ve YMM'nin yapmış olduğu tasdik işleminin doğru olmamasıyla vergi zıyaı arasında illiyet bağının olması şeklide sayılabilir. Bu gibi hallerde; ortak sayılabilecek hareketleri ve Hazineyi zarara uğratan ortak eylemleri nedeniyle, vergi düzeninin korumak ve vergi gelirini güvence altına alabilmek adına, YMM'ler vergi yükümlüsü ile birlikte yapmış oldukları eylemler nedeniyle sorumlu tutulacaklardır⁴⁵³.

⁴⁵⁰ Organ, Çevikcan, a.e., s. 63.

⁴⁵¹ 30.07.1995 tarihli 22359 sayılı R.G.

⁴⁵² Güçlü, a.e., s. 106.

⁴⁵³ Turgut Çürük, Kayahan Tüm, "Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumluluğuna ilişkin Sorunların Tespitine Yönelik Uygulamalı Bir Araştırma", **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 3, 2011, s. 63-64.

Konuyla alakalı olarak Danıştay Kararında⁴⁵⁴, “...Şirket hakkında yapılan tarhiyatın kesinleşmiş olması, yeminli mali müşavir adına düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davada, tasdikle ilgili sorumluluğun yerine getirildiğine ilişkin iddiaların incelenmesine engel değildir. Tasdikle ilgili sorumluluğun yerine getirilip getirilmediğini söyleyebilmek için ise öncelikle vergi inceleme raporuyla tespit edilen ve vergi ziyaına yol açılan hususların incelenmesi gerekmektedir. Ancak bu yönde yapılacak bir incelemeden sonra yeminli mali müşavir olan davacının düzenlediği tasdik raporuyla karşılaştırma yapılarak, mesleğin gerektirdiği özeni göstermesi halinde vergi ziyaına yol açılan işlemleri ortaya çıkarıp çıkaramayacağı tespit edilebilecektir”.

Yine Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nca (DVDDK) verilen bir kararda⁴⁵⁵, “3568 sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12’nci maddesinde Yeminli Mali Müşavirlerin, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesaplarının denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik edecekleri hükmüne yer verildiği, Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenleneceğinin kurala bağlandığı, Hatırlatıldıktan sonra, yapılan düzenleme uyarınca yürürlüğe konulan ve 21.11.1990 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 4’ncü maddesinde, tasdikin; gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin Yeminli Mali Müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konu ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı..”genel olarak YMM’lerin çalışma hususlarının nasıl olması gerektiği üzerinde durulmuştur.

⁴⁵⁴ Danıştay 4. Daire, 03.06.2014. E. 2011/7308 K. 2014/4091 “Çevrimiçi” <https://legalbank.net/> Erişim Tarihi: 29.05.2021.

⁴⁵⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 15.02.2012. E. 2011/579 K. 2012/54 “Çevrimiçi” <https://legalbank.net/> Erişim Tarihi: 29.05.2021.

Danıştay Kararında da görüldüğü gibi; YMM'lerin düzenledikleri tasdik raporlarının doğru olup olmadığı, imzaladıkları beyannameler ile kanuni kayıtların birbirine uyumlu bulunmadığı gerekçeleriyle sorumlu tutulup tutulmayacakları, “*mesleğin gerektirdiği özenin gösterilip gösterilmediği*” esasına dayandırılmıştır⁴⁵⁶.

YMM'ler hakkında tekerrür ile ilgili meydana gelebilecek sorun ise tekerrüre konu olan ikinci ceza kesinleştikten sonra mükellefin, ortaya çıkan bu cezayı ödememesi halinde cezaya hükmedilen şirketin hesaplarını tasdik eden YMM'nin sorumluluğudur. YMM'nin sorumluluğu düşünüldüğünde müteselsilen sorumlu oldukları bu durumda tekerrürlü cezadan mı, yoksa tekerrürsüz cezadan mı sorumlu olacakları tartışma konusudur⁴⁵⁷. Bazı yazarlar, tasdikin yanlış olması durumunda YMM'lerin müteselsilen sorumlu tutulmalarını Anayasaya aykırı bulmaktadır. YMM'ler için öngörülmesi gereken sorumluluk kusur sorumluluğu olmalıdır. Anayasal bir ilke olan cezaların şahsiliği ilkesi, Borçlar hukukunda düzenlenmiş olan müteselsil sorumluluk normlar hiyerarşisi gereği Anayasal ilkenin önüne geçemeyecek ve bu durumda tekerrür nedeniyle artırılmış cezadan YMM'ler sorumlu tutulamayacaklardır. Vergi idaresi müdürlerine konuyla ilişkin görüşleri sorulduğunda ise bir kısmı cezaların şahsiliği ilkesine gereğince, tekerrür nedeniyle artırılan tutardan YMM'lerin sorumlu tutulamayacağı görüşünde iken bir kısmı da YMM'lerin müteselsil sorumlulukları olması nedeniyle bu sorumluluğun özü itibarıyla mükellef adına kesilen toplam ceza miktarından müteselsilen sorumlu olacağını için tekerrür nedeniyle artırılan tutardan da sorumlu olacaklarını savunmaktadır⁴⁵⁸. Konuyla ilgili olarak uygulamada halen bir görüş birliğinin olmadığı görülmektedir.

⁴⁵⁶ Güçlü, a.e., s. 107.

⁴⁵⁷ Dibo, Atsan, a.e., s., 97.

⁴⁵⁸ Bumin Doğrusöz, “ Tekerrürde Yeni Sorunlar”, **Referans Gazetesi**, 19.01.2009, “Çevrimiçi”, <https://www.ozdogrular.com/v1/content/view/5584/177/> Erişim Tarihi: 27.05.2021.

SONUÇ

Hukuk kurallarına aykırı eylemleri gerçekleştirmekte ısrar eden kişiler için düzenlenen tekerrür müessesesi ile artırılmış ceza uygulanarak bu kişilerin, ıslah edilmesi ve toplum huzurunun sağlanması amaçlanmaktadır. Tekerrür ceza hukukumuzda cezaların bireyselleştirilmesi hususunda önem taşıyan bir kurumdur. Ve suçun özel görünüm şekillerindendir. Tekerrür halinde hukuka aykırı fiil işleyen ve cezası kesinleşen kişi, belirli bir süre içinde tekrar hukuka aykırı bir fiil işlemektedir. Bu kişilerin ıslah olmadığı düşüncesiyle farklı yaptırımlara başvurulma gereksinimi, tekerrür kurumunu ortaya çıkarmıştır. Türk Ceza Hukuku'nda hukuka aykırı hafif nitelikteki eylemler kabahat, daha ağır nitelikteki eylemler ise suç olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle kabahat ve suçlara ilişkin hükümler ayrı kanunlarda düzenlenmiştir. Ancak vergi kabahat ve suçlarına ilişkin hükümler çoğunlukla VUK'da yer almaktadır. Fakat ilgili kanunda hüküm bulunmaması durumunda vergi suçları için TCK, vergi kabahatleri için ise KK hükümleri geçerlidir. Konuya tekerrür açısından bakıldığında ise vergi kabahatlerine ait hükümlerin VUK'da yer aldığı görülmektedir.

Tekerrür uygulamasının hukuksal sonuçları da vergi kabahatleri ve vergi suçları açısından farklılık göstermektedir. Türk Ceza Kanunu'nda tekerrür durumunda ikinci suçun cezası artırılmayarak, infaz rejimi şartlarının değiştirilerek daha da ağırlaşması yoluna gidilmektedir. Bu durum vergi suçları açısından da geçerlidir. 5237 s. TCK'da, tekerrür durumunda kişinin, seçimlik ceza öngörülmüş ise hapis cezasının seçilmesi, cezasını mükerrirlere özgü infaz rejimiyle çekmesi ve tahliye ertesinde denetimli serbestlik sistemine tabi olması öngörülmüştür. Türk Ceza Kanunu m. 5'e göre; kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır. Vergi suçları açısından TCK genel kanun niteliğindedir. Vergi suçlarında tekerrür durumunda VUK'da herhangi bir hüküm bulunmaması nedeniyle genel kanun olan TCK'nın ilgili hükümlerine gitmek gerekmektedir. Bu durumda; kişi için seçimlik ceza öngörülmüş ise hapis cezasının seçilmesi, cezasını mükerrirlere özgü infaz rejimi şartlarına göre çekmesi ve infaz sonrasında denetimli serbestlik tedbirlerinin uygulanması gerekmektedir.

Vergi kabahatleri, VUK'da vergi ziyayı ve vergi usulsüzlükleri olarak düzenlenmiştir. Vergi usulsüzlükleri ise özel usulsüzlükler ve genel usulsüzlükler olarak ikiye ayrılmaktadır. Vergi kabahatlerinin tekerrürü halinde suçlara ilişkin TCK'da yer alan tekerrür hükümlerinden oldukça farklı bir düzenleme düşünülmüştür. Vergi kabahatlerinde tekerrür VUK m. 339'da düzenlenmiştir. Bu madde gereğince ilk vergi kabahati kesinleşen hükümlüye bu cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından itibaren usulsüzlükte iki yıl, vergi ziyayı kabahatlerinde beş yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda bu ceza usulsüzlüklerde yüzde yirmi beş, vergi ziyasında yüzde elli artırılarak uygulanmaktadır.

Bir kişinin işlediği birden çok suç sebebiyle tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için bazı şartların birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartların ne olduğunun tespiti hukuk sisteminin hangi tekerrür sistemini benimsediğine göre farklılık göstermektedir. Tekerrür türleri gerçek tekerrür-varsayılan (mefruz) tekerrür, genel tekerrür-özel tekerrür, süreli tekerrür-süresiz tekerrür, milli tekerrür-milletlerarası tekerrür ve mecburi tekerrür-ihiyari tekerrürden oluşmaktadır. Türk hukuk sisteminde 5237 Sayılı TCK mefruz, genel, süreli, milli, mecburi tekerrürü; VUK ise mefruz, özel, süreli, milli, mecburi tekerrürü benimsemektedir.

VUK'un 339'uncu maddesindeki mevcut tekerrür düzenlemesi doktrinde fikir ayrılıkları ve uygulamadaki farklılıklar sebebiyle birden fazla soruna sebep olmaktadır. Bu sorunların bir kısmı tekerrürün mantığına aykırı uygulamalardan, bir kısmı da tekerrürün amacını aşan haksız uygulamalardan kaynaklanmaktadır.

Bu sorunlar ilki özel usulsüzlüklerin VUK'un tekerrürü düzenleyen 339'uncu maddesinin kapsamında olup olmadığı ve maddede kullanılan "usulsüzlük" kavramının özel usulsüzlükleri kapsayıp kapsamadığı hususudur. Konuya ilişkin madde hükmünün bakış açısı farklılıklarına neden olabilecek şekilde olmasından dolayı net olarak kabul görmüş bir fikir birliği oluşmamıştır. Bu husustaki madde kapsamındaki usulsüzlükten kastın sadece genel usulsüzlük olduğu özel usulsüzlüklerin tekerrüre dâhil olmadığıdır. Bunu ise özel usulsüzlüklerde tekrar eden eylemler için VUK 353' üncü maddenin düzenlenmiş olmasına bağlamaktadır. Alenen maddede bir ayrım belirtilmemiş olsa da özel usulsüzlükler için ayrıca madde düzenlenmiş olması özel usulsüzlüklerin tekerrür kapsamı dışında tutulduğunun göstergesi olduğu ve tekerrür kapsamında olsaydı bu

maddede açıkça belirtilirdi fikri hâkimdir. Diğer yanda ise maddede vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahati olarak ifade edilmiştir. Genel ya da özel usulsüzlük olarak bir ayırım yapılmamıştır. Bu nedenle tekerrür hükümler her ikisi için de geçerli olmalıdır. Ayrıca özel usulsüzlük kabahati için düzenlenen maddelerde (VUK m. 353-355) özel usulsüzlük kabahatinin tekerrür kapsamında olmadığıyla ilgili herhangi bir ibare de bulunmamaktadır. Eğer kanun tekerrür kapsamında yalnızca m. 352’de yer alan genel usulsüzlükleri kastetmiş olsaydı fiil ayrılığının yer aldığı 337’nci maddedeki gibi 352’nci maddede yer alan usulsüzlükler için özel bir düzenleme yapabilirdi görüşü hâkimdir. Sonuç olarak doktrindeki bu tartışmalara her iki görüş yönünden baktığında da haklı tarafları bulunmaktadır. Esasen tekerrür müessesesi için genel sorun kanun maddesinde birçok açık noktanın olması ve yoruma çok fazla açık olması nedeniyle fikir farklılıklarının oluşmasıdır. Bu nedenle verginin belirliliği ilkesi gereğince herkese eşit bir uygulama yapılabilmesi adına kafalarda soru işareti ne neden olacak bir ibarenin olmaması gerekmekte, maddenin neyi kapsayıp kapsamadığı ipuçlarıyla bulunarak değil kanunda net olarak yazılı şekilde olması gerekmektedir.

Tartışılan bir diğer konu, VUK’un 339’uncu maddesine yapılan 4369 sayılı kanun değişikliği birçok farklı yorumun ortaya çıkmasına neden olmuştur. Yapılan değişiklikle “tekrar işlerse” ibaresi yerine “tekrar kesilirse” ifadesinin getirilmiş olmasıyla dönem sınırlaması ortadan kalkmış ilk cezanın kesinleşmesinin ardından kanunda belirtilen süreler dâhilinde işlendiği döneme bakılmaksızın tekrar ceza kesilmesi halinde tekerrür hükümleri uygulanır hale gelmiştir. GİB otomasyon sistemini döneme dikkat etmeksizin yalnızca ceza kesilmesini dikkate alacak şekilde oluşturmasıyla ikinci eylem daha önceki tarihte işlenmiş olmasına rağmen tekerrür hükümleri uygulanır hale gelmiştir. Bu durum ise cezaların caydırıcılığı, hukuki güvenlik ve hukuki istikrar ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır. Yargının konuya ilişkin kararları ise genel olarak tekerrür hükümlerinin uygulanması için yalnızca cezanın kesilmesinin değil ikinci kabahatin her halde ilk kabahatten sonra işlenmesinin şart koşulması, tekerrür kurumunun mantığına ve belirlilik ilkesi ile suç ve cezaların yasallığı ilkelerine daha uygun olacağı yönünde olmuştur. Konu AYM’ye anayasaya aykırılık nedeniyle taşınmış red kararı çıksa da konuya tekerrür hükümlerinin uygulanacağı ikinci fiilin ilk eylemden sonraki bir tarihte işlenmiş olmasının hukuk

devleti ilkesine daha uygun olduğu ifadesiyle uygulamaya yol göstermiştir. Nihayet GİB’ da yayınladığı sirküler ile uzun süre devam etmiş olan adaletsiz uygulamadan vazgeçilmiş mükellef açısından daha doğru bir uygulamaya geçilmiştir. Görüldüğü üzere maddede çok küçük bir kelimenin yanlış anlaşılmalara neden olabilecek şekilde ayrıntıları düşünülmeden böyle bir değişikliğe gidilmesi sonucu konuya idarenin farklı yargının farklı açılardan bakmasına neden olmuştur. Anlaşıldığı üzere müessesenin sözüne ve ruhuna tamamen aykırı olan bu uygulama GİB’in konuya bakışı nedeniyle yıllarca döneme dikkat edilmeksizin tekerrür sebebiyle ceza kesilecek eylem ilk eylemden daha önceki bir tarihte işlenmiş olmasına rağmen tekerrür cezası kesilmiştir. Bu durumda haliyle haklarını aramak isteyen birçok mükellef konuyu yargıya intikal ettirir hale gelmiş ve yargının iş yükünün artmasına sebep olmuştur. Asıl önemli nokta ise maddede bu derece önemli sonuçlar doğmasına neden olan durumun sirküler ve diğer idari işlemlerle çözülmeye çalışılmasıdır. Nitekim hukuki güvenlik ilkesi gereğince kanunların açık, anlaşılır ve kesin olması, yoruma ise açık olmaması gerekirken burada uygulama farklı yargı farklı yorum getirerek bu ilkeye de aykırılık teşkil etmiştir. Esasen tekerrür müessesesinin yer aldığı VUK 339’uncu maddenin genel sorunu yoruma açık olması ve kesin ifadeye sahip olmaması nedeniyle haksız uygulamalara neden sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle maddenin tekrar ele alınması en sağlıklı ve hukuk devletine uygun çözüm yoludur.

VUK 339’uncu madde de “..cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere..” ibaresinin olması cezanın kesinleştiği tarih ile sonraki takvim yılının başına kadar olan zaman diliminde ikinci kabahat için ceza kesilmesi gereken bir durum olduğunda bu cezaya tekerrür hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı tartışma konusu olmuştur. Kanunun lafzına ve Danıştay kararlarına bakıldığında tekerrür açısından süre ile ilgili bir boşluk olduğu görülmektedir. Ancak doktrinde bazı yazarlar ilk cezanın kesinleştiği tarih ile bu tarihi izleyen yılın başı arasında kesilen cezaların da tekerrüre esas oluşturacağını, maddede belirtilen ifadenin iki ve beş yıllık sürelerin bitiş tarihini hesaplaya bilmek için olduğunu belirtmektedir. Bir kısmı ise bu süre içinde kesilecek ikinci ceza için tekerrür hükümlerinin uygulanamayacağını savunmaktadır. Bu görüşü ileri sürenler savunmalarını ise vergi kanunları öncelikle lafzı ve ruhu ile hüküm ifade ettiği ancak hüküm kanunda açık bir şekilde ifade edilmemiş, tam olarak

anlaşılamıyor ise kanunun amacı ve yeri dikkate alınarak bir yorum getirilebileceği yönündedir. Fakat burada tartışma konusu olan durumda kanun hükmü yeterince açık ve anlaşılır bir halde olduğu için herhangi bir yoruma gerek olmadığı görüşündedirler. Bu konu üzerinde de doktrinde görüş birliği olmadığı gibi gelir idaresinin bakış açısı ile mahkemelerin verdiği kararlar ve yargı kararları arasında birlik bulunmamaktadır. İdarenin bakış açısı ilgili ifadenin süre hesaplaması için kullanıldığı takip eden yılın başına kadarki sürede yine tekerrür hükümlerinin geçerli olacağı yönündedir. Yargının bakışının kanunun lafzına göre olduğu, tekerrür hükümleriyle ceza kesilebilmesinin ancak takip eden yılbaşından sonraki ikinci kesilecek olan cezada mümkün olabileceği yönündedir. Yine bu sorunda da aynı durum söz konusudur. İdare ve yargı fikir birliğinde olamamış idare ilk cezanın kesinleşmesi ile yılın başına kadar geçen sürede tekerrür hükmü ile ceza kesmiş konu yargıya taşındığında ise kanunun lafzını dikkate alarak yılın başına kadar ki sürede kesilen cezalar için tekerrür hükümlerinin uygulanamayacağı kararını vermiştir. Bu sorunda çözüme kavuşmuş değildir aynı şekilde süregelen uygulama halen devam etmektedir. Yine bu sorunda da yukarıda bahsedildiği gibi ana neden ifadenin yoruma açık olmasından kaynaklanmaktadır. Bu durum elbette ki idari işlemler ile netleştirilebilir ancak sorunun hukuki olarak tam anlamıyla düzeltilebilmesi için yoruma mahal vermeyecek şekilde süre ile ilgili kısmının da düzenlenecek olan yeni madde de açık bir şekilde ifade edilmesi gerekir.

Uzlaşma sonucunda vergi veya cezaların bir kısmı silindiği gibi tamamen de ortadan kalkabilmektedir. Uzlaşmanın varlığı halinde tekerrürün durumu ile ilgili birçok tartışmalı husus bulunmaktadır. İlk olarak cezanın kesilmesi ve kesinleşmesi şartı olan tekerrür için uzlaşmanın gerçekleşmesinin kesinleşme sayılıp sayılmayacağı hususudur. Bunun yanında henüz kesilmemiş bir cezanın tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olması nedeniyle daha sonraki cezada tekerrüre esas oluşturmada da tartışılan önemli noktalardandır. Danıştay'ın uzlaşma ve kesinleşme ile ilgili görüşü ise tekerrür hükümlerinin uygulanması gerektiği yönündedir. Ancak beklide en önemli durum uzlaşma ile cezanın sıfırlanması halinde meydana gelmektedir. Nitekim bu durumda sıfırlanan cezanın bir değer olarak mı kaldığı yoksa af niteliğinde mi olduğu da tartışılan noktalardandır. Uygulamada sıfırlanan cezanın daha sonraki cezada tekerrür nedeniyle artırılması adil olmamaktadır. Nitekim uzlaşma ile cezası sıfırlanan hiçbir ödeme

yapmayan mükellef için bu ceza tekerrüre esas oluşturuyor ve ikinci cezasını tekerrür nedeniyle çok yüksek tutarlarda ödemek zorunda kalabiliyor. Bu durumda tekerrür cezası uzlaşma ile sıfırlanan mükellefi uyumlu kabul etmesinin ardından yine aynı mükellefin ilk ceza ile akıllanmadığını kabul etmek, çelişkili bir durum ve uygulamadır. Yapılan bu uygulama ile kanun tasarılarının oluşturulması aşamasında yeterli özenin olmadığını gösteren bu çelişki idarenin tekerrür hakkındaki görüş ve uygulamasını düzenlemesi gerektiğinin göstergesidir.

Tekerrür müessesesi ilk işlediği kabahat ve suç nedeniyle cezası kesinleşenlere kanunda belirtilen süreler içinde tekrar suç ve kabahat işlemesi halinde kesilecek olan cezanın artırımı olarak uygulanmasını öngörmektedir. Fakat bu durum uygulamada tartışmalara neden olmakta ve adaletsizliğe neden olmaktadır. Özellikle vergi ziyai cezalarında herhangi bir tutar sınırlamasının olmaması ve miktara bakılmaksızın yalnızca daha önceki bir cezanın varlığı halinde herkese eşit oranda ceza uygulanması adaletsizliklere yol açmaktadır. Bu uygulama kanun koyucunun, bu hükmü getirmedeki gayesini aşmaktadır. Bu nedenle ortadaki sorunun hakkaniyetli bir şekilde düzeltilmesi gerekmektedir. Bu sorunun giderilebilmesi için yapılacak bir düzenlemeyle kesilen ve kesinleşen ilk cezanın ancak belirli bir tutarın üzerinde olması durumunda ikinci defa işlenen kabahate tekerrür hükmünün uygulanabileceği eklenebilir. Ya da yeni bir kanuni düzenleme ile ortaya çıkabilecek adaletsiz uygulamayı engelleyecek bir ifadeye yer verilerek örneğin, tekerrür sonucu ikinci cezada yapılacak artırım tutarı ilk ceza tutarını veya belli bir bölümünü geçemez şeklinde bir hüküm eklemesi yapılabilir. Veyahut bu adaletsizliklerin önüne geçebilmek için “tekerrüre sebep olan sonraki suçlar için uygulanacak cezaların hiçbir şekilde önceki suçlardan daha ağır alamayacağı” şeklinde bir ibare getirilebilir.

Tekerrür hükümlerinin uygulanması açısından ilk eylem ile son eylemin aynı mükellef veya sorumlu tarafından gerçekleştirilmesi gerekip gerekmediği tartışılan hususlar arasındadır. Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için ilk kabahati de ikinci kabahati de işleyen kişinin aynı olması gerektiğini savunan görüşler olduğu gibi aynı olması gerekmediği görüşünde olanlar da vardır. Ancak yargının görüşü 339’uncu maddede belirtilen tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için kanunda yazılı eylemlerin aynı kişi tarafından tekrar edilmesi gerektiğine, ilk eylemin kolektif şirket,

ikinci eylemin ise şirkete ortak adi ortaklık tarafından gerçekleştirildiği hallerde tekerrür hükümlerinin uygulanamayacağı yönündedir. Eşitlik ilkesi gereğince aynı durumda olanların aynı işleme tabi tutulmaları gerekmektedir. Fakat gerçek kişi işletmelerde işletme değişikliği meydana gelse dahi daha sonra kurulan işletme faaliyeti için gerçek kişi adına tekerrür hükümleri uygulanmaktadır. Fakat tüzel kişilerde örneğin şirket yetkilisince yapılan fiil nedeniyle kesilecek olan ceza şirket tüzel kişiliğine kesilmekte, daha sonra şirket yetkilisi farklı bir şirkette yine yetkili olarak aynı eylemi gerçekleştirmesi halinde ise ne şirkete ne de kendisine tekerrür hükmü nedeniyle ceza kesilmemektedir. Aynı durum nedeniyle gerçek kişi mükellefler cezalandırılırken tüzel kişilerde eylemi gerçekleştiren şirket yetkilileri tekerrür hükümleri ile cezalandırılmamaktadır. Burada gerçek ve tüzel kişi adına eşitlik ilkesine tamamen aykırı bir yaptırım uygulama söz konusudur.

Vergi kabahatlerinde tekerrürün var olabilmesi için ilk ve sonraki cezanın aynı türden kabahate ilişkin olmasının gerekip gerekmediği hususu net değildir. Kanun lafzına göre hareket edildiğinde cezaların aynı türden vergi kabahatlerine ilişkin olmasının gerekmediği sonucu çıksa da doktrinde yazarlar arasında fikir ayrılığı devam etmektedir. Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için ilk ve sonraki vergi cezasının aynı neviden vergi kabahatlerine ilişkin olmasının gerekip gerekmediğine ilişkin tartışmalara da bu sirkülerle birlikte açıklık getirilmeye çalışılmıştır. Buna göre tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için ilk ve sonraki cezaların aynı türden vergi kabahatlerine ilişkin olması gerektiği ifade edilmiştir. Vergi kanunlarının uygulanması aşamasında tereddütlü durumlarda yorumlama yöntemleri önemli bir yere sahiptir. Fakat kanunda yer alan maddeler birbirinden değişik fikir ve yorumların oluşmasına sebep olmayacak kadar açık olmak zorundadır.

VUK'un 339'uncu maddesinde yer alan tekerrür müessesesi uygulamada birçok tartışmaya neden olacak sonuçlar doğurmaktadır. İlgili kanun hükmü, tekerrür müessesesinin amacına ve ruhuna uygun olmayan, yoruma açık ifadeleri sebebiyle vergi idaresi ve yargı organları tarafından değişik şekillerde yorumlanabilmekte ve mükelleflere farklı uygulamalar yapılmasına neden olabilmektedir. Ayrıca, madde metninin bugünkü haliyle, müessesenin amacının çok dışında sonuçlar doğurduğu da görülmektedir. Bu nedenle madde metni yeniden gözden geçirilerek, kanun koyucunun

amaçlarına ulaşmasına yönelik düzenlemeler yapılmasına ihtiyaç vardır. Yapılacak olan bu değişikliklerle VUK'daki tekerrür müessesesi, ceza hukukundaki tekerrür müessesesinin failin tekrar suç işlemesinin önlenmesi amacına uyumlu hale getirilmelidir. Ayrıca yapılacak olan yeni düzenlemede, tekerrür müessesesinin uygulanmasında birliği sağlayacak açık ve net ifadeler yer verilmelidir.



KAYNAKÇA

MAKALE

- AK, A. (2015) “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür hükümlerinin Vergi Cezaları Açısından Değerlendirilmesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 10,Sayı:3, ss. 255-276.
- AKBULUT, İ. (2003) “İslam Hukukunda Suçlar ve Cezalar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 52, 2003, ss. 167-181.
- ALDEMİR, H. (2006) “Yeni Türk Ceza Kanunu’na Göre Suçta Tekerrür”, **Terazi Hukuk Dergisi**, Sayı: 1, ss. 49-56.
- ARIK, F. Ş. (1995) “Eski Türk Ceza Kanununa Dair Notlar I. Suçlar ve Cezalar”, **Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Tarih Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 28, ss. 1-50.
- ARSLAN, Ç. (2013) “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu (VUK md.362)”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 2, ss. 15-30.
- ARTUK, M. E. (2008) “Güvenlik Tedbirleri”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 1-2, ss. 461-492.
- ASLAN, O. (2014) “Özel Usulsüzlük Cezasının Tekerrüre Esas Alınması Sorunu”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 129, ss. 1-18.
- ASLANPINAR, Y. B. (2009) “Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 193, ss. 271-273.
- ASLANPINAR, Y. B. (2009) “Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 193, ss. 289-291.
- AYTAÇ, S.; H. AKSOY (2011) “Suç Kariyeri: Suçun Meslek Haline Getirilmesi” **Suç Önleme Sempozyumu**, 7-8 Ekim, Bursa, ss. 111-119.
- BAKAR, F. (2010) “Vergi Kabahatlerinde ve Vergi Suçlarında Tekerrürün İncelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 261, ss. 1-9.
- BALCI, S. H. (2001) “Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 235, ss. 134-139.
- BATUN, M. (2010) “Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 213, ss.1- 3.

- BAYKARA, B. (2014) “Vuk. 339 Madde Anayasaya Aykırıdır (Anayasa Mahkemesi Kararına Rağmen)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 394, ss. 1-9.
- BAYRAKLI, H. H.; A. BOZDAĞ (2008) “Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür: Afyonkarahisar Örneği”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 2, ss. 375-396.
- BİLGİÇ, R. (2011) “Uzlaşılın İnceleme Raporundaki Vergi Ziyayı Cezasına Tekerrür Hükmü Uygulanması Gerektiği Anlaşırsa Ne Yapılır ?” **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 85, ss. 1-7.
- BİYAN, Ö. (2016) “Aynı Fiil Nedeniyle Vergi Ziyayı Cezası ve Hapis Cezasının Birlikte Uygulanması: Non Bis In Idem İlkesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 145, ss. 100-107.
- BOZDOĞANOĞLU, B. (2011) “Vergi Usul Kanununda Yer Alan Tekerrür Hükümleri Çerçevesinde Gelir İdaresi Başkanlığınca Çıkarılan Sirküler’in Değerlendirilmesi”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 82, ss. 1-5.
- BOZDOĞANOĞLU; V. YURTLU (2021) “Kabahatlerde Tekerrür Açısından Özellikli Bir Durum: Özel Usulsüzlükler”, **International Journal of Public Finance**, Sayı:1, ss. 79-96.
- BUONANNO, P. (2003) “The Socioeconomics Determinant of Crime. A Review of the Literature”, **Working Paper Series- Dipartimentodi Economia Politica- Università Delgi Studi Milano Bicocca**, No: 63, ss. 1-33.
- CANDAN, T. (2021) Kabahatler Kanununun Genel Hükümlerinin Vergisel Kabahatler Hakkında Uygulanabilirliği, 06.04.2021, “Çevrimiçi” <https://turgutcandan.com/2021/04/06/kabahatler-kanununun-genel-hukumlerinin-vergisel-kabahatler-hakkinda-uygulanabilirligi/> Erişim Tarihi: 20.04.2021.
- COŞKUN, M.; V. ÇELİK (2011) “Tekerrür: Uygulama, Eleştiri ve Öneriler”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 138, ss. 68-76.
- ÇAKIR, M. (2018) “Vergi Kabahatlerinde Tekerrür Uygulaması”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 2, ss. 89-98.
- ÇAKMAK, C.; A. GÜNEY (2011) “Suçun Ekonomik Bir Belirleyicisi Olarak İşsizlik: 1990-2009 Türkiye Analizi”, **Suç Önleme Sempozyumu**, 7-8 Ekim, Bursa, ss. 222-242.
- ÇALIŞKAN, İ. (1990) “İslam Hukukunda Ceza Kavramı ve Hadd Cezaları”, **Ankara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi**, Sayı: 31, ss. 367-397.
- ÇELİK, İ.; C.KAYA (2010) “Vergi Hukukunda Tekerrür ve Ortaya Çıkan Sorunlar”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 125, ss. 78-85.

- ÇOLAK, H; U. ALTUN (2006) “Denetimli Serbestlik Kavramının Yaptırım Teorisi ve Penolojik Bakımından Tahlili ile Pozitif Hukukumuzdaki Düzenlemeler”, **Adalet Dergisi**, Sayı: 25, ss. 1-52.
- ÇÜRÜK, T;K. TÜM (2011) “Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumluluğuna ilişkin Sorunların Tespitine Yönelik Uygulamalı Bir Araştırma”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 3, 2011, s. 59-76.
- DİBO, M;E.ATSAN (2014) “Vergi Ziyat ve Usulsüzlük Suçlarında Tekerrüre İlişkin Karşılaşılan Sorunlar” , **Vergi Dünyası**, Sayı: 389, ss. 90-98.
- DİRİ, M; A.TÜRKEŞ (2013) “Vergi Cezalarında Tekerrür Uygulaması”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 166, ss.79-86.
- DOĞRUSÖZ, M. E. (2005) “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 155, ss. 1-2.
- DOĞRUSÖZ, B (2008) “İdari Vergi Yaptırımlarında Tekerrür”, **Referans**, “Çevrimiçi” https://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=3231 Erişim Tarihi: 18.02.2019.
- DOĞRUSÖZ, B. (2008) “Vergi Cezalarında Tekerrür Karmaşası”,**Referans Gazetesi**, “Çevrimiçi”http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=3568 Erişim Tarihi: 15.02.2019.
- DOĞRUSÖZ, B. (2009) “ Tekerrürde Yeni Sorunlar”, **Referans Gazetesi**, “Çevrimiçi”, <https://www.ozdogrular.com/v1/content/view/5584/177/> Erişim Tarihi: 27.05.2021.
- DOĞRUSÖZ, B. (2018) “Vergi Kabahatlerinde Tekerrür Sorunları”, **Dünya Gazetesi**, “Çevrimiçi” <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-kabahatlerinde-tekerrur-sorunlari/403929> Erişim Tarihi: 15.02.2019.
- DOĞRUSÖZ, M. E. (2005) “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 156, ss. 1-2.
- ERDEM, M. R. (2007) “5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu’nda Bir “Güvenlik Tedbiri” Olarak Tekerrür”, **Hukuk ve Adalet Eleştirel Hukuk Dergisi**, Sayı: 9, ss. 178-258.
- ERDEM, T. (2011) “Tekerrür Uygulamasında Yeni Dönem”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 269, ss. 1-8.
- EREM, F. (1944), “Tekerrür Hakkındaki Kanun Hükümlerinin Tetkiki”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 1, ss. 191-222.

- EREM, F. (1945) “Tekerrürde Cezanın Çekilmiş Olması Şart Değildir II”, **Adalet Dergisi**, Sayı:5, ss. 453-466.
- ESEN, E. (2009) “Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür”, **Vergi Raporu**, Sayı: 121, ss. 73-76.
- ESER, Ş. (2016) “Vergi Cezalarında Tekerrür Uygulaması”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 612, ss. 67-70.
- FINDIKLI, R. (2011) “Suçların Önlenmesinde Kültürel Değerlerin Rolü”, **Suç Önleme Sempozyumu**, 7-8 Ekim, Bursa, ss. 1-6.
- GEZER, G. (2013) “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür Uygulaması İle İlgili Özellik Arz Eden Durumlar”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 302, ss. 124-129.
- GEZER, G. (2015) “Vergi Ziyai Cezası ile İlgili Tekerrür Uygulaması Adalet ve Eşitlik İlkeleri Yönünden Anayasa’ya Aykırıdır”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 325, ss. 130-136.
- GÖKCEN, A. (2003) “Türk Ceza Hukukunda Tekerrür”, **Kamu Hukuku Arşivi Dergisi**, ss. 129-144.
- GÜÇLÜ, S (2016) “Vergi Uygulamalarında Bir Kaç Konu; Özel Usulsüzlük Cezası, Tekerrür, Yeminli Mali Müşavir Sorumluluğu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 330, ss. 101-110.
- GÜLÇİÇEK, B. (2014) “Vergi Usul Kanununa Göre Tekerrür ve Fiil Ayrılığı Müessesesinin Birlikte Uygulanması”, **Vergi Raporu**, Sayı: 179, ss. 54-63.
- GÜLEÇ, H. (1989) “İslam Hukukuna Göre Suçta Tekerrür”, **DEÜ İlahiyat Fakültesi Dergisi**, Sayı: 5, ss. 251-262.
- GÜLTEKİN, Ö. (2003) “Türk Ceza Hukukunda Tekerrür ve Uygulaması”, **Adalet Dergisi**, Sayı: 16, ss. 169-191.
- İNALTONG, C. (2011) “Vergi Suçlarının ve Vergi Cezalarının Tekerrüründe Ceza Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 353, ss. 4-14.
- KALKINOĞLU, M. (2012) “Vergi Uygulamasında Cezanın Tekerrürü, Hukuki Sonuçları ve Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 237, ss. 66-74.
- KARAARSLAN, M. (2006) “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, **TBB Dergisi**, Sayı: 64, ss. 115-150.
- KELECİOĞLU, M. A. (2000) “Vergi Ziyai Cezasının Tekrarı Halinde Tekerrür Hükümleri Uygulamasında Fiilin Aynı neviden Olup Olmayacağı Sorunu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 88, ss. 1-2.

- KELECİOĞLU, M. A. (2002) "Vergi Usul Kanunu'nun Tekerrür Hükümü Uygulamasında İkinci Suç Kavramı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 167, Ağustos 2002, ss. 39-44.
- KELLY, M. (2000) "Inequality and Crime", **The Review of Economics and Statistics**, Vol: 82, No: 4, ss. 530-539.
- KIZILOĞLU, Ş. (2009) "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hapis Cezasının Paraya Çevrilemeyeceği", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 200, ss. 1- 3.
- KIZMAZ, Z. (2007) "Mükerrer Suçlarla İltimli Değişkenler", **Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 2, ss. 227-249.
- KOÇAK, G. (2021) "Sahte Fatura Kullanma Suçundan Zincirleme Suç Kriterleri" "Çevrimiçi" <https://kocakhukuk.com/blog/sahte-fatura-kullanma-sucundan-zincirleme-suc-kriterleri#> Erişim Tarihi: 30.04.2021.
- KURT, M. (2011) "Mükerrirlere Özgü İnfaz Rejimi ve Denetimli Serbestlik Tedbiri", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 4, ss. 205-232.
- KÜÇÜKKAYA, M. (2015) "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 19, Sayı: 1, ss. 191-218.
- MAÇ, M. (2015) "Vergi Cezalarında Tekerrür Nedeniyle Uygulanan Artırıma İlişkin Hüküm Kaldırılmalı veya Amacını Aşan ve Ölçsüz Sonuçlar Doğurduğu İçin Düzeltilmelidir", **Yaklaşım**, Sayı: 272, ss. 84-89.
- OKAY, S. (1952) "Tekerrürün Mahiyeti Hakkında Başlıca Nazireler ve Tatbikata Tesirleri", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 1, ss. 331-346.
- OKUMUŞ, S; M. K. GÖZE (2011) "Vergi Cezalarında Tekerrür Uygulamasından ve Yorum Farklarından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 278, ss. 47-54.
- ONAT, E. B. (2018) "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Tekerrür", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 304, ss. 1-2.
- ORGAN, İ.;F.ÇEVİKCAN (2011) "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür ve Aksayan Yönleri", **Vergi Raporu**, Sayı: 141, ss. 54-66.
- ÖNCÜ, K. (2017) "Vergi Hukukunda Tekerrür ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ile İlişkisi", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 130, ss. 253-276.
- ÖZBEY, Ö. (2010) "Suçta Tekerrür ve Mükerrirlere Özgü Güvenlik Tedbirleri", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 88, ss. 55-105.
- ÖZGÜR, M. (2006) "Tekerrür Cezalı Tarhiyat" **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 36, ss. 1-6.

- ÖZMEN, A. Z. (2016)“ Tekerrürde Özellikli Bir Husus: İlk Kesilen Vergi Ziyai Cezasının Terkin Edilmesi Durumu”, **Yaklaşım**, Sayı: 285, ss. 55-57.
- PALA, O. (2010) “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Tekerrür Müessesesinin Uygulamada Yarattığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 341, ss. 133-141.
- RENÇBER, A. (2017) “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, ss. 60-97.
- SANCHEZ, J. L. (2005) “La Relégation (loideu 27 mai 1885)”, **Criminocorpus**,“Çevrimiçi”https://www.researchgate.net/publication/43410652_La_relegation_loi_du_27_mai_1885/link/5a58d04b0f7e9b5fb383f343/download Erişim Tarihi: 20.08.2019.
- SİLAHŞÖR, M. (2013) “Vergi Hukukunda Tekerrür Kurumu”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 2,ss. 279-288.
- TAŞ, K. (2016) “Vergi Usul Kanunu’nda Tekerrürden Kaynaklanan Sorunlar”, **Vergi Raporu**, Sayı: 200, ss. 49-61.
- TAŞ, S.; Ş. KARAKIŞ (2000) “Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür I”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 90, ss. 1-8.
- TAŞ, S.; Ş. KARAKIŞ (2000) “Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür II”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 91, ss. 1-3.
- TAYLAR, Y. (2015) “Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyai Cezasının Anayasa’ya Uygunluk Sorunu”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Cilt:10, Sayı:28,ss. 137-176.
- TOPALOĞLU, F. (2010) “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Tekerrür Müessesesinin Uygulanması ve Tartışmalı Hususlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 347, ss. 105-111.
- TORUNOĞLU, T. (2010) “Vergi Ziyai Kabahati”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, ss. 447-544.
- TÖRALP, F. (2009) ” Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 246, ss. 1-7.
- UÇAK, M. (2011) “Vergi Usul Kanununda Yer Alan Tekerrür Müessesesi Anayasa Mahkemesi Kararı Doğrultusunda Yapılan İdari Düzenlemelerle Çözöldü mü?”, **Maliye ve Sigorta Muameleleri Dergisi**, Sayı: 560, ss. 92-100.
- UZUNOĞLU, N. (2011) “Vuk'da Yer Alan Tekerrür Hükmünün Uygulanma Zamanı ve Konuya İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararının Değerlendirilmesi(I)”, **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 86, ss. 1-11.

- UZUNOĞLU, N. (2011) “Vuk'da Yer Alan Tekerrür Hükümünün Uygulanma Zamanı ve Konuya İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararının Değerlendirilmesi(II)”, **Lebib Yalkın Dergisi**, Sayı: 86, ss. 1-12.
- ÜÇOK, C. (1946) “Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür II Osmanlı Kanunnamelerinde İslâm Ceza Hukukuna Aykırı Hükümler”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3,Sayı: 1, ss. 125-146.
- ÜÇOK, C. (1947) “Osmanlı Kanunnamelerinde İslâm Ceza Hukukuna Aykırı Hükümler III”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 4,Sayı: 1, ss. 48-73.
- ÜZÜLMEZ, İ. (2000) “Suçta İtiyat”, **Yargıtay Dergisi**, Cilt: 26, Sayı: 1-2, ss. 134-154.
- ÜZÜLMEZ, İ. (2002) “Türk Hukukunda Tekerrür”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 1-2, ss. 165-186.
- ÜZÜLMEZ, İ. (2005) “5237 sayılı Yeni TCK’da Suçta Tekerrür ve Özel Tehlikeli Suçlular”, **Hukuki Perspektif Dergisi**, Sayı: 4.
- YAŞAR, Y. (2006) “Tekerrür Çeşitleri – TCK Sistemi”, **Hukuk, Ekonomi ve Sosyal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, Sayı: 50, ss. 1-16.
- YAVAŞLAR, B. F. (2008) “Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku’nda Son Durum”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt: 82, Sayı: 6, ss. 2839-2859.
- YILMAZ, S (2014) “Türk Ceza Kanununda Tekerrür ve Yargıtay Uygulaması”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı: 19, ss. 543-584.

KİTAP

- ALACAKAPTAN, U. (1975) **Suçun Unsurları**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Sevinç Matbaası.
- ARSLAN, Ç.; B.AZİZAĞAOĞLU (2004) **Yeni Türk Ceza Kanunu Şerhi**, Ankara, Asil Yayın Dağıtım.
- ARSLAN, Ç.; M. KAYANÇİÇEK (2009) **Suçta Tekerrür**, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- ARTUK, M. E.; A. GÖKCEN.; A. C. YENİDÜNYA (2007) **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.
- BAYRAKLI, H.H. (2006) **Vergi Ceza Hukuku**, 3. Baskı, Afyonkarahisar, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları.
- BİLİCİ N. ve diğerleri (2012)**Vergi Hukuku**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları.

- BİLİCİ, N. (2007) **Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi**, 15. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları.
- BİYAN, Ö. (2018) **Vergi Hukuku**, Bursa, Dora Yayıncılık.
- BOZDAĞ, A. (2009) **Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür**, Ankara, Seçkin Yayınları.
- CANDAN, T. (2010) **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.
- CENTEL, N.; H. ZAFER.; Ö. ÇAKMUT (2006) **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 4. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları.
- CİN, H.; A. AKGÜNDÜZ (1989) **Türk Hukuk Tarihi**, 1. Cilt, Konya, Selçuk Üniversitesi Yayınları.
- ÇOMAKLI, Ş. E. (2008) **Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı**, 1. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi.
- DEMİRBAŞ, T. (2009) **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 6. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- DONAY, S.; M. KAŞIKÇI (2004) **5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu ve Yürürlük Kanunu**, İstanbul, Vedat Kitapçılık.
- DÖNMEZER, S.; S. ERMAN (1961) **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, 2. Cilt, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası.
- EDİZDOĞAN, N.; M. TAŞ.; A. ÇETİNKAYA (2007) **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- EREM, F. (1993) **Türk Ceza Kanunu Şerhi Genel Hükümler**, Cilt: 1, Ankara, Seçkin Yayınevi.
- EREM, F.; A.DANIŞMAN.;M. E. ARTUK (1997) **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınevi.
- GÖKÇEN, A. (1989) **Tanzimat Dönemi Osmanlı Ceza Kanunları ve Bu Kanunlardaki Ceza Müeyyideleri**, İstanbul, Kendi Yayını.
- GÖZLER, K. (2016) **Kısa Anayasa Hukuku**, 14. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi.
- GÜNAY, E. (1996) **Cezada Tekerrür Uygulaması**, Ankara, Adil Yayınevi.
- HAKERİ, H. (2005) **Yeni Türk Ceza Hukukunun Temel Kavramları**, 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

- HAKERİ, H. (2012) **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi.
- İÇEL K. ve diğerleri (2002) **Yaptırım Teorisi**, 2. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları.
- İÇEL, K.; S. DONAY (1999) **Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku, Genel Kısım**, 3. Baskı, İstanbul. Beta Yayınevi.
- KARAKOÇ, Y. (2007) **Genel Vergi Hukuku Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş**, 4. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları.
- KARAKOÇ, Y. (2016) **Vergi Ceza Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları.
- KARAKOÇ, Y. (2019) “Vergi Ceza Hukukunun Değerlendirilmesi (Düzenleme- Yargılama- Uygulama)”, **Maliye Araştırmaları 3**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.
- KIZILOĞ, Ş. ve diğerleri (2007) **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.
- KIZILOĞ, Ş.; Z.KIZILOĞ (2009) **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.
- KIZMAZ, Z. (2006) **Cezaevi Müdavimleri (İnatçı Suçlular)**, Ankara, Orion Yayınevi.
- KOCA, M.; İ. ÜZÜLMEZ (2008) **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 1. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- KOÇ, C. (2020) **Suçta Tekerrür**, İstanbul, Legal Yayıncılık.
- METİN, Y. (2002) **Ölçülülük İlkesi, Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi**, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- MUTLUER, M. K. (2008) **Vergi Genel Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- NUHOĞLU, A. (1997) **Ceza Hukukunda Emniyet Tedbirleri**, Ankara, Adil Kitabevi.
- NURSAL N.; S. ATAÇ (2006) **Denetimli Serbestlik ve Yardım Sistemi**, Ankara, Yetkin Yayıncılık.
- ÖNCEL, M.; A.KUMRULU; N. ÇAĞAN (2013) **Vergi Hukuku**, 22. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.
- ÖNDER, A. (1992) **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, 3. Cilt, 2. Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi.

- ÖNER, E. (2013) **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları.
- ÖZBALCI, Y. (2008) **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık.
- ÖZBEK, V. Ö. (2006) **Yeni Türk Ceza Kanununun Anlamı**, Ankara, Seçkin Yayınevi.
- ÖZBEK, V. Ö. ve diğerleri (2007) **Ceza Hukuku Bilgisi Genel Hükümler**, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- ÖZGENÇ, İ. (2006) **Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi**, Ankara, Adalet Bakanlığı Eğitim Dairesi Başkanlığı.
- ÖZGENÇ, İ. (2008) **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3. Baskı, Ankara, Turhan Yayınevi.
- ÖZTÜRK, B.; M. R. ERDEM (2007) **Ceza Hukuku**, 5. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.
- PARLAR, A; M. HATİPOĞLU (2010) **5237 Sayılı TCK'da Suça Teşebbüs, İştirak – İltima ve Yaptırımlar**, 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları.
- PEHLİVAN, O. (2014) **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve TVS**, Trabzon, Celepler Matbaacılık.
- SABAN, N. (2016) **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, İstanbul, Beta Yayıncılık.
- ŞEN, E. (2006) **Yeni Ceza Kanunu Yorumu**, İstanbul, Vedat Kitapçılık.
- ŞENYÜZ, D. (2017) **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, 10. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi.
- ŞENYÜZ, D.; M. YÜCE.; A. GERÇEK (2006) **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, Bursa, Ekin Yayınevi.
- ŞENYÜZ, D.; M. YÜCE.; A. GERÇEK (2017), **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, Bursa, Ekin Yayınevi.
- TANER, T. (1953) **Ceza Hukuku –Umumi Kısım-**, 3. Baskı, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını.
- TOROSLU, N. (2005) **Ceza Hukuku Genel Kısım**, Ankara, Savaş Yayınevi.
- UYSAI, A.; N. EROĞLU (2009) **Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**, 4. Baskı, Ankara, Sözkesen Matbaacılık, 2009.

ÜREL, G. (2015) **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 5. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

ÜZÜLMEZ, İ. (2003) **Türk Hukukunda Tekerrür**, 1. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.

ZAMBLE, E; V.L.QUINSEY, (2001) **The Criminal Recidivism Process**, Cambridge Crimonology Series: Cambridge UniversityPress.

TEZ

ALTUNÇ, M. S. (2010) “Ceza Hukukunda Tekerrür”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Galatasaray Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.

KOŞUM, A. (1999) “İslam Hukukunda Cezayı Ağırlaştırıcı Nedenler”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.

DİĞER

5275 Sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun, 29/12/2004 Tarihli, 25685 Sayılı Resmi Gazete, “Çevrimiçi” <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5275.pdf> Erişim Tarihi: 07.11.2019.

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13/06/1989 Tarihli, 20194 Sayılı Resmi Gazete, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3568.pdf> Erişim Tarihi: 27.05.2021.

Türk	Dil	Kurumu, “Çevrimiçi”
		http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts&kategori1=veritb_n&kelimesec=174345 Erişim Tarihi: 29.07.2019.

765 Sayılı Türk Ceza Kanunu, 13/03/1926 Tarihli, 320 Sayılı Resmi Gazete, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/5.3.765.pdf> Erişim Tarihi: 10.02.2019.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 06/01/1961 Tarihli, 10700 Sayılı Resmi Gazete, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> Erişim Tarihi: 12.05.2021.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10/01/1961 Tarihli, 10703 Sayılı Resmi Gazete, “Çevrimiçi” <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=213&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=4> Erişim Tarihi: 21.12.2019.

3713 Sayılı Terörle Mücadele Kanunu, 12/04/1991 Tarihli, 20843 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete, “Çevrimiçi” Erişim Tarihi: 11.11.2019.

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, 12/10/2004 Tarihli, 25611 Sayılı Resmi Gazete, “Çevrimiçi”
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5237&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> Erişim Tarihi: 07.11.2019.

5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu, 17/12/2004 Tarihli, 25673 Sayılı Resmi Gazete, “Çevrimiçi” <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5271.pdf> Erişim Tarihi: 07.11.2019.

5326 Sayılı Kabahatler Kanunu, 31/03/2005 Tarihli, 25772 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete, “Çevrimiçi” <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5326.pdf> Erişim Tarihi: 21.12.2019.

5402 Sayılı Denetimli Serbestlik Hizmetleri Kanunu, 20/07/2005 Tarihli, 25881 Sayılı Resmi Gazete, “Çevrimiçi”
<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5402.pdf> Erişim Tarihi: 10.11.2019.

301 Seri Numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği, 23/12/2017 Tarihli, 30279 sayılı Resmi Gazete, “Çevrimiçi”
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/12/20171223-12.htm> Erişim Tarihi: 10.11.2019.

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 28/07/1953 Tarihli, 6183 Sayılı Resmi Gazete,
<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf> Erişim Tarihi: 09.05.2021.

YARGI KARARLARI

Anayasa Mahkemesi, 3.12.1992. E. 1992/46. K. 1992/52, “Çevrimiçi”
<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1992/52?KelimeAra%5B0%5D=VERG%C4%B0&page=59> Erişim Tarihi: 20.05.2021.

Anayasa Mahkemesi, 02.07.2004. E. 2002/166. K. 2004/3, “Çevrimiçi”
<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2004/3> Erişim Tarihi: 20.05.2021.

Anayasa Mahkemesi, 02.12.2010. E.2009/51. K.2010/73, “Çevrimiçi”
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/12/20101202-12.htm> Erişim Tarihi: 28.03.2021.

Anayasa Mahkemesi, 05.03.2013. E. 2012/829. RG T. 27.03.2013. S. 28600 “Çevrimiçi” <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/03/20130327-22.pdf> Erişim Tarihi: 03.05.2021.

- Anayasa Mahkemesi, 27.03.2014. E. 2013/158. K. 2014/68 “Çevrimiçi”
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/04/20140409-10.pdf> Erişim
Tarihi: 20.05.2021.
- Danıştay 3. Daire, 14.04.1988. E. 1987/2104. K. 1998/1191 “Çevrimiçi”
<https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 26.05.2021.
- Danıştay 4. Daire, 25.01.1989. E. 1988/399. K. 1989/388, “Çevrimiçi”
<https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 09.05.2021.
- Danıştay 3. Daire, 14.02.1989. E. 1988/1552. K. 1989/387, “Çevrimiçi”
<https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 11.05.2021.
- Danıştay 4. Daire, 27.10.1989. E. 1989/291. K. 1989/3726, **Vergi Sorunları Dergisi**,
Temmuz- Ağustos 1991, s. 1.
- Danıştay 3. Daire, 18.11.1993. E. 1992/2643. K. 1993/3305, ”Çevrimiçi”
<https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 11.05.2021.
- Danıştay 7. Daire, 18.03.2008. E. 2007/1132. K. 2008/1782. “Çevrimiçi”
<https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 26.05.2021.
- Danıştay 4. Daire, 21.10.2010. E. 2008/149. K. 2010/5203, “Çevrimiçi”
<https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 28.03.2021.
- Danıştay 4. Daire, 22.02.2011. E. 2009/6033. K. 2011/867, “Çevrimiçi”
<https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 28.03.2021.
- Danıştay 4. Daire, 22.02.2011. E. 2009/6033. K. 2011/867, “Çevrimiçi”
<https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 10.05.2021.
- Danıştay 4. Daire, 23.06.2011. E. 2010/8825. K. 2011/5756, “Çevrimiçi”
<https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 10.05.2021.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 15.02.2012. E. 2011/579 K. 2012/54
“Çevrimiçi” <https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 29.05.2021.
- Danıştay VDDGK, 29.05.2013. E. 2011/467. K. 2013/202, “Çevrimiçi”
<https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 28.03.2021
- Danıştay VDDK, 29.05.2013. E. 2011/467. K. 2013/202, “Çevrimiçi”
<https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 09.05.2021.
- Danıştay 4. Daire, 03.06.2014. E. 2011/7308 K. 2014/4091 “Çevrimiçi”
<https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 29.05.2021.
- Danıştay 4. Daire, 16.05.2016. E. 2014/4451. K. 2016/2209, “Çevrimiçi”
<https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 12.05.2021.

- Gelir İdaresi Başkanlığı, 30.07.1995, “Çevrimiçi”
<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22359.pdf> Erişim Tarihi: 27.05.2021.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 15.08.2011, B.07.1.GİB.0.06.30-105[339], VUK-49/2011-7, “Çevrimiçi”
<https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> Erişim Tarihi: 28.03.2021.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 02.12.2008. B.07.1.GİB.0.02.30/ 3009-339-15, “Çevrimiçi”
<https://www.gib.gov.tr/search/node/vuk%20339%27uncu%20maddesinde%20tipe%3An%20kanun%20maddesi%20n%20gerekece%20n%20bkk%20n%20yonetmelik%20n%20teblig%20n%20ic%20genelge%20n%20genel%20yazilar%20n%20sirkuler> Erişim Tarihi: 25.03.2021.
- Konya Vergi Mahkemesi, 13.03.2015. E. 2015/103. K. 2015/1303, “Çevrimiçi”
<https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 09.05.2021.
- Yargıtay 11. CD, 04.06.2001. E. 2001/5241. K. 2001/6129 “Çevrimiçi”
<https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 25.01.2020.
- Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 17.04.2007. E.2007/1071. K.2007/98, “Çevrimiçi”
<https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?t=20173> Erişim Tarihi: 02.02.2021.
- Yargıtay 4. CD, 20.01.2009. E.2008/21402. K.2009/291,“Çevrimiçi”
<https://barandogan.av.tr/blog/mevzuat/infaz-kanunu-madde-107-kosullu-saliverilme.html> Erişim Tarihi: 05.11.2019.
- Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 12.07.2011. E.2011/7-173. K.2011/174, “Çevrimiçi”
<https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 02.02.2021.
- Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 12.07.2011. E. 2011/7-173. K. 2011/174 “Çevrimiçi”
<https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 11.11.2019.
- Yargıtay 13. Ceza Dairesi, 22.05.2012. E. 2011/10287 K. 2012/11791 “Çevrimiçi”
<https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 11.11.2021.
- Yargıtay 11. CD. 12.06.2012. E. 2010/10496. K.2012/11400, “Çevrimiçi”
<https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 25.03.2020.
- Yargıtay 2. Ceza Dairesi, 10.09.2015. E. 2015/12559 K. 2015/15173 “Çevrimiçi”
<https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 08.11.2019.
- Yargıtay 23. Ceza Dairesi, 27.12.2016. E. 2015/16067. K. 2016/11172. “Çevrimiçi”
<https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 11.11.2019.
- Yargıtay 11. CD, 18.02.2020. E. 2017/16832. K. 2020/1435, “Çevrimiçi”
<https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 30.04.2021.
- Yargıtay 11. CD, 18.02.2020. E. 2019/3793. K. 2020/1413, “Çevrimiçi”
<https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 30.04.2021.

Yargıtay 11. CD. 18.02.2020. E. 2017/16948. K. 2020/1434 “Çevrimiçi”
<https://legalbank.net> Erişim Tarihi: 30.04.2021.

