

Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür Hükümlerinin Vergi Cezaları Açısından Değerlendirilmesi

Ahmet AK

Prof.Dr.,Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi
İİBF, Maliye Bölümü
ahmet.ak@bilecik.edu.tr

Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür Hükümlerinin Vergi Cezaları Açısından Değerlendirilmesi

Evaluation of Repetition Provisions in Tax Law in Terms of Tax Penalties

Özet

Abstract

Bu çalışmada hukuk kurallarını ihlal edici fiillerin tekerrürü halinde uygulanacak yaptırımların ağırlaştırılmasına ilişkin ceza hukukunun genel ilkeleri ve pozitif hukuk kuralları, vergi kabahatleri ile vergi cezalarına yönelik olarak irdelenmiştir. Bunun yanında, özel usulsüzlük cezaları başta olmak üzere, aksayan yönlerinin araştırılması ve bulguların değerlendirilerek, konuya ilişkin önerilerimize yer verilmesi amaçlanmıştır. Çalışmamızda konuyla ilgili mevzuat ve konuyu açıklamaya yeterli olacağı düşünülen literatür taramasına dayalı bir araştırma yöntemi uygulanmıştır. Yapılan araştırma sonucunda ulaşılan bulguların değerlendirilmesi, güncelliğinin tartışılması, ekonomik ve toplumsal yapıya uygunluğu da dikkate alınarak sistematik yapısı analiz edilmeye çalışılmıştır.

In this study, in the case of repetition of acts which violate legal rules, general principles of criminal law and positive legal rules related to aggravation sanctions which will be applied are examined intended for tax fault and tax penalty. Besides that, it is aimed to include our proposals related to the subject by valuating findings and searching limping aspects particularly special irregularity penalties. The research method based on scanning the relevant literature and legislation is applied in our study. The evaluation of the research findings, discussion of contemporaries and suitability taking into account the economic and social structure has been studied to analyze the systematic structure.

Anahtar Kelimeler:Vergi Ceza Hukuku, Vergi Cezası, Tekerrür

Keywords:Tax Criminal Law, Tax Penalty, Repetition

1. Giriş

Devletin toplum ve bireylerle olan ilişkilerini de düzenleyen hukuk kuralları, bireylere bir yandan hak ve yetkiler verirken, bir yandan da görevler yükler. Bu durum Anayasa'da (m.5) "Devletin temel amaç ve görevleri, (...) kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; (...) insanın maddî ve manevî varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır." hükmüyle vurgulanmıştır. Toplum içinde yaşayan bireylerin huzur ve güven içinde yaşamlarını sürdürebilmeleri amacıyla, insan olmanın sonucu olarak doğuştan sahip olduğu hak ve özgürlükler uluslararası belgelerde ve anayasalarda "insan hak

ve hürriyetleri" başlığı altında düzenlenmiş ve ceza hukukunun güvencesi altına alınmıştır.

Hak ve özgürlüklerin ihlalinin yaptırımı kural olarak ceza kanunlarında gösterilir. Devlet, bireylerin hak ve özgürlüklerini fiilen idrak edebilmeleri için her türlü tedbiri almak ve hak ve özgürlüklerin fiilen idrak edilmesini sağlamak durumundadır. Hak ve özgürlüklerin ihlal edilmesi halinde, ihlal eden kişileri bulup cezalandırmak suretiyle bozulan toplumsal barışı tekrar tesis etmek de devletin görevleri arasındadır. Hukuk kurallarını ihlal edenler için öngörülen yaptırımlar caydırıcı bir etki yaparken, ihlal için öngörülen yaptırımların infazı da failinin ıslahını sağlayacak, aynı fiillerin tekrarlanması halinde yaptırımların derecesi artırılarak uygulanması öngörülerek hukuk kurallarını ihlal etme ısrarında olanlara karşı da bir önlem alınmış olacaktır. Bu durum Anayasa'da vurgulanan hukuk devletinin bir gereğidir.

Bu çalışmamızda hukuk kurallarını ihlal edici fiillerin tekrarlanması halinde uygulanacak yaptırımların ağırlaştırılmasına yönelik pozitif hukuk kuralları, vergi kabahatleri ile cezalarına yönelik olarak irdelenip, özel usulsüzlük cezaları başta olmak üzere aksayan yönlerinin ortaya çıkarılması ve önerilerimize yer verilmesi amaçlanmıştır.

2. Ceza Hukukunun¹ Amacı, Suç ve Ceza Kavramı

Ceza hukuku, hukuk kurallarını ihlal edici fiiller ve bu fiiller için öngörülen cezaları düzenleyerek, hukuk kurallarının ihlalinin önlemeyi yani caydırıcılığı, hukuk kurallarını ihlal edenlere ceza infazı ile bunları ıslah etmeyi, ihlali tekrarlayanlara ilkinden daha ağır ceza öngörerek tekerrürden caydırmayı, tekrarlama fiilinin gerçekleşmesi halinde ise, daha ağır ceza uygulamak suretiyle ihlalde ısrar veya tekerrürü önlemeyi amaçlar.

Bu kapsamda, Türk Ceza Kanunu'nda (m.1), "Ceza Kanununun amacı; kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını korumak, suç işlenmesini önlemektir. Kanunda, bu amacın gerçekleştirilmesi için ceza sorumluluğunun temel esasları ile suçlar, ceza ve güvenlik tedbirlerinin türleri düzenlenmiştir." hükmüyle, ceza kanununun temel amacı vurgulanmıştır.

Ceza kanunlarında suça ilişkin genel bir tanım yapılmayıp, her bir suçun ilgili olduğu kanunda tanımlanması yöntemi benimsenmiştir. Öğretide yapılan tanımda suç, toplum tarafından onaylanmayan davranışların, kanun tarafından düzenlenip,

¹TCK'nın Birinci Kitabının Üçüncü Kısmı "Yaptırımlar" başlığı ile Birinci Bölüm "Cezalar" İkinci Bölüm "Güvenlik Tedbirleri" başlıkları altında iki kısımda düzenlendiği için, esasen hukukun bu alanını ifade etmek üzere kullanılan "ceza hukuku" teriminin uygun olmayıp, suç hukuku" teriminin kullanılması gerektiği yönünde eleştirilmektedir. Zira "ceza" hukuk kuralının kendisi değil, eksik olmakla birlikte (güvenlik tedbirlerini karşılamıyor) sadece sonucunu ifade etmektedir. (bkz. Artuk,2009:4)

yaptırıma bağlanmasıdır (Demirtaş, 2012:185-186). Suç, hukuk düzeninin ceza yaptırımına bağladığı beşeri bir fiil ya da insanın ceza hukukunca yasaklanan fiilleridir. En kısa ifadeyle suç, ceza kanununun ihlalidir (Hafizoğulları,Özen, 2012: 177). Hukuk kurallarını ağır derecede ihlal eden fiiller suç, hafif derecede ihlal eden fiiller ise kabahat olarak nitelendirilir. (Şenyüz, 2013:3) 19. YY'da doğan infaz biliminin günümüzdeki amacı, suçlunun topluma kazandırılması yoluyla hem kişinin hem de toplumun korunmasıdır (Soyaslan,2012:546). Günümüzde suçlunun cezalandırılmasından çok topluma yeniden kazandırılması amacı ön plana çıkmıştır (Soyaslan,2012:551). Suçlunun tekrar topluma kazandırılması ve ıslahına yönelik yaptırımın "eza verici" niteliği bulunmaktadır (Artuk vd., 2009:703-705).

2.1. Cezanın İşlev ve Özellikleri

Cezanın suç işlemekten alıkoyma konusunda ülkede yaşayan herkes üzerindeki etkisi genel önleme, suç işleyen kişi üzerindeki etkisi de özel önleme amacına yöneliktir. Cezanın işlevi konusunda kefare, korkutma ve ıslah olmak üzere üç temel teori geliştirilmiştir. Ancak, cezanın gerçek işlevinin kefare olmayıp, hukuk düzenini açısından tehlike oluşturan davranışlara karşı toplumu korumaktır. (Toroslu, 2010:384-385). Cezanın etkili olması en önemli unsurlardan biridir. Bu anlamda yaptırımların, failin hukuk kurallarını tekrar ihlal etmesini önleyecek etkiye sahip olması ve bunun yanında toplumun diğer fertlerini de hukuk kuralı ihlallerinden caydırıcı olması gerekir. (Artuk vd., 2009:717) .

2.2. Cezanın İşlev ve Özellikleri

Ceza kanunlarındaki suçlar incelendiğinde kural olarak bir zararın meydana gelmesi halinde suçun oluştuğu kabul edilirken, bazı suçlarda bir zarar meydana gelmese bile, sadece bir tehlike oluşması da yeterli kabul edilmektedir. Bu tespit çerçevesinde suçları zarar suçu ve tehlike suçu şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutmak mümkündür. Zarar suçlarında hareketin yönelmiş olduğu konuda bir zararın meydana gelmiş olması arandığı halde, tehlike suçlarında suçun konusu üzerinde zarar tehlikesinin meydana gelmesi netice olarak yeterlidir. Tehlike suçlarında hareketin yöneldiği konunun gerçekten zarara uğraması şart değildir. Bu konunun objektif olarak zarara uğrama tehlikesi ile karşılaşması, yani hareketin suçun konusu üzerinde zarar tehlikesi oluşturabilme imkanının varlığı suç tipinin ihlal edilmiş olması için yeterlidir (Hakeri, 2011:147).

Tehlike suçları somut ve soyut tehlike suçları olmak üzere ikiye ayrılır. Somut tehlike suçlarında, gerçek bir zarar tehlikesinin meydana gelmesi gerekirken, soyut tehlike suçlarında hareketin yapılması yeterli olup, ayrıca somut bir tehlikenin oluşmasına da gerek yoktur (Hakeri, 2011:148).

2.3. Suçluda Tehlike Hali ve Tekerrür

Tehlike hali, doğuştan ya da çevreden gelen etkilerle kişilerde oluşan suç işleme eğilimidir. Cürmi ehliyet olarak da ifade edilen tehlike halinin varlığı, cezanın ağırlaştırılması veya türünün değiştirilmesi ya da cezaya güvenlik tedbiri eklenmesini gerektirir. (Demirbaş,2012:514). Bu durum fiilin tekerrürü halinde karşımıza çıkar. Ceza Hukukunda tekerrür, bir suçtan dolayı kesin hükümle mahkum olduktan sonra, yeniden suç işleyen kimsenin kişisel durumudur (Toroslu, 2010:369). Diğer bir ifadeyle tekerrür, genel kabul görmüş tanımı ile bir ceza mahrumiyetine uğradıktan sonra, yeniden suç işleyen kişinin durumudur (Candan, 2004:32). TCK'da² tekerrüre ilişkin "*Önceden işlenen suçtan dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suçun işlenmesi hâlinde, tekerrür hükümleri uygulanır. Bunun için cezanın infaz edilmiş olması gerekmez.*" hükmüne yer verilmiştir.

Öğretide tekerrürün oluşma koşulları bakımından; gerçek tekerrür – varsayılan (mefruz) tekerrür, genel tekerrür – özel tekerrür, süreli tekerrür – süresiz tekerrür, milli tekerrür – milletlerarası tekerrür ve mecburi tekerrür – ihtiyari tekerrür olmak üzere, aşağıda kısaca tanımına yer vereceğimiz beş temel tekerrür çeşidine yer verilmiştir.

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

Genel Tekerrür – Özel Tekerrür; Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için, önceki mahkûmiyete konu olan suçla sonraki suç arasında bir ayniyet aranıyorsa özel tekerrür; buna karşılık iki suç arasında ayniyet aranmıyorsa genel tekerrürün varlığından söz edilir.

Süreli Tekerrür – Süresiz Tekerrür; Failin, birinci mahkûmiyete karar verildikten veya ilk mahkûmiyet infaz edildikten sonra belirli bir süre içinde ikinci suç işlenmesi halinde tekerrür hükümlerinin uygulanmasını kabul eden sisteme "süreli tekerrür"; buna karşın, ilk mahkûmiyet kararından itibaren ne kadar süre geçerse geçsin ikinci suçun işlenmesi halinde tekerrür hükümlerinin uygulanmasını kabul eden sisteme ise, "süresiz tekerrür" sistemi denir.

Milli Tekerrür – Milletlerarası Tekerrür; Milli tekerrür sisteminde, tekerrüre esas olan mahkûmiyet aneak, milli mahkemelerce verilen mahkûmiyet olabilir. Yabancı mahkemelerce verilen mahkûmiyetler tekerrüre esas alınmaz. Milletlerarası

²TCK,m.58/1

tekerrür sistemi ise, yabancı bir ülke mahkemesinde verilen mahkûmiyet hükmünün başka bir ülkede tekerrüre esas alınmasını ifade eder.

Mecburi Tekerrür – İhtiyari Tekerrür; Tekerrür koşullarının gerçekleşmesi durumunda tekerrür için öngörülen sonuçların uygulanması zorunlu tutulmuş ise zorunlu tekerrür sisteminden; kanunun tekerrür için öngördüğü koşullar gerçekleşmesine rağmen hâkime tekerrür hükümlerini uygulayıp uygulamama konusunda takdir yetkisi veren sistemin kabulü durumunda ise ihtiyari tekerrür sisteminden bahsedilir (Bayraklı-Bozdağ, 2008:381-382;Demirbaş,2012:619-620; Artuk vd., 2009:936-937).

Türk hukukunda, tekerrürün oluşması için, daha önce tekerrür kapsamında bir suç işlenmesi yeterli olmayıp, fiilin suç olarak yargı mercilerince tespit edilip, suçla ilgili hüküm verilmesi ve bu hükmün de kesinleşmesi şarttır. Ancak kesinleşen hükmün infaz edilmiş veya zamanaşımı nedeniyle düşmüş olması tekerrür açısından gerekli değildir. Tekerrürün oluşabilmesi için, kesinleşen hüküm sonrasında yeni bir suç işlenmiş olması da gerekir. Çünkü kanunun mantığına göre tekerrür halinde olan kişi tehlikeli olan kişidir. O halde bu tehlikenin ortadan kalkması gerekir. Bunun için cezanın infazı gerekmez (Soyaslan,2012:535). Tekerrürde cezasını çekenin sonsuza dek takip edilmesi söz konusu olmaz. O halde cezasını çekmeyen mahkûm için tekerrür süresi ceza zamanaşımı süresi doluncaya kadar uzayacak demektir. Bunun anlamı kanun koyucunun infazdan kaçanı ödüllendirmek istemeyişidir.

Genel bir müessese olan tekerrürün oluşması için, yeni işlenen suçun türü ve niteliği esas itibariyle önemli değildir. Önceki ve sonraki suçun cinsi birbirinden farklı olabilir. Ancak, kasıtlı suçlar ile taksirli suçlar arasında tekerrür uygulanmaz.³ Tekerrürün varlığından bahsedebilmek için, önceki suç kasıtlı suç ise, sonraki suçun da kasıtlı suç olması, önceki suç taksirli suç ise sonrakinin de taksirli suç olması gerekir. (Soyaslan,2012:536) Tekerrür kapsamındaki suçlarda kasıt, taksir, askeri suçlar, yurt dışında işlenen suçlar, 18 yaşından küçüklerin işlediği suçlar ve tekerrürde esas alınacak süreler. TCK'da (m.58) ayrı ayrı düzenlenmiştir (Hakeri, 2011:584).

Tekerrür süresi geçtikten sonra işlenen suçların cezasına tekerrür hükümleri uygulanmaz. Tekerrürde esas alınan, fiilin işlendiği tarihtir. Bu kapsamda, sonraki suça ilişkin fiilin işlendiği tarih tekerrür süresi içindeyse, bu fiile ilişkin mahkumiyet kararı daha sonra verilse bile tekerrür hükümleri geçerli olacaktır (Toroslu,2010:372).

³ Kast, suçun kanunî tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir. TCK,m.21 Taksir ise, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanunî tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyerek gerçekleştirilmesidir. Taksirle işlenen fiiller, kanunun açıkça belirttiği hâllerde cezalandırılır (TCK,m.22).

Mevcut TCK'ya göre, tekerrür halinde, sonraki suçun cezası artırılmayıp, bunun yerine infaz rejiminin ağırlaştırılması, adli para cezası ile hapis cezasının seçimlik olması halinde hapis cezasına hükmolunması veya infaz sonrası denetime tabi tutma yoluna gidilir. Ceza infazı açısından da koşullu salıverme süresinin daha uzun tutulması, koşullu salıvermeden yararlandırmama veya infaz sonrası denetime tabi tutma yoluna gidilir.⁴

Suç işlemede tekerrür hali kişinin diğer suçlara kıyasla toplum açısından daha fazla tehlikeli olduğunu ortaya çıkarmaktadır. TCK (m.58) gerekçesinde de belirtilen, "Kişinin daha önce işlediği suç nedeniyle belli bir cezaya mahkûm edilmiş olmasına rağmen suç işlemede gösterdiği kararlılıkla toplum açısından tehlikeliliğini ifade eden tekerrür", ifade ettiği haksızlık bakımından, ilk defa işlenen suçla mükerrer olarak işlenen suç arasında bir fark bulunmamaktadır. Kusurluluk bakımından da fark yoktur (Özgenç, 2012:742).

Suç işleme kapasitesi ile sosyal tehlikelilik arasında bir bağlantı mevcuttur. Suç işleme kapasitesi suç işleme imkânıdır. Tehlikelilik ise daha yüksek ihtimaldir. Tehlikeli olan suç işleyendir. Suç işleme ihtimali içinde olan da tehlikelidir. İşleyecek olan da tehlikelidir. Tehlikelilik suçlu kapasitesinin daha ileri bir aşaması, daha güçlü bir şeklidir. Tehlikeliliğin olması için suç kapasitesinin de olması gerekir. Buna karşılık tehlikelilik olmaksızın da suç kapasitesi olabilir. Bu kapasite uygun yer ve zamanda tehlikeye dönüşür (Soyaslan, 2012:532). Tehlikelilik devam eden bir durumdur. Suç ise işlendiği zaman tükenir. Tehlikelilik suçun sebebidir. Pozitivistlere göre suç işleyen herkes tehlikelidir. Suçlu gelecek için de tehlikeli bir kişidir.

İtalyan Hukukunda Tehlikeliliğin dört özel şeklinden biri de tekerrürdür. Tekerrür ile diğer tehlikelilik şekillerinin⁵ farkı suç daha ağırlaştığı için ceza artmaktadır (Soyaslan,2012:534). Tekerrür kusurluluğu arttıran bir sebeptir. Failin yeniden suç işlemiş olması, önceki mahkûmiyetinden dolayı, suç işlemekte inat ve ısrarını gösterir (Hakeri,2011:579). Bunun yanında, tekerrürün hukuki esası hakkında liki temel görüş ileri sürülmüştür;

Birinci görüşe göre, tekrar suç işleyen kişi topluma meydan okumaya devam etmekte ve suçlu iradesini sürdürmektedir. O halde failin tekrar suç işlemesini engellemek için cezanın artırılması gerekir. Tekerrürde ceza artırımına gerekçe olarak, failin yeniden suç işleme kapasitesi ve ihtimalinin bulunması, kusurluluğunun derecesinin fazla olması, tekrar suç işleme ihtimali içinde olan mükerrirlerin daha fazla sosyal endişe doğurmaları, kendilerine verilen cezanın az gelmesi ve bunu artırma gereği çeşitli hukukçular tarafından ileri sürülmektedir. Tekerrürü kabul eden görüşe göre, tekrar suç işleyene verilecek ikinci cezanın

⁴ 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun, m.108

⁵alışık suçluluk, profesyonel suçluluk, suç işleme eğilimi

artırılmasının nedeni failin tekrar suç işlemesi nedeniyle daha tehlikeli olması veya suç işleme konusunda daha güçlü bir iradeye sahip olmasıdır. Dolayısıyla tekerrür halinde cezanın artırılması, suç işleme konusunda uzmanlaşmış ve toplum için tehlikeli olduğu kabul edilen kişilerin şerrinden toplumu korumaktır.(Bayraklı,1999:130)

İkinci görüşe göre, fail tekrar suç işlemekle toplum için tehlikeliliğini bir defa daha ortaya koymuştur. O halde kendisini tehlikeli kılan nedenleri özel bir infaz rejimi uygulamak suretiyle, ortadan kaldırmak gerekir. TCK da bu görüşü kabul ederek tekerrür halinde olan suçluların tehlikeliliklerinin ortadan kaldırılması gereği doğrultusunda özel bir infaz rejimi öngörmüştür (Soyaslan,2012:535). TCK'daki tekerrür konusundaki düzenleme suçun unsurları ile ilgili olmayıp, failin tehlikeli kişiliği ile ilgili olduğu düşüncesine dayanmaktadır.

Vergi kabahatlerinde tekerrür hükümlerinin uygulanmasında vergi kabahatine ilişkin cezanın tahsil edilme şartı aranmadığından, varsayılan tekerrür esası benimsenmiştir. Vergi kabahatlerinde tekerrür uygulamasında belli süreler esas alındığından, süreli tekerrür benimsenmiştir. Tekerrür hükümlerinin uygulanmasında mükellefin şahsı esas alınır. Tekerrür uygulamasında önceki ceza ile sonraki cezanın aynı vergiden kaynaklanması ya da aynı vergi dairesi yetki alanında işlenmiş olması ya da aynı mükellefiyet dolayısıyla kesilmiş olması da gerekmez. (Şenyüz, 2011:230-231)

3.Ceza Hukukunda Suç ve Kabahat Ayrımı

1926 yılında yürürlüğe giren 765 sayılı TCK yürürlükten kaldırılarak, 2005 yılından itibaren 5237 sayılı TCK ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu⁶ yürürlüğe girmiş, ceza hukukunda suçlar ve kabahatlerin ayrı kanunlarda düzenlendiği bir yapıya geçilmiştir (İnaltong, 2011:4). Bunun yanında, 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile ilgili mevzuatta hükümlerinde ve özellikle Vergi Usul Kanunu'nun⁷ ceza hükümlerinde, değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişikliklerle, 5237 sayılı TCK'daki suç ve 5326 Sayılı KK'daki kabahat ayırımına uygun olarak vergi ceza hukukunda da vergi suçu ve vergi kabahati ayırımı netleşmiştir (İnaltong,2011:5).

765 sayılı mülga TCK'da (m.1) cürüm ve kabahatler olarak ayrılan suçlar, kabahatlerin 5326 sayılı KK kapsamına alınması ile 5237 sayılı Yeni TCK'da sadece cürüm olarak ifade edilen suçlara ilişkin düzenlemeler kalmıştır. Dolayısıyla suçları sadece cürüm olarak düzenleyen yeni TCK'da ayırım yapılacak alt grup kalmadığından, suç ifadesinden sadece, TCK kapsamındaki cürümlerin anlaşılması

⁶ Bundan sonra KK olarak ifade edilecektir.

⁷ Bundan sonra VUK olarak ifade edilecektir.

gerektiği ve bunun sonucu olarak da TCK da sadece suçların düzenlendiği sonucuna varılmaktadır (Çomaklı-AK, 2013:34).

5326 sayılı Kanun kabahatlere ilişkin genel kanun niteliğindedir (m.3). Pozitif hukuk çerçevesinde, hukuk düzenini ağır nitelikte zedeleyen ve suç olarak ifade edilen fiiller ve bu fiillere uygulanacak yaptırımlar genel olarak TCK'da düzenlenmiştir. Bunun yanında, hukuk düzenini, suçlara kıyasla, daha hafif zedeleyen ve kabahat⁸ olarak ifade edilen fiiller ve bu fiillere uygulanacak yaptırımlar genel olarak KK'da düzenlenmiştir.

Ancak KK'de yer alan⁹"213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümler saklıdır." hükmüyle vergi hukukunun özellikli durumu nedeniyle, VUK'da yapılan konuya ilişkin düzenlemeler korunmuştur. Dolayısıyla KK'nın yargılamaya ilişkin usul hükümlerinin vergi kabahatleri ve cezalar açısından uygulanmayacağı şeklinde istisnai bir düzenleme yapılmıştır.

TCK ve KK dışında, çeşitli kanunlarda kabahat ve suçlara ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. 213 sayılı VUK ile düzenlenen, vergi kanunlarını ihlal edici fiiller, vergi kabahatleri ve vergi suçları olarak iki kategoriye ayrılmıştır. Bununla birlikte, vergi kabahatleri ve bu kabahatlere uygulanacak yaptırımların özel olarak VUK'da, vergi suçları ve bu suçlara ilişkin yaptırımların bir kısmı özel olarak VUK'da, diğer bir kısmı da genel olarak TCK'da düzenlenmiştir.

4. Vergi Ceza Hukukunun Türk Ceza Kanunu İlişkisi

Bilindiği üzere, suçları düzenleyen TCK genel kanun niteliğinde olup, vergi suçlarına ilişkin düzenlemeler özel olarak VUK'da yer almıştır. Vergi suçlarına ilişkin VUK'da hüküm bulunmaması halinde, TCK'da (m.5) "Özel kanunlarla ilişki" başlığı altında yer alan "Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır." hükmü gereğince TCK hükümleri uygulanacaktır.

Ceza hukukuna uygun olarak, vergi kurallarının kamu düzenini zedeleyici fiillerle ihlal edilmesi vergi suçu, mali düzeni veya idari düzeni zedeleyici fiillerle ihlal edilmesi ise vergi kabahati olarak karşımıza çıkar. Bu durum vergi ceza hukukunun oluşmasına temel teşkil eder (Çomaklı-AK, 2013:18).

⁸ (1) Kabahat deyiminden; kanunun, karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık anlaşılır. KK.m.2/(1)

⁹ Ek Madde 1- (Ek: 11/5/2005-5348/5 md.)

5.Vergi Suçları ve Kabahatlerinde Tekerrür

5.1.Vergi Suçlarında Tekerrür

TCK'da suça teşebbüs cezalandırılabilirken, Kabahatler Kanunu'nda kabahate teşebbüs kural olarak cezalandırılmamaktadır. Suça iştirakte suç ortakları arasında fail ve şerik ayırımı yapılmaktadır. KK'da yer alan hükümlere göre, kabahate iştirakte tek tip fail sistemi kabul edilmiştir. Vergi kabahatlerine iştirak edenler için dahi bir ceza öngörülmemesi karşısında, kabahatlere iştirak edenlerin iştirak fiillerini tekrarlamaları halinde artırılmış ceza uygulanması gibi bir durumun oluşmasının hiç düşünülmemeyeceğini belirtmek gerekir. Tekerrür bakımından da suçlarla kabahatler arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır.

Suçlarda tekerrür, daha önce işlenmiş olan herhangi bir suçun belli bir süre içerisinde tekrar işlenmesi halinde, cezanın artırılması sonucunu doğuran bir nedendir. Vergi kabahatlerinde ise farklı bir durum söz konusudur. Kanun kapsamındaki fiillere tekerrür hükümlerinin uygulanmasında suçlarda geçerli olan sadece fiilin tekrarı yerine, vergi kabahati oluşturan fiilin tespiti, bu fiile ceza kesilmesi ve kesilen cezanın kesinleşmesi durumunun tekrarı esas alınmıştır.

TCK'daki diğer suçlarda olduğu gibi, vergi suçlarının tekerrüründe de, hükmedilen hapis cezasının süresine göre belirlenen süre içerisinde tekrarlanması halinde, infaz rejiminde değişiklik yapılma ve denetimli serbestlik uygulamasına gidilmesi şeklinde bir uygulama benimsenmiştir. Suçlarda tekerrür nedeniyle ceza artırımına gidilmemektedir. (TCK,m.58) Bu çalışmamızda vergi kabahatlerinin tekerrürü ağırlıklı olarak esas alındığından, suçlara ilişkin TCK'da yer alan tekerrür hükümlerinin ayrıntılarına daha fazla girilmeyecektir.

5.2.Vergi Kabahatlerinde Tekerrür

VUK'a göre (m.339), vergi ziyanına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyanında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası %50, usulsüzlük cezası %25 oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Dolayısıyla; Kanun metninden de anlaşıldığı üzere, tekerrür uygulaması sadece vergi ziyayı ve usulsüzlükler için geçerlidir. Buna karşılık, VUK,m.353'de sayılan belge düzenine ilişkin özel usulsüzlüklere tekerrür hükümlerinin uygulanmasına ilişkin yasal düzenleme bulunmamaktadır. Tekerrür nedeniyle vergi cezalarının artırılabilmesi için, vergi ziyayı fiilinde beş yıl; usulsüzlük fiilinde ise iki yıl içerisinde tekrar işlenmesi sonucunda ceza kesilmesi gerekmektedir (Çomaklı-AK, 2013:235).

Bunun yanında vergi kabahatlerinde tekerrür uygulaması için cezanın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılı değil de aynı yıl içinde tekrar aynı fiilin işlenmesi, ceza kesilmesi ya da cezanın kesinleşmesi durumu VUK'da (m.339) düzenlenen "Tekerrür" hükümleri kapsamında yer almadığından, yasallık ilkesi gereğince, artırımlı ceza uygulanması da söz konusu olmayacaktır. Ancak cezanın kesinleştiği tarihi takip eden aynı yıl içinde tekrar vergi kabahati işlenmesi, ceza uygulanması ya da cezanın kesinleşmesinden herhangi birinin varlığı halinde failin hukuk kuralları ihlalinde ısrar ettiği açıktır. Buna rağmen, yasallık ilkesi nedeniyle tekerrür hükümlerine tabi olamayacaktır.

Öte yandan, tekerrürden söz edebilmek için, işlenen fiilin aynı türden olması gerekir. Örneğin, sen beş yıl içerisinde mükellef, önce usulsüzlük sonra vergi ziyayı fiili işlemişse, bu durumda tekerrür söz konusu olmayacaktır. Tekerrür süresi içerisinde işlenmiş, ancak kesinleşmemiş yani yargı aşamasında bulunan kabahatler için de tekerrür hükümleri uygulanamaz. Tekerrür süresi, cezanın kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından itibaren başlar. VUK'da belirtilen tekerrürden dolayı ceza artırımına gidilebilmesi için aşağıdaki koşulların varlığı gerekir;

- Her iki cezanın da vergi ziyayı veya usulsüzlükten dolayı kesilmiş olması gerekir.

Vergi kabahatlerine tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için, önceki vergi kabahatinin cezası ile sonraki vergi kabahatinin cezasının her ikisinin de aynı türden olmasının gerekli olup olmadığı öğretilerde tartışmalıdır. Özel tekerrür görüşüne göre, iki vergi kabahati arasında tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için, her iki vergi kabahatinin de aynı türden olması gerekir. Genel tekerrür görüşüne göre ise, tekerrürün oluşması için, önceki ve sonraki cezaların aynı türden olmalarına gerek yoktur. Bu görüştekiler, önceki ceza usulsüzlük, sonraki ceza vergi ziyayı veya bunun tam tersine önceki ceza vergi ziyayı sonraki ceza usulsüzlük olsa bile, tekerrür hükümlerinin uygulanabileceğini ileri sürmektedirler (İnaltong,2011:6; Mutluer,2008:266; Şenyüz,2011:234; Dibo-Atsan, 2014:94; Silahşör, 2013:285).

Ancak VUK'da yer alan tekerrür hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, cezaların aynı neviden olması açıkça belirtilmemekle birlikte, vergi ziyasında 5 yıl, usulsüzlükte 2 yıl içinde ceza kesilmesi durumunda tekerrür hükümlerinin uygulanacağı belirtildiğinden, kanun koyucunun iradesinin özel tekerrür görüşüne uygun olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle önceki kesinleşmiş cezanın sonraki ceza ile aynı türden olması gerekir. Diğer bir ifadeyle, önceki ceza vergi ziyayı ise sonrakinin de vergi ziyayı olması veya önceki ceza usulsüzlük ise sonrakinin de usulsüzlük olması gerekir.¹⁰ Ancak tekrarlanan cezanın tıpatıp aynı fiilden

¹⁰VUK'da 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesi, önceki fiil ile sonraki fiilin ceza uygulaması açısından aynı neviden olması açıkça yasa hükmünde yer almaktayken, değişiklik sonrasında bu açık hükme yer verilmemiştir.

kaynaklanması da gerekmez. Örneğin önceki ceza Birinci derece usulsüzlük, sonraki ceza ikinci derece usulsüzlük fiilinden kaynaklansa bile tekerrür hükümlerinin uygulanacağı görüşündeyiz.

Tekerrürden dolayı sonraki cezanın arttırılması için önceki ve sonraki, yani her iki kabahatin, ya vergi ziyayı ya da (genel) usulsüzlük kabahati olması gerekir. Özel usulsüzlük kabahati kapsam dışı bırakıldığından bu fiilin tekrarı, diğer vergi kabahatlerini takiben işlenmesi veya diğer vergi kabahatlerinin bu fiili takiben işlenmesi durumlarında tekerrürden bahsedilemez (Aslanpınar,2009-I:273; Aslanpınar,2009-II:289-291). Vergi cezası kesilmesini gerektiren ilk kabahatin vergi ziyayı, sonrakinin usulsüzlük olması veya ilkinin usulsüzlük sonrakinin vergi ziyayı olması hallerinde tekerrür hükümleri uygulanamaz.

Kanun koyucu, tekerrür uygulaması bakımından ceza nevi ayrımını kaldırmak isteseydi, önceki ceza ile sonraki ceza arasında cezanın nevine göre, iki yıl ve beş yıl olarak farklı süreler belirlemeyip, iki yıl veya beş yıl şeklinde bir süre süreyi esas alırdı. Bunun yanında, 339. madde hükmünün 4369 sayılı Kanun ile değişmeden önceki halinde olduğu gibi, değişiklik sonrasında da vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarının tekerrüründe ayrı ayrı artırım oranları öngörülmesi, tekerrür uygulamasında esas alınan cezaların aynı neviden olma koşulunun diğer bir göstergesidir. Önceki ve sonraki cezaya göre tekerrürü uygulamasına ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 1: Önceki ve sonraki vergi kabahatlerine ilişkin cezaların tekerrür uygulanma durumunu gösterir tablo.¹¹

Önceki Vergi Kabahati	Sonraki Vergi Kabahati	VUK 339'a Göre Tekerrür Kapsamında mı
Vergi ziyayı	Vergi Ziyayı	Evet
Vergi ziyayı	Genel Usulsüzlük	Hayır
Vergi Ziyayı	Özel Usulsüzlük	Hayır
Genel Usulsüzlük	Vergi Ziyayı	Hayır
Genel Usulsüzlük	Genel Usulsüzlük	Evet
Genel Usulsüzlük	Özel Usulsüzlük	Hayır
Özel usulsüzlük	Vergi Ziyayı	Hayır
Özel usulsüzlük	Genel Usulsüzlük	Hayır
Özel usulsüzlük	Özel Usulsüzlük	Hayır

Bununla birlikte, VUK'da (m.339) yer alan usulsüzlük tabirinin özel usulsüzlükleri de kapsadığı, dolayısıyla özel usulsüzlüklerin de tekerrür kapsamında olduğunu savunan görüşler de bulunmaktadır (Balçı,2001:137; Dibo-Atsan, 2014:93;

Ancak burada tekerrüre yol açması bakımından önem taşıyan; kayba uğratılan verginin aynı olması değil, vergiyi veya vergileri kayba uğratan fiilin veya fiillerin aynı neviden cezaları gerektirmesidir.

¹¹ Aynı yönde görüşler için bkz.(Şenyüz, 2013:235)

Bozdağ,2009:152). Kanun hükmünün lafzına amacını aşan şekilde, sistematik yapıyı gözardı ederek yapılan yorumla ulaşılan bu görüşlere katılmak mümkün değildir.

- Kesilen cezaların kesinleşmiş olması gerekir.

Sonraki cezaya tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için, daha önce bir vergi cezası kesilmesi ve bu cezanın kesinleşmesi gerekir. Kesilen vergi cezası; uyuşmazlık konusu yapıma imkânının ortadan kalkması ve idare tarafından cebren tahsil edilebilir hale gelmesi halinde kesinleşmiş olur. Yoksa bu cezanın infaz edilmiş yani tahsil edilmiş olma koşulu aranmaz. VUK'a göre, uzlaşmanın sağlanması, cezada indirim (VUK,m.376) talebinde bulunulması ve ödemenin yapılması, dava açma süresinin geçmesi ve dava açılmış ise yargı yolunun tükenmesi halleri cezanın kesinleşmesi sonucunu doğuran durumlardır.¹²

Bu koşullar oluşmaksızın tekerrür durumunun varlığından bahsedilemeyeceği gibi, ceza tutarının artırılması, yani tekerrür hükümlerinin uygulanması, mümkün olmayacaktır. Aksi halde hatalı uygulamalara yol açıldığından dolayı durum yargıya intikal ettirilebilecektir. Nitekim konuya ilişkin Danıştay Kararlarına rastlanmaktadır (Çomaklı-AK, 2013:236; Aslanpınar, 2009-I:273).¹³

- Yeni bir fiilden dolayı, ceza kesilmesi

Tekerrür uygulaması için, vergi kabahatleri kapsamında sayılan fiillerden birinin tekrarlanması, diğer bir ifadeyle daha önce kabahati işleyen kişinin, "tekerrür" sözcüğünün içerdiği anlamda olduğu gibi, fiili "tekrar" işlemesidir. VUK'a göre yeni bir vergi kabahatinin işlenmiş olması, önceki cezanın kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından itibaren işlenen fiiller için söz konusudur. Dolayısıyla, aynı yıl içinde tekrarlanan veya bir önceki kabahat kesinleşmeden işlenen ikinci fiil, tekerrür uygulanmasına konu olabilecek yeni bir vergi kabahatin işlendiği anlamına gelmez (Aslanpınar, 2009-II:289).¹⁴

¹² Bununla birlikte, iç hukuk yollarının tüketilmesi halinde başvurulabilen Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine başvurulması halinde cezanın kesinleşmesi hali ayrı bir tartışma konusudur.

¹³"Kaçakçılık sebebi ile tekerrür cezası kesilebilmesi için aynı fiil nedeniyle daha önce kesilen kaçakçılık cezasının kesinleşmiş olması gerektiği,"(Danıştay 3.Dairesinin 8.11.1993 tarih ve E.1992/2643-K.1993/3305 SK; 1992 yılı için davacı adına kesilen kaçakçılık cezası henüz kesinleşmediğine ve kesinleşen bir cezanın varlığı da idarece iddia edilmediğine göre 1993 yılı için cezayı gerektiren bir fiilin tekerrüründen bahsetmenin mümkün olmadığı, bu cezanın terkininin icap ettiği,"Danıştay 9. Dairesinin 26.12.1997 tarih ve E.1996/6122- K.1997/4455 SK; "Uzlaşma halinde ceza türü değişmeyeceğinden, koşullarının bulunması halinde, tekerrür zammı uygulanabileceği" yönündedir. Danıştay 3. Dairesinin. 27.05.1987 tarih ve E.1987/169- K.1987/1389 SK.

¹⁴ Konuyla ilgili Danıştay Kararlarına göre: "Tekerrür zammının uygulanabilmesi için, ceza kesilmesini gerektiren fiilin belli süreler içinde tekrar işlenmesi zorunludur Danıştay 3. Dairesinin 15.10.1986 tarih ve E. 1986/533- K. 986/1991 SK.;Örneklerinde sıra numarası yazılı olmayan faturaların usulüne uygun bastırılmamasından kaynaklanan usulsüzlük tek bir eylem olduğundan tekerrürden söz edilemez. DVDDGK, 10.10.1997 tarih ve E. 1996/107- K. 1997/385 SK.

Tekerrürde sonraki vergi kabahatinin ne zaman işlenmiş olması gerektiği konusu tartışmalıdır. VUK'un 339. maddesinde 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, önceki halinde yer alan¹⁵ ilk fiilin cezasının kesinleşmesinden sonra fiilin tekrar işlenmesi koşulu, ceza kesildikten sonra tekrar ceza kesilmesi şekline dönüştürülmüştür (Dibo-Atsan, 2014:94). Anayasa Mahkemesi bu durumun hukuka aykırılığı iddiasıyla kanun hükmünün iptali istemini reddetmiştir. Yüksek Mahkemenin konu hakkındaki görüşleri özetle şöyledir; Ceza hukukunda "tekerrür" müessesesi, bir ceza mahkûmiyetine kesin olarak uğrayan bir kimsenin, yeniden suç işlemesi halinde Ceza Kanunu karşısındaki kişisel durumunu tanımlar.

Tekerrür müessesesinin vergi suç ve cezaları bakımından gözetilmesi ve vergi kabahatlerinde tekerrür halinde vergi cezalarının özel olarak belirlenmesi kanun koyucunun takdir yetkisidir. Hukuka aykırı bir fiilin tekerrürü halinde verilecek cezanın artırılması, daha önce verilen cezanın ıslah edici olmadığı ve failin hukuk kurallarını ihlal konusundaki ısrarının daha ağır bir cezayı gerektirdiği düşüncesinden doğmaktadır. Bununla birlikte, faile tekerrür nedeniyle daha ağır bir ceza uygulanabilmesi, diğer bir ifadeyle failin ıslah olmadığı ve hukuk kurallarını ihlal konusundaki ısrarının ortaya konulabilmesi için, hukuka aykırı bir eylemi failin birden fazla gerçekleştirmiş olması tek başına yeterli olmayıp, tekerrüre esas alınan fiili nedeniyle daha önce cezalandırılmış olmasına rağmen bu tarihten sonra aynı fiili tekrar işlemiş olması gerekir.

Belirli bir kesinlik içinde kanunda hangi eyleme hangi hukuki yaptırımın bağlandığının bireyler tarafından bilinmesi ve eylemlerin sonuçlarının öngörülebilmesi gerektiğinden, hukuka aykırı bir fiili işlediği tarih itibarıyla hakkında daha önce verilen bir ceza bulunmayan kişinin daha sonraki bir tarihte aldığı cezanın esas alınarak ve tekerrür hükümleri uygulanarak cezasının artırılması hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz. Fiili işlediği tarihte henüz mükerrir olarak kabulü mümkün olmayan kişiye tekerrür hükümlerinin uygulanması, suç ve cezaların yasallığı ilkesine de aykırı olacaktır.

Vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyai cezası veya tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda, cezalarda artırım uygulanacağını öngören itiraz konusu kuralda ise tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki fiilin her halde ilk fiil için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş

¹⁵Kaçakçılık, ağır kusur, kusur veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası da kesinleşen bir kimse aynı neviden bir fiili cezanın kesinleştiği tarihi takibeden yılın başından başlamak üzere kaçakçılık, ağır kusur ve kusurda beş, usulsüzlükte iki yıl zarfında tekrar işlerse cezası kaçakçılıkta yarısı, ağır kusur ve kusurda üçte biri, usulsüzlükte dörtte biri nispetinde arttırılır.

olması gerektiği tabiidir. Bu nedenle, kural belirsiz ve öngörülemez değildir ve kuralın suç ve cezaların yasallığı ilkesine aykırı olduğundan da söz edilemez.¹⁶

-Sonraki cezanın da aynı kişi adına kesilmesi

Tekerrür uygulamasında önceki ceza ile sonraki cezanın aynı mükellef veya sorumlu adına kesilmesi gerekir. Konuya ilişkin olarak Danıştay, VUK kapsamındaki (m.339) vergi kabahatlerine tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için, vergi kabahatine ilişkin fiillerin aynı şahıs tarafından tekrarlanması koşulunu aramıştır. Önceki fiilin kolektif şirket bakımından gerçekleştirilmesine karşın sonraki fiilin aynı şirketin ortağı konumundaki adi ortaklık tarafından yapılmasına tekerrür hükümlerinin uygulanamayacağına karar vermiştir.¹⁷

-Ceza gerektiren ikinci fiile ait ceza kanunda belirlenen süre içinde kesilmiş olmalı

VUK'a göre (m.339), tekerrür hükümlerinin uygulanmasını gerektiren sonraki fiil dolayısıyla kesilecek cezanın, önceki fiile ilişkin cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere, vergi ziyaında beş yıl, usulsüzlükte ise iki yıl içinde kesilmesi gerekir. Ayrıca takip eden yılın başından itibaren belirli süre içinde tekerrür cezasının söz konusu olabilmesi için somut tespit yapılması gerekmektedir. Nitekim Danıştay *"tekerrür cezası kesilebilmesi için, bu cezayı gerektirecek fiilin 5 yıl içinde tekrarlandığı yolunda bir tespit gerekli olduğu"*¹⁸ kararını vermiştir.

6. Özel Usulsüzlük Cezalarında Tekerrür Uygulaması

6.1. Özel Usulsüzlük Fiilleri ve Ceza Uygulaması

Usulsüzlük VUK'da (m.341); vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesi olarak tanımlanmıştır. Ancak aynı Kanunda "Usulsüzlükler ve Cezaları" (m.352) ile "Özel Usulsüzlükler ve Cezaları" (m.353) başlığı altında usulsüzlük ve özel usulsüzlük fiilleri ve bunlara uygulanacak cezalara ayrı ayrı yer verilmiştir. Özel usulsüzlük cezalarına ayrıca "Damga Vergisinde" başlığı altında 355 maddede ve "Bilgi Vermekten Çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257 nci madde Hükmüne Uymayanlar İçin Ceza" başlığı altında mükerrer 355. maddede yer verilmiştir. Dolayısıyla, vergi hukukunda genel kabul görmüş yorum kurallarından "mevhum-u muhalif" yani "aksi ile ispat" esas alındığında özel usulsüzlükler dışındaki usulsüzlüklerin genel usulsüzlükler olarak ifade edilmesi mümkündür. Bu bakımdan usulsüzlükleri genel usulsüzlükler ile özel usulsüzlükler olarak ayırma tabii tutmak daha doğru olacaktır.

¹⁶ Anayasa Mahkemesinin, 2.12.2010 tarih ve E. 2009/51- K.2010/73 SK, 2.12.2010. tarih ve 27773 sayılı RG.

¹⁷ Danıştay 3. Dairesinin 14.4.1988 tarih ve E.1987/2104-K. 1988/1191 SK.

¹⁸ Danıştay 4. Dairesinin 25.1.1989 tarih ve E.1988/399- K. 1989/388 SK.

Özel usulsüzlük cezası, vergi mükellefleri, vergi sorumluları ya da nihai tüketicilerce belge almama, belge vermeme başta olmak üzere, genel usulsüzlüklere kıyasla çok farklı biçimlerde oluşabilen, vergi kaybı açısından yakın tehlike kabahati oluşturan fiillerdir. (Kızılot-Kızılot,2009:257) Şüphesiz özel usulsüzlükler de genel usulsüzlükler gibi vergi kanunlarının öngördüğü şekle ve usule yönelik hükümlerine uyulmaması halinde oluşur. Özel usulsüzlük fiilleri ve bu fiiller için öngörülen cezalar genel usulsüzlük fiillerine ve cezalarına kıyasla hem nitelikleri itibariyle, hem de miktarları itibariyle daha ağırdır.

Vergi kanunlarında öngörülen belge düzenleme yükümlülükleri, devletin vergilendirme işlevinin sağlıklı yürütülmesi ve vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla yöneliktir. Ancak bu amacın sağlanması, vergi yükümlülerinin etkin bir şekilde denetlenmesine bağlıdır. Vergilendirme dönemi sonrasında yapılacak denetimlerde vergi kaybı ile ilgili ispat vasıtalarının ortadan kalkma ihtimali nedeniyle etkinliği de azalabileceğinden, vergi denetimlerinin vergi kaybına yol açacak fiillerin zamanında tespitini sağlayacak şekilde yürütülmesi daha etkin olacaktır. Bu durum ayrıca, vergi yükümlülerinin sonradan daha büyük cezalarla karşılaşmalarını da önleyeceğinden, yükümlüler açısından yararlı olacağını da söylemek mümkündür (Candan, 2004:192).

6.2.Özel Usulsüzlük Cezalarında Tekerrür

VUK'da özel usulsüzlük fiilleri veya cezaları için tekerrür hükümlerinin uygulanacağına ilişkin bir hüküm yer almamıştır. Cezaların yasallığı ilkesi gereğince kanunda bulunmayan bir tekerrür hükmünün özel usulsüzlük cezalarına uygulanması da mümkün değildir. Kanun koyucu özel usulsüzlük cezalarının vergi kaybı açısından yakın tehlike kabahati olduğunu da dikkate alarak, genel usulsüzlüklere ceza tutarında artırım şeklinde öngördüğü uygulamayı özel usulsüzlükler için kaçakçılığa teşebbüs suçu olarak ayrı bir düzenlemeye tabi tutmuştu. Ancak kaçakçılığa teşebbüsle ilgili düzenleme 4369 sayılı Kanun (m.82/1-b) ile 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Bu maddenin kaldırılma gerekçesinde, bu maddede belirtilen fiillerin VUK'un 359¹⁹ ve mükerrer 355.²⁰ maddenin içinde yer verilmiş olmaları nedeniyle kaldırıldığı belirtilmiştir (Maliye Bakl.,1998:70)

3239 sayılı Kanun ile (m.27) 1.1.1986 tarihinden geçerli olmak üzere VUK'a (mük.m.354) eklenen işyeri kapatma cezası uygulamasına ağırlık verilmiştir. Ancak işyeri kapatma cezası uygulaması da 5228 sayılı Kanun ile (m.60/1-c) 31.7.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırıldığından, belge düzenlememe fiilinin

¹⁹Kaçakçılık suçları ve cezaları.

²⁰Bilgi vermektten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257 nci madde hükmüne uymayanlar için ceza.

tekerrürüne ağırlaştırıcı ya da ilave ceza uygulaması sona ermiştir. Dolayısıyla kayıt dışılığın önlenmesinde en etkin yöntem olarak uygulanan belge düzeninin sağlanmasına yönelik tekerrür müessesesi ortadan kalkmıştır.

Bununla birlikte VUK'da özel usulsüzlük cezalarına ilişkin bir kısım düzenlemelerin açıkça tekerrür olarak nitelendirilmeyip, tartışma konusu olabilecek yapıda olmasına rağmen, ceza kesildikten sonra aynı fiilin tekrarına bağlı olarak, uygulanan artırımlı özel usulsüzlük cezasının adı konmamış bir özel tekerrür hükmü niteliğinde olduğu görüşüdeyiz.

VUK'da (mük.m.355) bir kısım mecburiyetleri özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmelerinin tebliğ olunacağı, verilen sürede bu mecburiyetlerini yerine getirmeyenlere, önceden uygulanan özel usulsüzlük cezasının bir kat artırılarak uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

Özel usulsüzlük cezalarında artırımlı ceza uygulanan fiiller, VUK'un "c) Bilgi vermekten çekinenler ile 256²¹, 257²² ve mükerrer 257²³nci madde hükmüne uymayanlar için ceza" başlıklı mükerrer 355. maddesinde yer almıştır. Söz konusu düzenlemeye göre;

VUK'un 86²⁴, 148²⁵, 149²⁶, 150²⁷, 256²⁸ ve 257. maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257. madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil);²⁹

1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında **1.300** Türk Lirası

2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında **660** Türk Lirası,

3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında **330** Türk Lirası,

Özel usulsüzlük cezası kesilir.

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır.

²¹ Defter ve Belgelerle Diğer Kayıtların İbraz Mecburiyeti

²² Diğer Ödevler

²³ Yetki

²⁴ Komisyonların Yetkileri

²⁵ Bilgi Verme

²⁶ Devamlı Bilgi Verme

²⁷ Ölüm Vakalarını ve İntikalleri Bildirme

²⁸ Defter ve Belgelerle Diğer Kayıtların İbraz Mecburiyeti

²⁹ 1.1.2015 tarihinden geçerli tutarlar

Bu düzenlemelerden de anlaşıldığı üzere, VUK'da yer alıp, hukuk kuralları ihlalinin tekrarlanması halinde özel usulsüzlük cezasının artırılarak uygulanması öngörülen fiiller, belge düzenine ilişkin fiillere kıyasla yaygın fiiller değildir. Bu kapsamdaki ihlallerin, tekerrür tanımlamasına uygun olup olmayacağı konusunda tereddütler ortaya çıkabilir. Bu kapsamdaki fiillerin ya da uygulanacak cezaların VUK'da (m.339) "Tekerrür" tanımına uygun olduğunu söylemek mümkün değildir. Çünkü ihlal konusu fiilin tespiti, ceza kesilmesi ve kesinleşmesinin tekrarı koşulu gerçekleşmeden, sadece ilk fiile ceza uygulanması ve aynı fiilin tekrarlanmasıyla artırımlı caza uygulanmaktadır. Özellikle cezanın kesinleşmesi koşulu gerçekleşmediğinden m.339 kapsamında bir tekerrürden bahsedilemez. Ancak, hukuk kurallarını ihlal edici fiillerin ceza kesilmesine rağmen tekrarlanması yani bilgi vermemekte ısrar edilmesi halinde ikinci cezanın artırılarak uygulanmasının m.339 kapsamı dışında tanımlanabilecek tekerrürün özel bir hali anlamını taşıyacağı düşüncesindeyiz.

Özel usulsüzlüklerin VUK'da (m.339) "Tekerrür" başlığı altında yer almayıp, sadece mükerrer 355. maddede sınırlı olarak tekerrür niteliğinde olduğunu düşündüğümüz düzenlemelerin yer alması, buna karşılık belge düzenine uymama fiili için öngörülen özel usulsüzlük cezalarının tekerrüründe ilave bir ceza yaptırımına ilişkin hüküm bulunmaması, vergi kayıp ve kaçışın önlenmesinde en etkili yöntemlerden biri olan belge düzeninin sağlanmasında olumsuz etkiler oluşturduğu gibi, adeta belge düzenlememe fiilini teşvik edici niteliktedir.

Vergi hukukunda kullanılan genel kabul görmüş mantık kurallarından biri olan evleviyet ilkesi açısından da bakıldığında, vergi kaybı açısından tehlike kabahatleri için öngörülen tekerrür hükümlerinin, yakın tehlike kabahatleri için de uygulanması gerekir. Ancak vergi ve cezada yasallık ilkesi, yorum yoluyla böyle bir sonuca ulaşarak tekerrür hükümlerinin uygulanmasına izin vermeyecektir. Bu nedenle yakın tehlike kabahati niteliğinde olan özel usulsüzlük fiilleri ve cezalarına da tekerrür hükümlerinin uygulanması yasama organınca yapılacak yasal düzenleme ile mümkün olacaktır. Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, özel usulsüzlük fiilleri ve cezalarının da VUK'da (m.339) "Tekerrür" hükümleri kapsamına alınması gerekir.

7. Değerlendirme ve Sonuç

Hukukun en genel amacının, kamu düzeni ve adaleti sağlamak olduğu söylenebilir. Ceza hukuku ise, hukuk kurallarını ihlal edenleri başta ıslah olmak üzere, çeşitli amaçlarla cezalandırmayı, ihlali tekrarlayanları daha ağır cezalandırarak ısrardan caydırmayı amaçlar.

TCK'da, Ceza Kanununun amacı, kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzeni ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını, çevreyi ve toplum barışını korumak,

suç işlenmesini önlemek olarak yer almıştır. Hukuk kurallarını ağır derecede ihlal eden fiiller suç, hafif derecede ihlal eden fiiller ise, kabahat olarak nitelendirilmektedir. Kişilerin hukuk kurallarını ihlal etme eğilimlerini etkileyen unsurlardan biri de önceki yaptıkları ihlalleridir. Hukuk kurallarını ihlal etmiş bir kişinin, toplumun diğer bireyelerine kıyasla, ihlali tekrarlama potansiyeli olan tehlikeli bir kişi olduğu kabul edilmektedir.

Hukuk kurallarını ihlal etme potansiyeli ile sosyal tehlikelilik arasında bir bağlantı mevcuttur. Hukuk kurallarını ihlal etme potansiyeli suç işleme imkânıdır. Tehlikelilik ise daha yüksek ihtimaldir. Tehlikeli olan daha önce suç işleyendir. Suç işleme ihtimali içinde olan da tehlikelidir. Tehlikelilik hukuk kurallarını ihlal potansiyelinin daha ileri bir aşaması ve daha güçlü bir şeklidir. Pozitivistlere göre suç işleyen herkes tehlikelidir. Suçlu gelecek için de tehlikeli bir kişidir.

TCK ve KK dışında, çeşitli kanunlarda kabahat ve suçlara ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. VUK ile düzenlenen, vergi kanunlarını ihlal edici fiiller, vergi kabahatleri ve vergi suçları olarak iki kategoriye ayrılmıştır. Vergi kabahatleri ve bu kabahatlere uygulanacak yaptırımların özel olarak VUK'da, vergi suçları ve bu suçlara ilişkin yaptırımların bir kısmı özel olarak VUK'da, diğer bir kısmı da genel olarak TCK'da düzenlenmiştir.

Suçlarda tekrerrür, daha önce işlenmiş olan bir suçun belli bir süre içerisinde tekrar işlenmesi halinde, cezanın artırılması sonucunu doğura bir nedendir. Failin yeniden suç işlemiş olması, önceki mahkumiyetinden dolayı, suç işlemekte inat ve ısrarını gösterir. Mevcut TCK'ya göre, tekrerrür halinde, sonraki suçun cezası artırılmayıp, bunun yerine infaz rejiminin ağırlaştırılması yoluna gidilir. Bu durum vergi suçlarının tekrerrüründe de geçerlidir.

Vergi kabahatlerinin tekrerrüründe, suçlara ilişkin TCK'da yer alan tekrerrür hükümlerinden farklı olarak ceza artırımı öngörülmiştir. Ancak bununla birlikte, özel usulsüzlük cezaları başta olmak üzere, vergi kabahatlerine uygulanacak tekrerrür hükümlerinde bir kısım tartışmalı hükümler ve eksiklikler bulunmaktadır.

VUK'a göre (m.339), vergi kabahatlerinde tekrerrür uygulaması sadece vergi ziyayı ve usulsüzlükler için geçerlidir. Buna karşılık, VUK,m.353'de sayılan belge düzenine ilişkin özel usulsüzlüklere tekrerrür hükümlerinin uygulanmasına ilişkin yasal düzenleme bulunmamaktadır. Tekerrür hükümleri açısından, VUK'da yer alan usulsüzlük ifadesinin özel usulsüzlükleri de kapsadığı görüşüne katılmamız da mümkün değildir. Bu görüşe, kanun hükümlerinin sistematik yapısı dikkate alınmaksızın, hükümlerin lafzi anlamlarını zorlayarak ulaşıldığı düşüncesindeyiz.

Vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları için tekrerrür uygulamasında farklı süre ve oran belirlenmiştir. Bu düzenlemeler, öğretilerde tartışma konusu olan usulsüzlükten sonra vergi ziyayı ya da vergi ziyайдan sonra usulsüzlük cezası kesilmesi halinde tekrerrür hükümlerinin uygulanamayacağına da bir göstergesidir. Kanun koyucu,

tekerrür uygulaması bakımından ceza nevi ayırımını kaldırmak isteseydi, önceki ceza ile sonraki ceza arasında cezanın nevine göre farklı süre ve oranlar belirlemek yerine, sabit bir oran ya da süreyi esas alırdı düşüncesindeyiz.

Bununla birlikte, vergi kabahatlerinde, tekerrür hükümlerinin uygulanmasında, suçlarda geçerli olan, fiilin tekrarı yerine, ceza uygulamasının tekrarı ve kesinleşmesi esas alınmıştır. Ancak tekrarlanan cezanın tıpatıp aynı fiilden kaynaklanması da gerekmez. Örneğin önceki ceza I. derece usulsüzlük, sonraki ceza II. derece usulsüzlük fiilinden kaynaklansa bile, diğer koşulların da varlığı halinde, tekerrür hükümleri uygulanacaktır.

Bunun yanında, 339.madde hükmünün 4369 sayılı Kanun ile değişmeden önceki halinde olduğu gibi, değişiklik sonrasında da vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarının tekerrüründe ayrı ayrı artırım oranları öngörülmesi, tekerrür uygulamasında esas alınan cezaların aynı neviden olma koşulunun diğer bir göstergesidir.

Özel usulsüzlük cezası, belge almama, belge vermeme başta olmak üzere genel usulsüzlüklere kıyasla çok farklı biçimlerde oluşabilen, vergi kaybı açısından yakın tehlike kabahati oluşturan fiillerdir. Şüphesiz özel usulsüzlükler de genel usulsüzlükler gibi vergi kanunlarının öngördüğü şekle ve usule yönelik hükümlerine uyulmaması halinde oluşur. Özel usulsüzlük fiilleri ve bu fiillere uygulanan cezalar genel usulsüzlük fiillerine ve cezalarına kıyasla hem nitelikleri itibarıyla, hem de miktarları itibarıyla daha ağırdır.

Cezaların yasallığı ilkesi gereğince kanunda bulunmayan bir tekerrür hükmünün özel usulsüzlük cezalarına uygulanması mümkün değildir. Kanun koyucu özel usulsüzlük cezalarının vergi kaybı açısından yakın tehlike kabahati olduğunu da dikkate alarak, genel usulsüzlüklere ceza tutarında artırım şeklinde öngördüğü uygulamayı özel usulsüzlükler için kaçakçılığa teşebbüs suçu olarak ayrı bir düzenlemeye tabi tutmakta iken, bu düzenleme 1.1.1999 tarihinden itibaren kaldırılmış ve belge düzenlememe fiiline bağlı olarak kesilen özel usulsüzlük cezalarının tekrarlanması halinde işyeri kapatma cezası uygulamasına ağırlık verilmiştir. Özel usulsüzlük cezaları için halen uygulanmakta olan bir kısım özel tekerrür hükümleri bu değişikliğin gerekçesi olarak ifade edilmiştir. İşyeri kapama cezası da 31.7.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırıldığından belge düzenlememe fiilinin tekerrürüne ağırlaştırıcı ya da ilave ceza uygulaması tamamen sona ermiştir. Dolayısıyla kayıt dışılığın önlenmesinde en etkin yöntemlerden biri olan belge düzeninin sağlanmasına yönelik tekerrür müessesesi bulunmamaktadır.

Özel usulsüzlük cezalarına ilişkin özel tekerrür hükümlerine VUK'un mük.355. maddesinde yer verildiği anlaşılmaktadır. Bu madde gereğince özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre

verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır.

Bu düzenlemelerden de anlaşıldığı üzere, VUK'da tekerrürü nedeniyle artırılarak özel usulsüzlük cezası uygulanması öngörülen fiiller, belge düzenine ilişkin fiillere kıyasla yaygın fiiller değildir. VUK'da belge düzenine uymama fiili için öngörülen özel usulsüzlük cezalarının tekerrüründe ilave bir ceza yaptırımına ilişkin hüküm bulunmaması, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde en etkili yöntemlerden biri olan belge düzeninin sağlanmasında olumsuz etkiler oluşturduğu gibi adeta belge düzenlememe fiilini teşvik edici niteliktedir.

Vergi Usul Kanununda (m.339) düzenlenen vergi kabahatlerine öngörülen tekerrür hükümlerine, VUK'un 353. maddesinde yer alan özel usulsüzlük fiillerine uygulanan cezaların da dahil edilmesi gerekir. Vergi hukukunda genel kabul görmüş yorum kurallarından evleviyet ilkesi gereğince, vergi kaybı açısından tehlike oluşturan usulsüzlük fiillerine uygulanan cezaların tekrarında cezanın artırılarak uygulanması öngörülüyorsa, yakın tehlike oluşturan fiillere uygulanan özel usulsüzlük cezalarının tekrarında da cezanın artırılarak uygulanması hukuk devletinin bir gereğidir. Ancak vergi ve cezada yasallık ilkesi, yorum yoluyla böyle bir sonuca ulaşarak tekerrür hükümlerinin uygulanmasına izin vermeyecektir. Bu nedenle yakın tehlike kabahati niteliğinde olan özel usulsüzlük fiilleri ve cezalarına da tekerrür hükümlerinin uygulanması yasama organınca yapılacak yasal düzenleme ile mümkün olacaktır. Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, özel usulsüzlük fiilleri ve cezalarının da VUK'da (m.339) "Tekerrür" hükümleri kapsamına alınması gerekir. Bu durum vergi ceza hukukunun sistematik bütünlüğünü sağlamak açısından da zorunluluktur.

Kaynaklar

- Artuk, M.E. vd. (2009), Ceza Hukuku Genel Hükümler, 6. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi.
- Aslanpınar,B.(2009), Vergi Suçu ve Cezalarında Tekerrür-I, Yaklaşım, Sayı.193,Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Aslanpınar,B.(2009), Vergi Suçu ve Cezalarında Tekerrür-I, Yaklaşım, Sayı.194,Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Balcı,S.H. (2001), Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür, Vergi Dünyası, Sayı:235,Ankara: HUD.
- Bayraklı, H.H. (1999), Vergi Ceza Hukuku, 2.Baskı, Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını.
- Bayraklı,H.H. ve A.Bozdağ (2008), “Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür (Afyonkarahisar Örneği)”, İ.İ.B.F. Dergisi (C.X,S II), Afyon:Afyon Kocatepe Üniversitesi.
- Bozdağ,A. (2009), Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür, Ankara: Seçkin Yayınları.
- Candan, T. (2004),Vergi Suçları ve Cezaları, Güncelleştirilmiş İkinci Baskı, İstanbul: Süray.
- Çomaklı,Ş.E. ve A.AK (2013), Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler, Ankara: Erzurum Barosu/Savaş Yayınevi.
- Demirbaş,T. (2012), Ceza Hukuku Genel Hükümler, 8. Baskı, , İzmir: Seçkin Kitabevi.
- Dibo, M. ve E. Atsan (2014), “Vergi Ziyat ve Usulsüzlük Suçlarında Tekerrüre İlişkin Karşılaşılan Sorunlar”, Vergi Dünyası, Sayı, 389, Ankara: HUD.
- Hafızoğulları,Z. ve M.Özen (2012), Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 5. Basım, Ankara: US-A Yayıncılık.
- Hakeri,H. (2011), Ceza Hukuku Genel Hükümleri, 12.Tıpkı Basım, Ankara: Adalet Yayınevi.
- İnaltong,C. (2011), “Vergi Suçlarının ve Vergi Cezalarının Tekerrüründe Ceza Uygulaması”, Vergi Dünyası, Sayı:353,Ankara: HUD.
- Kızılot, Ş. ve Z.Kızılot (2009), Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Ankara:Yaklaşım Yayıncılık.

- Mahmutođlu, F.S. (2014), Suç-Kabahat Ayırımı, İdari Ceza Hukukunun Temelleri,
<http://fsmahmutoglu.av.tr/pdf/e347388642006e588cf2c697c444aa95c3fa57d77818090242.pdf> (E.24.10.2014)
- Mutluer, M.K. (2008), Vergi Genel Hukuku, 2. Baskı, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Özenç,İ. (2012), Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 7. Bası, Ankara: Seçkin Kitabevi.
- Şenyüz,D.(2013), Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları, 7. Baskı, Bursa:Ekin Yayın Dağıtım.
- Şenyüz,D.(2011) Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları, 5. Baskı, Bursa:Ekin Yayın Dağıtım.
- Silahşör,M. (2013), "Vergi Hukukunda Tekerrür Kurumu",Ankara: Ankara Barosu Dergisi (2013/2).
- Soyaslan, D. (2012), Ceza Hukuku Genel Hükümler, 4. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Toroslu, N. (2010), Ceza Hukuku Genel Kısım, Ankara: Savaş Yayınevi.
- Maliye Bakanlığı, (1998), Vergi Reformu, (Eski Kanun - Yeni Kanun - Gerekçe), Ankara: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü.
<http://tdk.gov.tr> (E.24.10.2014)
<http://tdk.gov.tr> Büyük Türkçe Sözlük. (E.24.10.2014)
- Dn.3. D.08.11.1993, E.1992/2643, K.1993/3305;
Dn.9. D.26.12.1997, E.1996/6122, K.1997/4455;
Dn. 3. D. 27.05.1987, E.1987/169, K.1987/1389;
Dn. 3. D.15.10.1986, E. 1986/533, K. 986/1991
DVDDGK, 0.10.1997, E. 1996/107, K. 1997/385
AYM,2.12.2010 tarih ve E. 2009/51, K. 2010/73 sayılı Kararı, 2.12.2010. tarih ve 27773 sayılı RG
Dn. 3. D. 14.04.1988, E. 1987/2104, K. 1988/1191
Dn. 4. D. 25.01.1989, E. 1988/399, K. 1989/388
TC. Kanunlar ve diğer mevzuat.