



## Kabahatlerde Tekerrür Açısından Özellikli Bir Durum: Özel Usulsüzlükler

### A Special Case in Terms of Repetition of Misdemeanors: Special Irregularities

Burçin Bozdoğanolu\*

Vakkas Yurtlu\*\*

RESEARCH  
ARTICLE

#### ARTICLE INFO

Submitted : 18.04.2021

Revised : 13.05.2021

Accepted : 02.06.2021

Available : 30.06.2021

iThenticate similarity  
score: 6%

#### JEL classification:

K34, H20, H29

#### Keywords:

Repetition, Tax  
Criminal Law, Tax  
Misdemeanors, Special  
Irregularity  
Misdemeanour.

#### ABSTRACT

Repeats in the Tax Criminal Law; It refers to the expression that a person who committed a misdemeanor before, after a certain period of time, the second misdemeanor can be increased in different dimensions. Although the provisions of repetition in terms of tax misdemeanors are included in the 339th article of the Tax Procedure Law No.213, only the fault of the tax ban and the fault of general irregularity are included within the scope of the article. Therefore, the special irregularity of misdemeanour is not included in the scope of repetition and has been excluded. This situation causes differences in interpretation in the literature on how the special irregularity of misdemeanour can be evaluated within the scope of repetition. In this study, literature scanning method was used; In terms of tax misdemeanors, the practice of repetition is given place at a general level, and the applicability of the repetition provisions in special irregularity misdemeanors, which constitute the main subject of our study, is evaluated especially within the framework of interpretation techniques in tax law.

**Cite this article as:** Bozdoğanolu, B. & Yurtlu, V. (2021). "Kabahatlerde Tekerrür Açısından Özellikli Bir Durum: Özel Usulsüzlükler", *International Journal of Public Finance*, 6(1), 79-96.

\* Prof. PhD., Bandirma Onyedi Eylul University, Department of Public Finance, Turkey, ORCID: 0000-0002-9337-2895, [burcindogan@gmail.com](mailto:burcindogan@gmail.com)

\*\* Master Student, Bandirma Onyedi Eylul University, Social Sciences Institute, Public Finance, Turkey, ORCID: 0000-0001-7719-610X, [vakkasyurtlu@hotmail.com](mailto:vakkasyurtlu@hotmail.com)

## MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 18.04.2021

Düzeltilme : 13.05.2021

Kabul : 02.06.2021

Yayın : 30.06.2021

iThenticate benzerlik oranı: %6

JEL Kodu:

K34, H20, H29

Anahtar Kelimeler:

Tekerrür, Vergi Ceza

Hukuku, Vergi

Kabahatleri, Özel

Usulsüzlük Kabahati

## Ö Z

Vergi Ceza Hukuku'nda tekerrür; daha önce kabahat işleyen bir kimsenin belli bir süre sonra aynı kabahati işlemesi durumunda, ikinci kabahate ilişkin cezanın miktar itibariyle arttırılmasını ifade etmektedir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesinde vergi kabahatleri açısından tekerrür hükümlerine yer verilmekle beraber, madde kapsamında sadece vergi ziyayı kabahati ve genel usulsüzlük kabahati yer almaktadır. Dolayısıyla özel usulsüzlük kabahati tekerrürün kapsamına alınmayarak dışarda bırakılmıştır. Bu durum doktrinde özel usulsüzlük kabahatinin tekerrür kapsamında nasıl değerlendirilebileceği konusu yorum farklılıklarına neden olmaktadır. Literatür tarama yöntemi kullanılan bu çalışmada; vergi kabahatleri açısından tekerrür uygulamasına genel düzeyde yer verilmekte olup, çalışmamızın asıl konusunu oluşturan özel usulsüzlük kabahatlerinde tekerrür hükümlerinin uygulanabilirliği özellikle vergi hukukundaki yorum teknikleri çerçevesinde değerlendirilmektedir.

## 1. Giriş

Tekrarlanma anlamına gelen tekerrür; daha önce kabahat işlemiş olan bir mükellefin, kanunda belirtilmiş olan sürede tekrar aynı kabahati işlemesi halinde ikinci kabahate ilişkin cezanın miktar olarak attırılması anlamına gelmektedir. Tekerrür müessesinin amacı; ikinci kez aynı kabahatin işlenmesi durumunda, kabahati işleyen kimsenin işlemiş olduğu ilk kabahate göre kusurunun, kanunları ve hukuk düzenin ihlal etme derecesinin daha ağır olması nedeniyle cezada artırım yoluna gidilmesidir. Cezanın arttırılma düşüncesinin altındaki asıl nedenin, ikinci kez kabahat işleyen bir kimsenin bu davranışı sürekli haline getirmesinin önüne geçmek ve idari düzenin ihlalini engellemektir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 339. maddesinde vergi kabahatleri açısından tekerrür hükümlerine yer verilmiş ve vergi ziyayı kabahati ve genel usulsüzlük kabahati tekerrür kapsamına alınmıştır. Özel usulsüzlük kabahati ise tekerrür kapsamına dâhil edilmemiştir. Bunun nedeni; tekerrürün yürürlük tarihi ile özel usulsüzlük kabahatinin yürürlük tarihi arasında süre bakımından farklılık bulunması, madde hükmünde özel usulsüzlük kabahatine ilişkin açık bir ifadenin bulunmaması ve bu nedenle yorumlamaya ihtiyaç duyulması, kanun yorumlama tekniklerinin farklılaşması gösterilebilmektedir. Bu sebeplerden dolayı doktrinde farklı görüşler mevcut olup, konu incelenmeye değer niteliktedir.

Çalışmada vergi kabahatleri arasında sayılan özel usulsüzlük kabahatlerinin tekerrüre esas olup olmayacağına ilişkin olarak; öncelikle söz konusu kabahatin ve tekerrür hükümlerinin Vergi Usul Kanun'una dahil olma tarihleri değerlendirilmekte, sonrasında uygulamada usulsüzlük kavramının ve Vergi Usul Kanun'unun 339. maddesinin vergi hukukundaki temel yorumlama teknikleri olan lafzi yorum, amaçsal ve sistematik yorum ile ne ölçüde farklılaşabileceği, özel usulsüzlük kabahatinin vergi kabahatleri içerisindeki önemi de dikkate alınarak açıklanarak, konu ile ilgili önerilerde bulunmaktadır.

## 2. Tekerrürün Tanımı

Tekerrür kelimesi, Arapça kökenli "kerrere" kelimesinden türetilmiş ve anlam olarak "bir daha olma, bir daha vuku bulma, tekrarlama" olarak ifade edilmektedir (Koç, 2020:5). Türk Ceza Hukukunda ise tekerrür; suç işleyen bir kimsenin suçtan dolayı, kesin bir hüküm gerçekleştikten sonra tekrar suç işlemesi hali olarak açıklanmaktadır (Koç, 2020: 7). Tekerrür hükümleri, Türk Ceza Kanun'un (TCK) birinci kitabında yer alan üçüncü kısımda "Güvenlik Tedbirleri" başlığı altında ikinci bölümündeki "Suçta Tekerrür ve Özel Tehlikeli Suçlar" adlı başlıkta yer alan 58. maddede düzenlenmektedir (Gezer, 2013: 125). TCK'nın 58. maddesinde "Önceden işlenen suçtan dolayı verilen hüküm gerçekleştikten sonra yeni bir suç işlemesi halinde, tekerrür hükümleri uygulanır. Bunun için cezanın infaz edilmiş olması gerekmez" şeklinde hükme yer verilmiştir. Söz konusu maddenin gerekçesinde de tekerrür ile ilgili olarak "Kişinin daha önce işlediği suç nedeniyle belli bir cezaya mahkûm edilmiş olmasına rağmen suç işlemeye göstermiş olduğu kararlılıkla toplum tarafından tehlikeliliğini ifade eden tekerrür" şeklindeki ifadeye yer verilerek tekerrürün tanımından bahsedilmiştir.

Tekerrür müessesesi, 19. yüzyılda egemen olan klasik suç teorisine göre cezayı arttıran bir neden olarak kabul edilmekteyken, yeni TCK hükümlerinde bu yaklaşım terk edilmiştir. Bununla birlikte 5237 sayılı TCK'da tekerrür müessesesi cezayı arttıran bir neden olarak değil (Koç, 2020: 7), cezanın infazı durumunda ve ceza infaz edildikten sonra uygulanan bir güvenlik tedbiri olarak kabul edilmektedir (Şenyüz, 2020: 497).

Bununla birlikte tekerrür müessesesinin uygulamadaki yeri ve etkinliği bakımından doktrinde birçok görüş mevcuttur. Bir görüşe göre tekerrür müessesesinin uygulanmasının amacı, tekrar suç işlemiş olan bir kimsenin kusurunun ağırlaşmış olması nedeniyle ikinci kez suçu işleyen kimsenin ilk kez suç işleyene göre ortaya çıkan hukuk ihlali daha fazla olmasıdır. Bu davranış tekrar suç işleyen kimsenin kusurunu ağırlaştırmakta ve cezasının da artmasına neden olmaktadır (Silahşör, 2013: 280). Bir başka görüşe göre ise, tekerrür hükmüne göre tekrar suç işleyen bir kimseye verilecek olan cezanın ağırlaştırılmasının sebebi daha önce verilen cezanın yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. Böyle bir durumda verilen ilk cezanın faili ıslah etmemesi nedeniyle tekrar suça başvurması sonucu ortaya çıkmaktadır (Silahşör, 2013: 280). Dolayısıyla verilecek olan cezanın faili ıslah edecek şekilde artırılarak uygulanması gerekmektedir.

Tekerrür müessesesinin geçmişine bakıldığından ilk kez kanonik hukukta ortaya çıktığı ve bu dönemde tekerrür müessesesinin ilk olarak "recidivum" ismiyle ifade edildiği görülmektedir (Kan, 2019: 434). Tekerrürün belirgin olarak ortaya çıkmış olduğu bu dönemde, gerçekleşmesi için failin daha önce suç işlemiş olması ve aynı veya farklı bir suçu tekrar işlemiş olması şartı aranmıştır. Bununla birlikte tekerrür müessesesinin cezayı ağırlaştırıcı özelliğinin ortaya çıktığı ve uygulanmaya başlanmış olduğu dönem ise Alman İmparatorluk Ceza Kanunu olup söz konusu kanunun 244, 245 ve 261. maddelerinde yer alan dolandırıcılık, hırsızlık ve eşkıyalık suçları tekerrür kapsamına alınmıştır (Yürüt, 2016: 879). Öte yandan tekerrür müessesesinin TCK açısından kaynağı

1889 yılında yürürlüğe girmiş olan İtalyan Ceza Kanunu olmakla beraber, bu kanunun 80 ve 84. maddeleri arasında tekerrür hükümlerine yer verilmiştir (Kan, 2019: 435).

### 3. Tekerrürün Çeşitleri

#### 3.1. Gerçek Tekerrür-Mefruz (Varsayılan) Tekerrür

Tekerrür müessesinin uygulanabilmesi için önceki suça verilmiş olan cezanın tamamen infaz edilmesinden sonra, ikinci bir suçun işlenmiş olması şart olarak aranıyorsa gerçek tekerrürden söz etmek mümkündür (Kan, 2019: 437). Bununla birlikte ikinci suçun gerçekleşme şartı, birinci suçun cezasının kesinleşmesine bağlı ise mefruz (varsayılan) tekerrürden söz etmek mümkündür. Özetle ifade etmek gerekirse gerçek tekerrür bir önceki suçun cezasının infazını şart koşarken, mefruz tekerrür ise önceki suçun infazını şart koşmayıp, kesinleşmesini yeterli görmektedir.

TCK 58. maddesinin birinci fıkrasında "*Bunun için cezanın infaz edilmiş olması gerekmez*" hükmüne yer verilerek, 5237 Sayılı TCK'nın mefruz tekerrürü benimsediği açıkça anlaşılmaktadır. Bununla birlikte mülga 765 Sayılı TCK'nın 81. maddesinde yer alan ifadelerden de mefruz tekerrürün kabul edildiğini göstermektedir (Yaşar, 2016: 11). Özetle ifade edilmek gerekirse mülga 765 Sayılı TCK, 5237 Sayılı yeni TCK ile 213 Sayılı VUK'da vergi kabahatleri açısından mefruz tekerrür sistemi benimsenmiştir (Rençber, 2017: 64).

#### 3.2. Genel Tekerrür-Özel Tekerrür

Failin işlemiş olduğu bir önceki suç ile bir sonraki işlenen suçun aynı veya farklı olması durumuna göre tekerrür müessesesi; genel tekerrür ve özel tekerrür olmak üzere ikili bir tasnifte incelenmektedir. Daha önce işlenmiş olan suç ile bir sonraki işlenmiş olan suçun aynı nevide olması şartını aramayan tekerrüre genel tekerrür; daha önce işlenmiş olan suç ile bir sonraki işlenmiş olan suçun aynı neviden olmasını arayan tekerrür ise özel tekerrür olarak ifade edilmektedir (Centel vd., 2008: 604).

Mülga 765 Sayılı TCK 81. maddesinin birinci fıkrasında genel tekerrür, ikinci fıkrasında ise özel tekerrürün benimsendiği anlaşılmaktadır (Yaşar, 2016:10). Bu nedenle genel tekerrür ile özel tekerrürün birlikte olması halinde özel tekerrür hükümleri uygulanmaktadır. Ancak 5237 Sayılı yeni TCK 58. maddesinde ise genel tekerrürün benimsendiği anlaşılmaktadır (Rençber, 2017: 64). Bununla birlikte VUK'da vergi kabahatleri açısından özel tekerrürün benimsendiği görülmektedir. Nitekim AYM'nin vermiş olduğu kararlar da bu yöndedir<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> AYM, E. 2009/51, K. 2010/73, 20.05.2010: "*Vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belli 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 herhalde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması tabiidir.*"

### 3.3. Süreli Tekerrür-Süresiz Tekerrür

Failin birinci suçu işlemeden sonra, ikinci suçun işlenmesi için belirli bir sürenin şart koşulup koşulmamasına göre tekerrür müessesesi, süreli tekerrür ve süresiz tekerrür olmak üzere ikili bir sınıflandırmada incelenmektedir. Nitekim failin ilk suçtan dolayı mahkûmiyetinin kesinleşmesinden sonra ikinci suçun işlenmesi için belirli bir sürenin öngörülmesi halinde süreli tekerrür; ilk suçun mahkûmiyetinin kesinleşmesinden sonra ikinci suçun işlenmesi için belirli bir sürenin şart koşulmaması halinde süresiz tekerrür söz konusu olmaktadır (Bayraklı & Bozdağ, 2008:381) . Nitekim süresiz tekerrürde bir süre sınırı olmadığından, fail ikinci suçu ne zaman işlerse işlesin tekerrür hükümlerinin uygulanacağı açıktır (Kan, 2019: 437).

Bununla birlikte 5237 Sayılı yeni TCK 58. maddesinde "(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" şeklindeki hükme yer verilmiştir. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere tekerrür müessesinin uygulanabilmesi için TCK'da hapis cezasının infazına bağlı olarak üç veya beş yıllık süreler öngörülmektedir. VUK'da vergi kabihatleri açısından tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için öngörülen süre ise 339. maddede düzenlenmektedir. Nitekim bu maddede "cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyanda beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda" şeklinde ifadeye yer verilerek vergi kabihatleri açısından tekerrür hükmünün geçerli olabilmesi için öngörülen süre kabahatin türüne bağlı olarak; iki veya beş yıl olarak belirlenmiştir. Genel olarak ifade etmek gerekirse hem 5237 Sayılı TCK kapsamında hem de 213 Sayılı VUK'nda süreli tekerrür sistemi benimsenmektedir (Rençber, 2017: 64).

### 3.4. Milli Tekerrür- Milletlerarası Tekerrür

Tekerrürün uygulanabilmesi için tekerrüre konu olan hükmün yerli bir mahkeme tarafından verilmesinin şart olarak koşulduğu tekerrür milli tekerrür; yabancı ülke menşei mahkemelerin vermiş olduğu hükmün şart koşulduğu tekerrür ise milletlerarası tekerrür olarak ifade edilmektedir (Silahşör, 2013: 282).

5237 Sayılı TCK'da milli tekerrür ile milletlerarası tekerrürün yer aldığı karma bir tekerrür sistemi benimsenmektedir. TCK 58. maddesinin dördüncü fıkrasında "*Kasten öldürme, kasten yaralama, yağma, dolandırıcılık, uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti ile parada ve kıymetli damgada sahtecilik suçları hariç olmak üzere; yabancı ülke mahkemelerinden verilen hükümler tekerrüre esas olmak*" şeklinde hükme yer verilerek karma bir sistemin savunulduğu görülmektedir. Bu nedenle 5237 Sayılı TCK'da tekerrür konusunda hem milli hem de milletlerarası tekerrürün yer aldığı karma bir sistem kabul edilirken, VUK'da kabihatler açısından ise milli tekerrür hükümlerinin kabul edildiği görülmektedir.

### 3.5. Mecburi Tekerrür-İhtiyari Tekerrür

Tekerrür müessesinin uygulanabilmesi için gerekli olan şartların gerçekleşmesiyle beraber, tekerrürün uygulanması ve cezanın ağırlaştırılması zorunlu tutulmuş ise mecburi tekerrür; tekerrürün şartlarının varlığı sabit olmakla beraber, tekerrür hükmünün uygulanıp uygulanmaması konusunda hâkime takdir yetkisinin verilmesi ile uygulanan tekerrür ise ihtiyari tekerrür olarak ifade edilmektedir (Koç, 2020: 58).

Bununla birlikte 5237 Sayılı TCK'da suçlar bakımından ve VUK'nda yer alan vergi kabahatleri açısından mecburi tekerrür sisteminin benimsendiği anlaşılmaktadır (Rençber, 2017: 65).

## 4. Vergi Kabahatlerinde Tekerrür

Tekerrür, daha önceden suç işlemiş ve cezası kesinleşmiş olan bir kimsenin belli bir süre içerisinde tekrar suç işlemesi halinde ikinci suça verilecek olan cezada bir miktar artırımı yapılmasını öngören müessesedir (Öncel vd., 2014: 216). Çalışmanın önceki bölümlerinde de yer verildiği üzere, tekerrür uygulamasında temel amaç, failin tekrar suç işlemesinin önüne geçmek ve suçlunun ıslah edilmesini sağlamaktır. Nitekim Danıştay 4. Dairesinin 21.10.2010 tarih ve E. 2008/1493, K. 2010/5203 Sayılı Kararında bu husus ile ilgili olarak "*Ceza hukukunda tekerrür bir ceza mahkûmiyetine kesin olarak uğrayan bir kimsenin, yeniden suç işlemesinin önlenmesi yani ıslah edilmesi amacıyla getirilmiş bir ceza artırımı müessesidir*" şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Vergi kabahatleri açısından tekerrür VUK'nun 339. maddesinde yer almakta olup; madde hükmünde "*vergi ziyanına sebebiyet vermektен 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 yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanır*" şeklinde ifade edilmektedir. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahati için tekerrür hükümlerinin uygulanması konusunda iki farklı süre ve yine iki farklı cezada artırımı uygulamasına yer verilmektedir. Bir kimse birinci defada vergi ziyayı kabahatine sebebiyet vermiş ve cezası kesinleşmişse, kesinleşme tarihinden itibaren beş yıl içerisinde tekrar işlemiş olduğu kabahat sebebiyle kesinleşen cezaya dair, vergi ziyayı cezası yüzde elli artırımlı olarak uygulanmaktadır. Ceza kesinleştikten sonra kesinleşme tarihini takip eden iki yıl içerisinde tekrar genel usulsüzlük kabahati işlenmesi durumunda, ikinci kez işlenen genel usulsüzlük kabahatinin cezası ise yüzde yirmi beş arttırılmaktadır.

### 4.1. Vergi Kabahatlerinde Tekerrürün Şartları

#### 4.1.1. Önceki İşlenen Kabahat İle Sonraki İşlenen Kabahatin Aynı Olması

Tekerrür hükmünün uygulanabilmesi için daha önceden kabahat işlemiş olan bir kimsenin, belli bir süre içerisinde tekrar aynı kabahati işlemiş olması gerekmektedir

(Rençber, 2017: 80). Bu nedenle vergi kabahatleri açısından tekerrürün uygulanabilmesi için fiillerin aynılığı değil, kabahatlerin aynılığının esas alındığı özel tekerrürün benimsendiği görülmektedir. (Şenyüz, 2020: 256). Tam aksi görüşler de mevcut olup bunun nedeni ise, VUK 4369 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce 1999 yılında, "*fiillerin aynı türden olması*" şartı aranmaktayken, değişiklik sonrası bu hükmün kaldırılmış olması dolayısıyla VUK açısından tekerrür müessesinin uygulanabilmesi için genel tekerrürün kabul edilmesi gibi bir yorum farklılığı oluşmasıdır (Rençber, 2017: 80). Ancak VUK 339. maddesinde yer alan "*vergi ziyaına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere*" hükmü aynı kabahatin tekrar işlenmesi şartını ifade etmektedir. Nitekim Danıştay 3. Dairesinin 25.10.1985 tarih ve E. 1985/2001, K. 1985/2782 Sayılı kararında bu hususla ilgili olarak, "*Tekerrür nedeniyle ceza kesilebilmesi için ceza kesilmesini gerektiren aynı neviden bir eylemin işlenmesi gerektiği*" şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Bununla birlikte kabahatin aynılığı ile kastedilen, önceki işlenen kabahatin vergi ziyaı olması halinde sonraki işlenmiş olan kabahatin de vergi ziyaı olması gerekliliğidir. Ancak önceki işlenmiş olan kabahatin vergi ziyaı olması, sonraki işlenmiş olan kabahatin ise genel usulsüzlük kabahati veya özel usulsüzlük kabahati olması durumunda tekerrür hükümleri uygulanmayacaktır. Nitekim vergi kabahatleri için tekerrür müessesinin geçerli olabilmesi için ayrı hareketler ile yeni bir aynı kabahatin oluşması şart koşulmaktadır. Bununla birlikte tek bir hareketle birden fazla aynı kabahatin ortaya çıkması durumunda tekerrür hükümleri uygulanamayacaktır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 15.02.2002 tarih ve E.2001/501, K. 2002/62 Sayılı Kararında konu ile ilgili olarak "*Yapılan vergi incelemesi sonucu tek bir tespitle 385 adet faturanın usulüne uygun düzenlenmediğinin tespiti halinde usulsüzlüğün tek bir eylem olduğu, bu faturaların her biri için usulsüzlük fiilinin tekerrür ettiğinden bahisle ayrı ayrı ceza kesilmesinde isabet bulunmadığı*" ifadesine yer vermek suretiyle durumu netleştirmiştir. Çalışma konumuz olan özel usulsüzlük kabahatleri açısından "aynı nevi" olma durumu ise; usulsüzlük ifadesinin bir üst kavram olması noktasında değerlendirilmektedir. Bununla birlikte, tekerrür hükümlerinin 4369 sayılı Kanun öncesi hali ve kanunun gerekçesi incelendiğinde; kaçakçılık, kusur ve ağır kusur ifadelerinin madde metninden çıkarılıp bunların yerine vergi ziyaı ifadesine yer verildiği, ayrıca tekerrürün uygulanabilmesi açısından işlenen ilk fiilin ikincisi ile aynı neviden olma koşulunun madde metninden çıkarıldığı ancak buna ilişkin olarak kanun gerekçesinde herhangi bir açıklama yapılmadığı görülmektedir (Küçükkaya, 2015:195). Kanunun değişiklik sonrasındaki halinde "vergi ziyaı" kabahati açısından bir netlik mevcut iken usulsüzlük kabahatleri konusunda kanun sistematığının yorumlanması konusunda tartışmalar ortaya çıkmış olup, çalışmanın "5.Özel Usulsüzlük Kabahatlerinde Tekerrürün Uygulanabilirliği" başlıklı bölümünde buna ilişkin değerlendirmelere yer verilecektir.

Tekerrür müessesinin vergi ziyaı ve usulsüzlük kabahati açısından geçerli olabilmesi için gerekli olan ikinci şart ise, önceki kabahati işleyen ile sonraki kabahati işleyen aynı vergi mükellefi veya sorumlusu olması gerekliliğidir (Aslanpınar, 2011: 287). Bu noktada önceki kabahati işleyen ile sonraki kabahati işleyen bir kimsenin aynı mükellef grubunda yer almaması durumunda tekerrür müessesini uygulanamayacağı

anlaşılmaktadır. Konuya ilişkin olarak Dn. 3. Dairesi'nin 14.04.1988 tarih ve 1988/1191 sayılı kararında da tekerrür zammının uygulanabilmesi açısından Kanun'da yazılı fiillerin aynı kişi tarafından tekrarlanması gerektiğine yer verilmiş olup, karara konu olayda ilk fiil kollektif şirket bakımından gerçekleştirilmesine rağmen, ikinci ve son fiilin bu şirkete ortak olan adi ortaklık tarafından yapılması nedeniyle tekerrür zammının uygulanmayacağı belirtilmiştir (Candan, 2010:113).

#### **4.1.2. Önceki Kabahatin Cezasının Kesinleşmiş Olması**

Tekerrür müessesinin vergi kabahatleri açısından uygulanabilmesi için, önceki kabahatin cezasının kesinleşmiş olması aranmaktadır. Nitekim VUK 339. maddesinde "ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere" şeklinde yer verilen hüküm dikkate alındığında, tekerrür müessesinin uygulanabilmesi için önceki kabahatin cezasının kesinleşmesi gerektiği anlaşılmaktadır<sup>2</sup>.

Bu itibarla tekerrürün vergi kabahatleri açısından geçerli olabilmesi için önceki kabahatin cezasının kesinleşmesi gerektiğinden, bu nedenle cezanın kesinleşme anının tespit edilmesi gündeme gelmektedir. Vergi hukukunda kesinleşme, işlenen bir kabahat dolayısıyla yargı mercilerine başvurma olanağının bulunmaması veya başvurmakla beraber yargı yolunun tüketilmesini ifade etmektedir (Şenyüz, 2020: 258). Cezanın kesinleşmiş olduğunu ifade eden durumlar şunlardır (Küçükkaya, 2015: 197-198);

- a) Hakkında ceza kesilmiş olan mükellef, cezayı dava konusu yapmadan kendi isteği ile ödemesi üzere ceza kesinleşmiş sayılmaktadır.
- b) Cezanın dava açma süresinde dava edilmemesi: Kendisine ceza kesilmiş olan bir mükellef, cezanın tebliğinden itibaren 30 günlük dava açma süresi içerisinde dava açmaması durumunda, dava açma süresinin bitiminde ceza kesinleşmiş sayılmaktadır.
- c) Nitekim ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu ret kararına karşı kanun yollarına başvurulmaması halinde, kanun yolları için öngörülmüş olan sürenin bitiminde ceza kesinleşmiş sayılmaktadır.

---

<sup>2</sup> Danıştay 4. Daire, E. 2009/6033, K. 2011/867, 22.02.2011: "Buna göre 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 339 uncu 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."

Danıştay 3. Daire, E. 1992/2643, K. 1993/3305, 18.11.1993: "Davacı adına 14.6.1985 tarih ve 13/49 sayılı ihbarname ile 1984/Ocak dönemi için kesilen kaçakçılık cezasının yapılan uzlaşma görüşmeleri sonucu 20.8.1985 tarihinde kesinleştiği anlaşıldığından..."

Danıştay 4. Daire, E. 2008/1493, K. 2010/5203, 21.10.2010: "incelenen dosyada ise, davacı hakkında 22.1.2006 tarihinde vergi ziyai cezası nedeniyle ancak bu tarihten sonra kesilen ceza için tekerrür hükümleri uygulanabileceken, 2002 yılına ait dava konusu vergi ziyai cezasına tekerrür hükümleri uygulanmıştır. Mükellef hakkında 2002 yılından önce kesilip ve kesinleşen herhangi bir ceza olmadığından, söz konusu uygulama yukarıda belirtilen genel ceza prensipleri, suç ve cezanın kanuniliği ve belirliliğine dair Anayasal hükümler ve Vergi Usul Kanununun 339 uncu maddesinde öngörülen amaca uymamaktadır."



- d) Süresinde dava açılmış olması şartıyla davanın reddedilmesi üzerine kanun yoluna başvurulup, üst mahkeme tarafından ret kararı verilmesi durumunda mahkemenin ret kararının tebliği sırasında ceza kesinleşmiş sayılmaktadır.
- e) Uzlaşma yoluna başvurulması durumunda, uzlaşmanın sağlanmasıyla birlikte uzlaşma tutanağının düzenlenmiş olduğu tarihte ceza kesinleşmiş sayılmaktadır.
- f) Kesilen ceza için VUK 376. maddesinde yer alan cezalarda indirim müessesine göre cezanın indirimli olarak ödenmesi halinde ceza kesinleşmiş sayılmaktadır.
- g) Vergi Usul Kanununun 379. maddesinde yer alan Kanun yolundan vazgeçme düzenlemesi kapsamında usulüne uygun şekilde ve süresinde başvuruda bulunulması halinde ceza kesinleşmektedir (Şenyüz vd., 2021: 221).
- h) İYUK'nun 31/1 maddesi kapsamında davadan feragat edilmesi halinde davaya konu cezalar kesinleşmiş olacaktır.

Bununla birlikte önceki kabahate ilişkin olarak bu kabahatin hangi tarihte işlendiği, kabahate ilişkin cezanın idare tarafından hangi tarihte kesilmiş olduğu veya tebliğ edildiğinin önemi yoktur. Bu hususta önemli olan önceki kabahatin cezasının kesinleşmiş olmasıdır. Örneğin, 2020 yılında yapılan vergi incelemesinde 2018 yılı gelir vergisi beyannamesinin verilmediği tespit edilmiş, mükellefe inceleme sonucu vergi ceza ihbarnamesi tebliğ edilmesiyle birlikte mükellef bunun sonucu vergi aslı ve cezayı ihtilafsız şekilde ödemiştir. Söz konusu mükellefle ilgili olarak 2021 yılında yapılan incelemede ise 2017 yılı gelir vergi beyannamesinde eksik matrah bulunması sebebiyle vergi ziyaına yol açtığı tespit edilmiş olup, mükellefe vergi incelemesini takiben vergi dairesince vergi ceza ihbarnameleri gönderilmiştir. Ancak bu şekilde kesilen vergi ziyaı cezasına tekerrür hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.

#### **4.1.3. Sonraki İşlenen Kabahatin Cezasının Belirli Bir Sürede Kesilmesi**

Önceki işlenmiş olan kabahatin cezasının kesinleşmesinden sonra, sonraki kabahatin belirli süre içerisinde işlenmesi ve cezanın kesilmesi halinde tekerrür hükümleri uygulanmaktadır (Şenyüz, 2020: 260). Nitekim vergi kabahatleri açısından sonraki kabahatin gerçekleşmesi için belirli bir sürenin öngörülmesi, süreli tekerrürün uygulandığını göstermektedir. Bununla birlikte sonraki kabahatin belirlenen süre dışında işlenmesi halinde faile normal ceza uygulanmaktadır.

VUK 339. maddesinde sonraki kabahatin belirli süre içerisinde işlenmesine yönelik olarak vergi ziyaı kabahati açısından sonraki kabahatin cezasının kesilme süresi beş yıl, genel usulsüzlük kabahati için ise iki yıl olarak belirleme yapılmıştır. Buna ilişkin olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 29.05.2013 tarih ve E. 2011/467, K. 2013/202 Sayılı Kararında da "İlk eylem için kesilen cezanın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde kesilmiş olması gerektiğinden ve davaya

*konu cezanın kesildiği 2006 yılından önceki beş yıl içinde kesilen ve kesinleşen vergi ziyai cezası tekerrür halinin kabulü için yeterli olduğundan..."* ifadesine yer verilmiştir.

Tekerrür müessesinin uygulanabilmesi için kanunda geçerli olan sürelerde cezaların kesinleşmesi gerekmektedir. Örneğin, 14 Temmuz 2020 tarihinde vergi ziyai cezası kesinleşen bir kabahat açısından; tekerrür nedeniyle ceza artırımını için gerekli olan başlangıç tarihi 1 Ocak 2021 tarihi olup, bitiş tarihi ise 31 Aralık 2025 tarihidir. Dolayısıyla, sonraki işlenen kabahatin vergi ziyai olması halinde cezanın 31 Aralık 2025 tarihine kadar kesilip tebliğ edilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte vergi kabahatleri açısından tekerrür hükmünün uygulanmasında dikkat edilmesi ve üzerinde durulması gereken en önemli husus ise, önceki cezanın kesinleşmesinden itibaren izleyen takvim yılının başına kadar geçen süre zarfında tekerrür hükmünün uygulanıp uygulanamayacağı hususudur. Nitekim doktrinde ve Danıştay'ın vermiş olduğu eski kararlarında genel kabul görmüş olan görüş, cezanın kesinleştiği tarih ile takvim yılı arasında tekrar kabahat işlenmesi durumunda tekerrür hükmünün uygulanmaması gerektiği yöndedir (Rençber, 2017: 88). Kanun hükmünün lafzi olarak yorumlanması durumunda bu görüşü destekleyen sonuç ortaya çıkmış olsa da amaçsal yorum yöntemi ve evleviyet kuralları çerçevesinde değerlendirildiğinde, önceki kabahatin cezasının kesinleşmesini izleyen takvim yılının başına kadar tekrar kabahat işlenmesi durumunda, sonraki kabahat için tekerrür hükmünün uygulanacağı anlaşılmaktadır (Şenyüz, 2020: 261). Çünkü kanunda belirtilmiş olan süre tekerrür için sürenin başlangıcını değil, bitişini belirlemekle beraber, esas itibarıyla süre ilk kabahatin kesinleştiği tarihten itibaren başlamaktadır (Rençber, 2017: 88). Örneğin, 2021 Ocak ayı KDV beyannamesini vermemiş olan mükellef hakkında kesilen vergi ziyai cezası 15 Mart 2021 tarihinde kesinleşmektedir. Nitekim mükellefin Eylül 2021 dönemine ait KDV beyannamesini de vermemesi durumunda ortaya çıkan vergi ziyai cezası tekerrür hükmü gereğince arttırılacaktır. Böylece cezanın kesinleştiği tarih takip eden takvim yılının başına kadar kesilen cezalar için de tekerrür hükmü uygulanacaktır.

## **4.2. Vergi Kabahatlerinde Tekerrürün Cezası**

### **4.2.1. Tekrar Vergi Ziyai Cezası İşlenmesi Durumunda Ceza**

Daha önce işlenmiş olan kabahatin vergi ziyai kabahati olması ve sonraki işlenen kabahatin de aynı neviden olması durumunda, işlenmiş olan sonraki vergi ziyainın cezası arttırılmaktadır. VUK 339. maddesinde "vergi ziyai cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında arttırılmak suretiyle uygulanır" şeklinde hükme yer verilmiştir. Örneğin, önceden işlenmiş olan vergi ziyainın cezası 5.000 TL, sonradan işlenmiş olan vergi ziyainın cezası ise 50.000 TL olduğu durumda, sonraki vergi ziyaina tekerrür gereği artırımlı olarak uygulanacak olan ceza 50.000 TL'nin yüzde ellisi olan 25.000 TL'dir. Bu sebeple faile tekerrür nedeniyle artırımlı olarak uygulanacak toplam ceza 75.000 TL'dir.

Bununla birlikte tekerrür uygulamasının bazı durumlarda haksızlığa neden olduğu yönünde görüşler de mevcuttur. Örneğin, önceki kabahatten dolayı kesinleşen ceza 200 TL ve kanunda belirtilen süre içerisinde işlenen ikinci kabahatten dolayı kesilen ceza 200.000,00 TL'dir. Tekerrür nedeniyle uygulanacak toplam ceza tutarı 300.200,00 TL olmaktadır. Ancak önceki kabahatten dolayı kesinleşen ceza 200.000,00 TL ve kanunda belirtilen süre içerisinde işlenen ikinci kabahatten dolayı kesilen ceza ise 200 TL olduğu durumda tekerrür nedeniyle uygulanacak olan toplam ceza tutarı 200.300,00 TL'dir. Örnekten de anlaşılacağı üzere toplamda aynı tutarda vergi ziyasına sebebiyet veren iki kişiden biri diğerine göre tekerrür nedeniyle daha fazla ceza ödemektedir (Rençber, 2017: 90). Nitekim bu husus adalet ilkesine ve nihayetinde Anayasa'ya da aykırılık teşkil etmektedir (Gezer, 2015: 132). Bu noktada ölçülülük ve adalet ilkeleri açısından uygulamada ortaya çıkabilecek sorunların ve ihtilafların önlenmesi için tekerrür hükümleri çerçevesinde kesilecek olan cezaya bir üst sınır getirilmesi önerilmektedir (Pala,2010: 140).

Vergi ziyası kabahatine ilişkin tekerrür hükümlerinin uygulanması kabahatin ağır, orta ve hafif nitelikli olmasına etki etmemektedir. Vergi ziyası kabahati bir bütün olarak ele alındığında bir önceki kabahatin ağır nitelikli, bir sonrakinin orta nitelikli olmasının bir önemi olmamaktadır. Her iki durumda da sonraki kabahatin cezası tekerrür gereği yüzde elli arttırılmaktadır.

#### **4.2.2. Genel Usulsüzlük Kabahatinde Tekerrürün Cezası**

Önceden işlenmiş ve kesinleşmiş olan genel usulsüzlük cezasından sonra aynı takvim yılı içinde kalmak kaydıyla, sonradan kaçınıcı defa genel usulsüzlük kabahati işlenirse işlensin, sonraki kabahatlere uygulanacak cezada özel bir düzenleme getirilmiştir (Şenyüz, 2020: 262). Nitekim VUK 337. maddesinde "*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 olan cezanın dörtte biri kesilir*" şeklinde hükme yer verilmiştir.

Bununla birlikte madde hükmünde aynı genel usulsüzlük kabahatinin aynı takvim yılında işlenmesi nedeniyle cezasının azaltıldığı, ancak yine aynı takvim yılı içerisinde birden fazla kabahatin işlenmesi nedeniyle tekerrür hükmü gereği cezada artırıma gidilmektedir. Özetle ifade etmek gerekirse, aynı takvim yılı içerisinde işlenmiş olan genel usulsüzlük cezası önce azaltılmakta, daha sonra tekerrür sebebiyle arttırılmaktadır. Bu düzenleme sadece genel usulsüzlük kabahatine özgüdür.

Bununla birlikte genel usulsüzlük kabahatinin re'sen takdiri gerektirmesi durumunda uygulanacak olan cezada yine artırım yoluna gidilmektedir. VUK 352. maddesinin birinci fıkrasında "*Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir*" hükmüne yer verilmiştir. Genel usulsüzlük kabahatlerinin bazıları nitelik itibarıyla VUK 30. maddesinde sayılı olan ve re'sen takdiri gerektiren haller ile örtüştüğünden bu fiillere iki kat ceza uygulanmaktadır. Re'sen takdir sebepleri olarak sayılan genel usulsüzlük kabahatleri VUK 352. maddesinde yer alan 1, 2, 3 ve 8. bentlerindeki fiillerden ibarettir (Şenyüz, 2020: 263).

Genel usulsüzlük kabahati re'sen takdiri gerektirdiği durumda, tekerrür nedeniyle artırım yapılacak olan cezanın normal veya iki kat kesilmiş olan ceza üzerinden yapılacağına dair, Danıştay normal cezanın esas alınması gerektiğini, vergi dairesi ise iki kat kesilen cezanın esas alınması gerektiğini ifade etmektedir (Küçükkaya, 2015: 212).

## 5. Özel Usulsüzlük Kabahatinde Tekerrürün Uygulanabilirliği

Tekerrür esas itibariyle daha önce işlenmiş olan bir kabahatin cezasının kesinleşmesinden belli bir süre sonra ikinci kabahatin işlenip cezasının kesilmesi halinde, ikinci kabahatin cezasının arttırılmasını ifade etmektedir. Özel usulsüzlük kabahatinin tekerrür müessesine esas olup olmayacağı konusunda ise çeşitli görüşler mevcuttur. Doktrinde genel kabul gören görüş, özel usulsüzlük kabahatinin tekerrüre esas olmayacağı yönünde olmakla birlikte, gerek VUK hükümleri yürürlük açısından tarihsel sıra ile incelendiğinde gerekse farklı yorum teknikleri çerçevesinde değerlendirme yapıldığında tekerrür hükümlerinin özel usulsüzlük kabahatini de kapsadığı sonucuna ulaşılabilmektedir.

Özel usulsüzlük kabahatinin tekerrüre esas olmayacağı yönünde ileri sürülmüş olan görüşün temel dayanakları; usulsüzlüklerle ilgili düzenlemelerin özel usulsüzlük ve usulsüzlük kavramına ilişkin olarak tamamiyle ayrı gruplardaki fiilleri işaret ederek yapılması olup, bununla birlikte özel usulsüzlüklerle ilgili yapılan düzenlemelerin usulsüzlüklerden ayrı bir kabahat şekli olarak ayrıştırılmak suretiyle VUK 353. maddede düzenlenmiş olduğu vurgulanmaktadır (Karakoç vd.,2012:88). Bu noktada VUK 339. maddesi lafzi yorum çerçevesinde incelendiğinde tekerrür müessesinin bütün kabahatleri değil, sadece vergi ziyayı kabahati ve genel usulsüzlük kabahatini kapsadığı sonucuna ulaşılmaktadır (Pala, 2010: 136). Dolayısıyla VUK 339. maddesinde ifade edilen "usulsüzlüğün" genel usulsüzlük eylemleri olduğu ve özel usulsüzlük kabahatlerinin 339. madde kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı ileri sürülmektedir (Candan, 2010: 98). Ayrıca kanun sistematığında genel ve özel usulsüzlük ayrımı değil; usulsüzlük ve özel usulsüzlük ayrımı olduğu ifade edilmekte, bu nedenle "usulsüzlük" kavramı ile belirtilenin her zaman "genel usulsüzlükler" olduğu şeklinde bir yorumlama yapılmaktadır (Rençber,2017: 79).

Buna karşılık; özel usulsüzlük kabahatlerinin de tekerrüre esas olabileceğine ilişkin olarak aynı madde hükümleri sistematik yorum tekniği ile değerlendirildiğinde farklı sonuçlara ulaşılabilmektedir. Yukarıda da yer verildiği üzere özel usulsüzlük kabahatinin tekerrür hükümlerine tabi olmadığı; dolayısıyla özel usulsüzlük cezası gerektiren bir fiilin tekrarlanması durumunda VUK 339. madde hükümlerinin uygulanamayacağı, çünkü özel usulsüzlük kabahatine esas olan fiillerin VUK 353. maddede özel olarak düzenlendiği belirtilmektedir. Ancak; ne VUK 339. maddede, ne de özel usulsüzlük kabahatleri ve cezalarının düzenlendiği VUK 353, mük.354 ve mük.355. maddelerde bu kabahate tekerrür hükümlerinin uygulanmayacağına ilişkin bir ifade yer almamaktadır (Balcı:2001: 138).

Doktrinde "usulsüzlük" kavramının her zaman "genel usulsüzlükleri" kapsadığını belirten görüşlere karşılık; kanun sistematüğinde usulsüzlük kavramının hem özel hem de VUK 352. maddede yer alan usulsüzlükleri de kapsayıcı şekilde kullanıldığını ifade eden görüşler de mevcuttur. Örneğın; VUK 337. maddede yer alan "... 352. maddede yazılı usulsüzlük" ifadesi ve VUK 331. maddede yer alan parantez içi hüküm ile "usulsüzlük cezası" ifadesi kavramının her iki usulsüzlük türü için de kapsayıcı biçimde kullanıldığı belirtilmektedir (Balcı, 2001:138). Buna benzer şekilde VUK hükümleri içerisinde birçok madde hükmünde usulsüzlük hükmünün tüm usulsüzlükleri kapsayacak şekilde kullanıldığı görülmektedir. Hem kanunda yapılmış olan usulsüzlük tanımı hem de usulsüzlük kavramının kullanım şekli ve kanun koyucunun yüklediği anlam VUK açısından "usulsüzlük" kavramının hem genel hem de özel usulsüzlükleri kapsadığını gösterir niteliktedir (Dibo & Atsan, 2014: 93). Bu bağlamda, usulsüzlük kabahati, hem özel usulsüzlük hem de genel usulsüzlüğü kapsamakta olup, vergi kabahatlerinin geneli için tekerrür hükmünün uygulanması gerekmektedir (Bayraklı & Bozdağ, 2008: 386). Usulsüzlük kavramının birinci derece usulsüzlükler, ikinci derece usulsüzlükler ve özel usulsüzlükleri kapsayan bir üst kavram olduğu ve bu çerçevede usulsüzlüklerin -kendi içinde- bir alt ayırımına dayanmadığı ifade edilmekte, usulsüzlük türlerinin tekerrür açısından birbirine sebep sayılmaları gerektiği belirtilmektedir. Bu görüşe göre; usulsüzlük genel bir üst kavram olarak kabul edildiğinden özel usulsüzlükler de bu bağlamda değerlendirilerek tekerrüre esas alınmalıdır (Taşdelen, 2010:57). Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 21.10.2020 tarih ve E. 2019/1467, K. 2020/1051 Sayılı kararında da "*Kanun'un 331. maddesinde usulsüzlükten başka özel usulsüzlük cezası ifadesine ayrıca yer verilmediği görülmektedir. Anılan hükümlerin Kanun'un sistematüğindeki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı göz önüne tutulduğunda, Dördüncü Kitabın İkinci Kısımında yer alan "İkinci Bölüm"ün başlığının usulsüzlük cezası olması ve bu başlığın altında hem usulsüzlük cezası ve hem de özel usulsüzlük cezasının düzenlenmesi nedeniyle ayrıca belirtilmediği hallerde "usulsüzlük" deyiminden hem usulsüzlük cezasının hem de özel usulsüzlük cezasının anlaşılması gerekmektedir.*" ifadesine yer verilmek suretiyle kanunda yer alan sınıflandırma şekli sistematik yorum şekliyle netleştirilerek "usulsüzlük" kavramının bir üst terim olarak hem genel hem de özel usulsüzlük cezalarını kapsadığı belirtilmiştir. Buradan hareketle; özel usulsüzlük kabahatlerinin tekerrüre esas olamayacağına ilişkin görüşlerin tamamen farklı yorumlama tekniklerinin kullanımıyla ilgili olduğu anlaşılmaktadır.

Özel usulsüzlük kabahatinin tekerrür kapsamında değerlendirilmemesinin bir diğer nedeni ise, tekerrür hükümlerinin düzenlenmiş olduğu tarihte VUK'nunda sadece genel usulsüzlük kabahatinin yer alması ve özel usulsüzlük kabahatine ilişkin düzenlemenin daha sonraki tarihte yapılmış olmasıdır. Nitekim tekerrür müessesesi ilk kez 07.06.1949 tarihli 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 319. maddesi ile yürürlüğe girmiştir ve madde hükmü "*kusur veya usulsüzlükten dolayı cezalandırılan ve cezası da kesinleşen bir kimse, aynı neviden bir fiili cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere kaçakçılıkta 5 yıl, kusurda 3 yıl, usulsüzlükte 2 yıl zarfında tekrar işlerse, cezası; kaçakçılıkta yarısı, kusurda üçte biri, usulsüzlükte dörtte biri nispetinde arttırılır*" şeklindedir. Özel usulsüzlük kabahati hakkında ilk düzenlemeler ise 2365 Sayılı ve 31.12.1980 tarihli kanun ile yapılmıştır. Tekerrür müessesesi ile özel

usulsüzlük kabahatinin yürürlük tarihleri dikkate alındığında, özel usulsüzlük kabahati daha sonra yürürlüğe girmiş olması sebebiyle tekerrür kapsamına alınmadığı anlaşılmaktadır. Ancak özel usulsüzlük kabahati hakkında yapılan düzenlemelerin tekerrürden daha sonraki bir tarihte yapılmış olması, bu kabahatin tekerrür kapsamında değerlendirilmeyeceği anlamına gelmemektedir.

Bununla birlikte özel usulsüzlük kabahatinin tekerrüre esas olma durumunu, "usulsüzlük" kavramı ve vergi düzeni açısından yarattığı tehlike bakımından da ele almak mümkündür. Usulsüzlük kavramı VUK 351. maddesinde yer alan "*usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir*" hükmü çerçevesinde değerlendirilmektedir. Bu madde hükmünden anlaşılacağı üzere usulsüzlükle ilgili fiiller temel olarak vergi kanunlarında belirtilen şekil ve usul hükümlerine uyulmamasına ilişkindir. Vergi sistemimizde vergi kabahatleri; vergi kaybı oluşturma tehlikesi yönünden derecelendirme yapılarak sınıflandırılmaktadır. Vergi ziyayı kabahati, hazineye vergi kaybına neden olduğundan ve yine vergi ziyanının gerçekleşmesi için vergi kaybının varlığının bir ön şart olması dolayısıyla doktrinde *zarar kabahati* olarak ifade edilmektedir (Karakoç, 2019: 177). Usulsüzlük kabahatleri ise, kanun koyucu tarafından aynı bölümde toplanmış ancak, bu kabahatleri oluşturan fiiller ağırlıklarına göre genel usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler olarak iki gruba ayrılarak, cezaları da vergi düzeni açısından oluşturdukları tehlike ve zarara göre farklılaştırılarak tespit edilmiştir (Dibo & Atsan, 2014: 93). Genel usulsüzlük kabahati, içinde yer alan fiillerin ağırlığı ve cezanın miktarı bakımından kanun hükmünü hafif ihlal etmesi ve usule ilişkin bu fiillerin ihlali halinde vergi kaybına yol açma ihtimali olduğundan *tehlike kabahati* olarak ifade edilmektedir (Şenyüz vd., 2021: 265). Özel usulsüzlük kabahati ise, gerek bu grupta yer alan fiillerin çokluğu, ağırlığı gerekse uygulanacak olan cezanın miktar olarak fazlalığı ve gerekse de vergi kaybına yol açma ihtimali genel usulsüzlüklere göre daha elverişli fiillerden olduğundan *yakın tehlike kabahati* olarak ifade edilmektedir (Bilici, 2016: 109). Bu sebeple kamu düzenini daha az ihlal eden ve vergi ziyayı yaratmaya daha az elverişli olduğu için *tehlike kabahati* olarak nitelendirilen genel usulsüzlük kabahati açısından tekerrür hükümlerinin uygulanabilirliği söz konusu iken, vergi ziyayı yaratmaya daha elverişli olduğu için yakın tehlike kabahati olarak sınıflandırılan özel usulsüzlük kabahatleri açısından evleviyetle tekerrür hükümlerinin uygulanmasının lafzi yorumdan daha doğru bir yorumlama şekli olduğu düşünülmektedir. Bu noktada açıklamak gerekir ki; yorumda kullanılan mantık kurallarından birisi olan evleviyetin burada rolü kıyastan farklıdır. Usulsüzlük kavramının bir üst terim olarak kabul edilmesi ve tekerrür hükümlerine esas olmasından hareketle, evleviyetteki çoğun içinde azın da olacağı veya usulsüzlük kabahatlerinin kamu düzenini ihlal derecesi açısından tekerrüre esas olma durumu çerçevesinde küçükten büyüğe doğru akıl yürütme ile bu yargıya ulaşıldığı belirtilmelidir.

Bu noktada, VUK'da özel usulsüzlük kabahatleri açısından tekerrür hükümlerine yer verilmemiş olması konuyu Kabahatler Kanunu'na yönlendirmektedir. Özel usulsüzlük kabahatine ilişkin olarak tekerrürün uygulanma alanı Kabahatler Kanunu'nun 15. maddesinin ikinci fıkrasına dayanmaktadır (Şenyüz, 2020: 264). Özel

usulsüzlük kabahatleri için tekerrür hükmünün uygulanabilmesi bakımından VUK mükerrer 355. maddesinde özel bir düzenlemeye yer verilmektedir. Bu maddede "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 arttırılarak uygulanır" şeklinde hükme yer verilerek bazı fiiller açısından tekerrür hükmünün uygulanacağı belirtilmiştir. Böylece tekerrür kapsamında değerlendirilecek olan özel usulsüzlük kabahatleri; zirai kazanç komisyonlarına bilgi verilmemesi, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca istenen bilgilerin verilmemesi, devamlı bilgi verme yükümlülüğüne uyulmaması, ölüm olaylarının bildirilmemesi, vergi inceleme elemanlarına inceleme sırasında elverişli çalışma ortamının sağlanmaması, yönetilen sorulara cevap verilmemesi, istenildiği durumda işyerinin gezilmesinin sağlanmaması ve muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin düzenlenmesinde oluşan aykırılıklardan ibaret olmakla beraber, bu kabahatler dışında kalanlar için tekerrür hükmü uygulanmayacaktır (Şenyüz, 2020: 264-265).

Bununla birlikte özel usulsüzlük fiilleri açısından tekerrür hükmünün geçerli olabilmesi için bu fiillerin kesintisiz olarak işlenmesi gerekmekte olup ve bunun için de kanunda bir ön şart koşulmaktadır (Şenyüz, 2020: 265). Nitekim bu ön şart tekerrürün uygulanması için de gereklidir. Bu nedenle VUK mükerrer 355. maddesinde "bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik ya da yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililerce yazılı olarak bildirilmesi şarttır. Ancak bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililerce ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz" şeklinde hükme yer verilmiştir. Bununla birlikte özel usulsüzlük kabahatleri açısından tekerrür hükmünün uygulanması hususunda kabahatin aynılığı değil fiillerin aynılığı ve yine fiillerin kesintisiz olarak işlenmesi gerekmektedir. Bu durum Kabahatler Kanunu 15. maddesinin ikinci fıkrasında "kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde, bu nedenle idari yaptırım kararı verilinceye kadar fiil tek sayılır" şeklinde açıklanmaktadır. Böylece idari karar verildikten sonra ortaya yeni bir fiil çıkmakta ve bu yeni fiil kendisinden önce kesinleşmiş olan fiilin devamı niteliği taşıdığından ikinci fiile tekerrür hükmü uygulanabilecektir (Şenyüz, 2020: 265).

Bu çerçevede, uygulama açısından değerlendirildiğinde özel usulsüzlük kabahatleri açısından tekerrür hükümlerinin uygulanabilirliği olduğu da anlaşılmaktadır. Öte yandan kanunda yer alan mevcut düzenlemeler bu durumu zorlasa da VUK 339. maddesinde yapılacak olan düzenleme tekerrür hükmünün daha adaletli uygulanacağı sonucunu getirmektedir. Bu sebeple VUK 339. maddesinin lafzi ve amaçsal yorumlama tekniği çerçevesinde farklı yorumlanması da dikkate alındığında, bu maddeye özel usulsüzlük kabahatinin konunun yorumlama tekniklerindeki farklılıklara bırakılması yerine açık hale getirilerek düzenlenmesi daha yerinde olacaktır.

## 6. Sonuç

Doktrinde vergi kabahatleri; vergi ziyayı kabahati, genel usulsüzlük kabahati ve özel usulsüzlük kabahati olmak üzere üçlü bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Vergi kabahatleri açısından tekerrür müessesesi büyük bir öneme sahiptir. Ancak VUK'un 339. maddesinde tekerrür kapsamına vergi ziyayı kabahati ve genel usulsüzlük kabahatinin dâhil edilip, özel usulsüzlük kabahatinin dışarda bırakılması birtakım sorunları ve tartışmaları beraberinde getirmektedir.

Gerek doktrinde yer alan görüşler gerekse Danıştay'ın vermiş olduğu kararlar incelendiğinde özel usulsüzlük kabahatinin tekerrüre dâhil olmayacağı anlayışı ortaya çıkmaktadır. Bunun nedenlerinden biri tekerrür hükmü yürürlükte iken kanunda sadece usulsüzlük kabahatinin kavramsal olarak yer alması, özel usulsüzlük kabahatinin ise daha sonra yürürlüğe girmesidir. Ancak özel usulsüzlük kabahatinin daha sonra yürürlüğe girmiş olması tekerrüre esas olmayacağı anlamına gelmemektedir. Amaçsal yorum ve lafzi yorum teknikleri kullanılarak madde hükmünde ifade edilen *usulsüzlük* kavramının sadece genel usulsüzlük kabahatini kapsadığı sonucuna ulaşılması, özel usulsüzlük kabahatinin tekerrür hükümlerinin dışında kalmasına neden olmaktadır.

Öte yandan vergi "usulsüzlük" üst kavramı içinde, yarattıkları zararın önemi ve büyüklüğü bakımından da genel usulsüzlük kabahati ve özel usulsüzlük kabahati olarak ikiye ayrılarak derecelendirilen ve sınıflandırılan usulsüzlük kabahatlerinden; genel usulsüzlük kabahatleri vergi kaybına yol açma ihtimali daha düşük fiillerden oluşması nedeniyle *tehlike kabahati*, özel usulsüzlük kabahatleri ise vergi kaybına yol açma ihtimali daha yüksek fiillerden oluşması dolayısıyla *yakın tehlike kabahati* olarak sınıflandırılmaktadır. Dolayısıyla kamu düzenini daha az ihlal eden ve zarar yaratmaya daha az elverişli olduğu için *tehlike kabahati* olarak nitelendirilmiş olan genel usulsüzlük kabahati açısından tekerrür mümkün iken, genel usulsüzlük kabahatine nazaran kamu düzenini daha ağır ihlal eden ve vergi ziyayı yaratmaya daha elverişli olduğu için *yakın tehlike kabahati* olarak nitelendirilen özel usulsüzlük kabahatinin tekerrür kapsamı içinde yer almaması lafzi yorumun bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda sistematik yorumun yanısıra evleviyet kuralı dikkate alınarak özel usulsüzlük kabahatinin tekerrür müessesine dâhil edilmesi değerlendirildiğinde farklı sonuçlara ulaşılabilir.

Özel usulsüzlük kabahati açısından tekerrür hükümlerinin uygulanabilirliğini güçlü kılan bir diğer husus ise Kabahatler Kanunu'dur. KK'nın 15. maddesinin ikinci fıkrası incelendiğinde özel usulsüzlük kabahatinin tekerrür hükümlerine dâhil olacağı sonucu ortaya çıkmaktadır.

Yapılan değerlendirmeler doğrultusunda özel usulsüzlük kabahatleri açısından tekerrür hükümlerinin uygulanabilir olduğu anlaşılmaktadır. Öte yandan kanunda yer alan mevcut düzenleme özel usulsüzlük kabahatinin tekerrüre esas olma durumunu değiştirmeyecektir. Bu noktada, VUK 339. maddesinin yorumlanması hususunda görüş farklılıkları ve tartışmaların giderilmesini sağlamak açısından madde hükmünün açık hale getirilmesi ve yeniden düzenlenmesi daha yerinde olduğu düşünülmektedir.



## Kaynakça

- Aslanpınar, B. (2011). "Vergi Cezalarında Tekerrür Uygulamasında Son Durum", *Yaklaşım*, 255, 288-291.
- Balcı, S.H. (2001). "Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür", *Vergi Dünyası*, 235, 134-139.
- Bayraklı, H.H. & Bozdağ A. (2008). "Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür (Afyonkarahisar Örneği)", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, X(II), 375-396.
- Bilici, N. (2016). *Vergi Hukuku*, 37. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Candan T. (2010). *Vergi Suçları ve Cezaları*, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Centel, N., Zafer, H. & Çakmut, Ö. (2008). *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, 5. Baskı, Beta Basım Yayın, İstanbul.
- Dibo, M. & Atsan, E. (2014). "Vergi Ziyayı ve Usulsüzlük Suçlarında Tekerrüre İlişkin Karşılaşılan Sorunlar", *Vergi Dünyası*, 389, 90-98.
- Gezer, G. (2013). "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür Uygulaması İle İlgili Özellik Arz Eden Durumlar", *Vergi Sorunları Dergisi*, 302, 124-129.
- Gezer, G. (2015). "Vergi Ziyayı Cezası İle İlgili Tekerrür Uygulaması Adalet ve Eşitlik İlkeleri Yönünden Anayasa'ya Aykırıdır", *Vergi Sorunları Dergisi*, 325, 130-136.
- Kan, C.H. (2019). "Türk Ceza Hukukunda Tekerrür", *Türkiye Dünya Araştırmaları Vakfı*, 23(243), 431-446.
- Karakoç, Y. (2019). *Vergi Ceza Hukuku (Genel Kısım, Vergi Kabahatleri, Vergi Suçları)*, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Karakoç, Y. & Şenyüz, D. & Bayraklı, H.H. (2012), *Vergi Ceza Hukuku*, T.C.Anadolu Üniversitesi Yayını No:2583, Eskişehir.
- Koç, C. (2020). *Suçta Tekerrür*, 1. Baskı, Legal Yayıncılık A.Ş., İstanbul.
- Küçükaya, M. (2015). "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XIX(1), 191-218.
- Öncel, M., Kumrulu, A. & Çağan, N. (2015). *Vergi Hukuku*, 23. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Pala, O. (2010), "Vergi Hukukunda Yer Alan Tekerrür Müessesinin Uygulamada Yarattığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Vergi Dünyası*, 341, 133-141.
- Rençber, A. (2017). "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 61, 60-97.
- Silahşör, M. (2013). "Vergi Hukukunda Tekerrür Kurumu", *Ankara Barosu Dergisi*, 2, 279-288.
- Şenyüz, D. (2020). *Vergi Ceza Hukuku*, 11. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.

- Şenyüz, D., Yüce, M. & Gerçek A. (2021). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 12. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Taşdelen, A. (2010). *Vergi Usul Kanunu Yüzünden Vergi Kabahatleri*, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara.
- Yaşar, Y. (2006). "Tekerrür Çeşitleri-TCK Sistemi", *E- Akademi Hukuk Ekonomi ve Siyasi Bilimler Aylık İnternet Dergisi*, <http://e-akademi.org/makaleler/yasarsar-2.htm>, (05.04.2021).
- Yürüt, B. (2016). "Tanzimat Dönemi Osmanlı Ceza Hukukunda Tekerrür ve Batılı Kanunlarla Mukayesesi", *II. Türk Hukuku Tarihi Kongresi Bildirileri*, 1, 854-891.
- AYM, E:2009/51, K:2010/73 T: 20.05.2010, [https://www.kanunum.com/An-M-K/201073/2009-51-E,-2010-73-K,-20052010-T\\_xxvid215771\\_xxmid215771\\_search#215771](https://www.kanunum.com/An-M-K/201073/2009-51-E,-2010-73-K,-20052010-T_xxvid215771_xxmid215771_search#215771), (05.04.2021).
- Danıştay, 3. D, E:1985/2001, K:1985/2782, T:25.10.1985, [https://www.kanunum.com/Danistay/1984-2001/3-Daire-1984-2001-E,-1985-2782-K,-25101985-T\\_xxvid181048\\_xxmid181048\\_search#181048](https://www.kanunum.com/Danistay/1984-2001/3-Daire-1984-2001-E,-1985-2782-K,-25101985-T_xxvid181048_xxmid181048_search#181048), (06.04.2021).
- Danıştay, 3. D, E:1992/2643, K:1993/3305, T:18.11.1993, [https://www.kanunum.com/Danistay/1993-3305/3-Daire-1992-2643-E,-1993-3305-K,-18111993-T\\_xxvid71268\\_xxmid71268\\_search#71268](https://www.kanunum.com/Danistay/1993-3305/3-Daire-1992-2643-E,-1993-3305-K,-18111993-T_xxvid71268_xxmid71268_search#71268), (06.04.2021).
- Danıştay, VDDK, E:2001/501, K:2002/62, T:15.02.2002, [https://www.kanunum.com/Danistay/2001-501/Vergi-Dava-Daireleri-Kurulu-2001-501-E,-2002-62-K,-15022002-T\\_xxvid166767\\_xxmid166767\\_search#166767](https://www.kanunum.com/Danistay/2001-501/Vergi-Dava-Daireleri-Kurulu-2001-501-E,-2002-62-K,-15022002-T_xxvid166767_xxmid166767_search#166767), (06.04.2021).
- Danıştay, 4. D, E:2008/1493, K:2010/5203, T:21.10.2010, [https://www.kanunum.com/Danistay/2008-1493/4-Daire-2008-1493-E,-2010-5203-K,-21102010-T\\_xxvid2264346\\_xxmid2264346\\_search#2264346](https://www.kanunum.com/Danistay/2008-1493/4-Daire-2008-1493-E,-2010-5203-K,-21102010-T_xxvid2264346_xxmid2264346_search#2264346), (06.04.2021).
- Danıştay, 4. D, E:2009/6033, K:2011/867, T:22.02.2011, [https://www.kanunum.com/Danistay/2009-6033/4-Daire-2009-6033-E,-2011-867-K,-22022011-T\\_xxvid2263752\\_xxmid2263752\\_search#2263752](https://www.kanunum.com/Danistay/2009-6033/4-Daire-2009-6033-E,-2011-867-K,-22022011-T_xxvid2263752_xxmid2263752_search#2263752), (06.04.2021).
- Danıştay, VDDK, E:2011/467, K:2013/202, T:29.05.2013, [https://www.kanunum.com/Danistay/2013-202/Vergi-Dava-Daireleri-Kurulu-2011-467-E,-2013-202-K,-29052013-T\\_xxvid2279376\\_xxmid2279376\\_search#2279376](https://www.kanunum.com/Danistay/2013-202/Vergi-Dava-Daireleri-Kurulu-2011-467-E,-2013-202-K,-29052013-T_xxvid2279376_xxmid2279376_search#2279376), (06.04.2021).