

# VERGİ HUKUKUNDA TEKERRÜR KURUMU\*

Arş. Gör. Mert SİLAHŞÖR\*\*

---

\* Bu makale hakem incelemesinden geçmiştir ve TÜBİTAK-ULAKBİM Veri Tabanında indekslenmektedir.

\*\* Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi.



## ÖZ

*Ceza hukukunun kadim müesseselerinden olan tekerrür kurumu vergi ceza hukukunun da en tartışmalı alanlarından birini oluşturmaktadır. Vergi hukukunda pek çok açıdan adaletsiz uygulamalara yol açtığı düşünülen bu kurum esasen yaptırımında farklılaşmaya giderek ceza adaletini sağlamanın mühim bir yoludur. Tekerrüre ilişkin düzenleme genel ceza hukukuna nazaran vergi hukukunda bambaşka bir yapı arz etmektedir. Bu incelemede tekerrür kurumunun vergi ceza hukuku bünyesinde aldığı şekil ve buna bağlı sonuçlar mercek altına alınmaktadır.*

**Anahtar Kelimeler:** Tekerrür, vergi suç ve kabahatlerinde tekerrür, vergi hukuku, ceza hukuku, vergi ceza hukuku.



## RECIDIVISM IN TAX LAW

## ABSTRACT

*Recidivism which is one of the ancient institution of criminal law is one of the most controversial issiue in criminal tax law. The practice of recidivism causes lots of unfair situation in tax law. However it's an important way of distributing justice by differentiating in sanctions. The regulation for recidivism is completely different in tax law considering criminal law. In this study, I will analyse the institution of recidivism in.criminal tax law regulations.*

**Keywords:** Recidivism, recidivism in tax crimes, tax law, criminal law, criminal tax law.

## I. GİRİŞ

*Tekerrür ceza hukukunun ve kriminoloji ilminin büyük ve vahim meselelerinden biridir.*<sup>[1]</sup>

FARUK EREM

**H**ukuk dalları içerisinde vergi hukuku çokdisiplinli yapının en belirgin şekilde ortaya çıktığı alandır. Hukuk bütünlüğünün sağlanması gerekliği açısından bu disiplinler arasındaki ilişkilerin açıkça ortaya konulması ve uyumlu hale getirilmesi lazımdır. Vergi ceza hukuku düzenlemelerinin genel ceza hukuku düzenlemeleriyle örtüşen şekilde yapılandırılması hükümlerin uygulanmasında etkinlik ve adaletin sağlanması bakımından mühimdir.

Tekerrür, yaptırıma konu edilen davranışın tekrarlanması sebebiyle sonraki davranışa uygulanacak yaptırımlarda bazı ağırlaşmalar öngören bir kurumdur. Failin aleyhine işleyen bir yapısı vardır; kurumun uygulanmasında faili cezalandırma ve ıslah etme, toplumu koruma amaçlarının ön plana çıktığı görülmektedir. Tekerrür yeni bir suçun önlenmesi bakımından da önem arz etmekte, suçla mücadele ve suçun önlenmesinde fayda sağlayacak niteliktedir.

## II. CEZA HUKUKUNDA TEKERRÜR UYGULAMASI

### A. KAVRAM

Tekerrür bir kez suç işleyip kesin olarak mahkûmiyete uğradıktan sonra tekrar suç işleme durumudur. Tekerrür halinde ya failin cezası artırılır ya da mükerrirlere özgü bir infaz rejimine ve infazdan sonra da tedbire tabi tutulmasına karar verilir.<sup>[2]</sup>

Doktrinde tekerrür kurumunun meşruluğu ve etkililiği üzerine çeşitli ve farklı görüşler öne sürülmüştür. Tekerrür durumunda cezanın ağırlaştırılmasına ilişkin leh ve aleyhte görüşler mevcuttur. Tekerrür sisteminin uygulanmasında temel düşünce, tekrar suç işleyen kişinin kusurunun ağırlaşmış olacağıdır. Tekrar suç işleyen kişide hukuka aykırılık bilinci ilk kez işleyene göre daha fazladır. Bu da kusuru artırır ve cezayı ağırlaştırır. Bazı yazarlar da cezanın artırılmasını önceki cezanın yetersizliğine bağlamaktadır. Fail tekrar suç işlemekle cezanın kendisini ıslah etmediğini göstermiş olur. Bu nedenle mükerririn cezası onu ıslah edecek bir dozda artırılmalıdır.

[1] Faruk Erem, “*Tekerrür Hakkındaki Kanun Hükümlerinin Tetkiki*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. 11, s. 191.

[2] Nur Centel, Hamide Zafer, Özlem Çakmut, Türk Ceza Hukukuna Giriş, 5. Bası, Beta Yayınları, İstanbul 2008, s. 601 vd.

Aleyhte olan bir kısım yazarların görüşlerine göre önceki suçtan dolayı sonraki suçun cezasının ağırlaştırılması haksızlıktır. Failin önceki cezasını çekecek hesabını kapattığı halde, ödediği cezanın sonradan işlediği suçun cezasının ağırlaşmasına neden yol açtığını açıklamak güçtür. Çünkü, tekrar suç işlenmesi fiilin değil failin özelliğidir ve kişisel özellikler cezanın değil, uygulanacak tedbirlerin konusu olabilir. Ayrıca önceki mahkûmiyetin tekrar göz önüne alınması, ne bis in idem\* kuralının ihlali sonucunu doğurur.

Bir başka görüşe göre, mükerririn ilk kez suç işleyen tehlikeli görülmesi salt ahlaki bir varsayımdır ve bilimsel temelden yoksundur. Bu varsayım her olguda psikosozyal ve biyolojik açıdan yapılacak değerlendirme ile kanıtlanmalıdır, oysa sosyal savunma açısından etkili olabileceği düşüncesiyle mükerririn cezasının otomatikman artırılması haksızlığa yol açmaktadır.

Aleyhteki bir diğer görüşe göre ise, tekrar suç işleyenler dayanıksız ve zayıf kişiliktedirler, irade güçleri az olduğundan kusurları da azdır, bu nedenle aslında daha ağır cezalandırılmak yerine daha da hafif cezalandırılmalarıdır.

Bu görüşler doğrultusunda yasakoyucular tekrar suç işleyen kişilere karşı farklı düzenlemeler yapma yoluna gitmiştir. Ülkemizde de 765 sayılı Türk Ceza Yasası tekerrür halinde cezanın artırılması sistemini kabul eden bir yasayken<sup>[3]</sup> 5237 sayılı Türk Ceza Yasası'nda tekerrür halinde cezanın artırılmasından vazgeçilmiştir. Bunun yerine yeni sistemde tekrar suç işleyen cezası artırılmayacak, seçenekli ceza öngörülen hallerde hapis cezasının uygulanması gerekecektir (TCK m.58). Ayrıca, hükümlü hakkında mükerrirlere özgü infaz rejimi ve infazdan sonra da denetimli serbestlik güvenlik tedbiri uygulanacaktır.<sup>[4]</sup>

## B. TÜRLERİ

### 1. Gerçek-Varsayılan Tekerrür

Gerçek tekerrür, önceki mahkûmiyet hükmünün infaz edilmiş olmasının şart koşulduğu tekerrür sistemidir. Varsayılan tekerrürde ise önceki mahkûmiyet hükmünün infaz edilmiş olması aranmaz, önceki ceza çekilmiş olmasa da tekrar suç işlenmesi durumunda ceza artırılır veya başka bazı ek yaptırımlar uygulanır.

### 2. Süreli-Süresiz Tekerrür

İkinci suçun ilk mahkûmiyetten sonra belli bir süre içinde işlenmiş olmasını şart koşan sisteme süreli tekerrür sistemi denir. İkinci suçun işlenmesi konusunda herhangi bir süre öngörmeyen sisteme de süresiz tekerrür sistemi denir.

[3] 765 sayılı eski TCK md.81 vd.

[4] Nevzat Toroslu, Ceza Hukuku Genel Kısım, 11. Bası, Savaş Yayınları, Ankara 2008, s. 367.

### 3. Ulusal Tekerrür- Uluslararası Tekerrür

Tekerrüre esas olan mahkûmiyet hükmünün ulusal bir mahkeme tarafından verilmiş olmasını şart koşan sisteme ulusal tekerrür sistemi denir. Yabancı ülke mahkemelerince verilen mahkûmiyet kararlarını da tekerrür açısından dikkate alan sistemlere uluslararası tekerrür sistemi denir.

### 4. Genel- Özel Tekerrür

İlk mahkûmiyet hükmünün konusunu teşkil eden suç ile sonraki mahkûmiyet hükmünün konusunu teşkil eden suçun aynı türden sayılması şart koşulduğu sistemler özel tekerrür; buna karşılık, daha önce işlenen suç ile sonraki suçun aynı türden olmasının aranmadığı sistemler genel tekerrür sistemidir.<sup>[5]</sup>

## C. KAPSAM

Türk hukukunda kural olarak genel, varsayılan, süreli ve ulusal tekerrür kabul edilmiştir. Tekerrüre ilişkin düzenleme 5237 sayılı TCK'nın 58. maddesinde yer almıştır. Buna göre, tekerrür hükmünün uygulanması kişinin daha önce işlediği suçtan dolayı hakkında verilen mahkûmiyet hükmü kesinleştikten sonra, beş yıldan fazla hapis cezasına mahkûmiyet halinde infazdan itibaren beş yıl, daha az süreli hapis veya adli para cezasına mahkûmiyet halinde ise infazdan itibaren 3 yıl içerisinde tekrar suç işlemesine bağlıdır. O halde tekerrürün koşulları şunlar olmaktadır: 1- Daha önce mahkûmiyete uğramış olma 2- Belli süre içinde tekrar suç işleme.

Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için salt mahkûmiyet yeterlidir, cezanın çekilmiş olması yani infazı gerekmez.<sup>[6]</sup> Daha önce mahkûmiyete uğramış olma bağlamında kastedilirse ceza mahkûmiyetidir, güvenlik tedbirine ilişkin değildir. Ceza mahkûmiyeti hapis cezasına ilişkin olabileceği gibi para cezasına veya her ikisine ilişkin de olabilir. Ayrıca tazyik hapsi, idari para cezaları, inzibati tedbir olarak verilen kararlar ile disiplin cezaları tekerrüre dayanak teşkil etmez.<sup>[7]</sup> Kasıtlı suçlar ile taksirli suçlar arasında tekerrür ilişkisi kurulamaz.<sup>[8]</sup> Kural olarak yabancı mahkeme kararları da tekerrür hükmünün uygulanmasında dikkate alınmaz. Önceki ceza genel af kapsamına girdiğinde de artık tekerrüre

[5] Centel/Zafer/Çakmut, s. 603.

[6] Toroslu, s. 364.

[7] Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen, A. Caner Yenidünya, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 3. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2007, s. 1045.

[8] Özcan Özbey, Suçta Tekerrür ve Mükerrirlere Özgü Güvenlik Tedbirleri, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 88, 2010, s. 76. ([http://portal.ubap.org.tr/App\\_Themes/Dergi/2010-88-592.pdf](http://portal.ubap.org.tr/App_Themes/Dergi/2010-88-592.pdf)) 27.11.2012

esas oluşturmaz. Çünkü genel af cezayı tüm sonuçlarıyla ortadan kaldırır. Özel af kapsamına alınan cezalar ise tekerrüre esas oluşturmaya devam eder.<sup>[9]</sup>

Türk Ceza Kanunu'na göre süreli tekerrür kabul edilmiştir. Buna göre; fail, beş yıldan fazla hapis cezasını gerektiren suçlarda infazdan itibaren beş yıl içinde, beş yıl ya da daha az süreli hapis cezasına veya adli para cezasına mahkûmiyet halinde ise infazdan itibaren 3 yıl içerisinde tekrar suç işlemiş olmalıdır ki sonraki suç tekerrür oluştursun. Dikkat edilirse, genel ceza hukukunda göz önünde bulundurulmuş husus, ikinci suçun bu süreler içinde işlenmiş olmasıdır; ikinci suç nedeniyle mahkûmiyet hükmünün bu süreler içinde verilmiş olması gerekmez. Vergi Usul Kanunu'nun düzenlemesine göre ise, ikinci suçun bu süreler içinde işlenmiş olması ve bu suç nedeniyle hükmedilecek cezanın da söz konusu süreler içinde kesilmesi gerekir (VUK m.339).

Özel tekerrür sisteminde yeni suçun niteliği de tekerrür açısından önem arz etmektedir ancak Türk ceza hukukunda genel tekerrür sistemi benimsenmiş olduğundan yeni işlenen suçun eski suçla aynı türden olması şart değildir.

Sonuçları açısından tekerrür 4 konuda değişikliğe yol açar ve bu doğrultuda 1- Seçenek cezalardan daha ağır olan uygulanır, 2- infazda özel rejim uygulanır, 3- koşullu salıverilme gecikir, 4- cezanın infazından sonra denetimli serbestlik tedbiri uygulanır.<sup>[10]</sup>

### III. VERGİ HUKUKUNDA TEKERRÜR UYGULAMASI

*Kötü yasalar zulmün en berbat şeklidir.*<sup>[11]</sup>

BURKE

Vergi ceza hukukundaki durumu incelerken en başta değinilmesi gereken husus 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun kabahatler için bir tekerrür kurumu öngörmemesine rağmen Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi ziyai ve usulsüzlük kabahatleri için tekerrürün mümkün olduğudur. Zira Kabahatler Kanunu VUK'a nazaran genel kanun niteliğindedir ve özel hüküm olan VUK 339. madde kabahat niteliğinde olan vergi ziyai ve usulsüzlük için tekerrür düzenlemesi getirmektedir. Bu bağlamda, VUK'ta "suç" olarak zikredilip idari para cezasına bağlanan vergi ziyai ve usulsüzlük eylemlerinin yeni ceza sistemimizde birer kabahat olarak yer aldığını da belirtmelidir.

[9] Toroslu, s. 366.

[10] Centel/Zafer/Çakmut, s. 607 vd.

[11] Bristol'deki seçim öncesi konuşmasından 6 Eylül 1780. John C. Nimmo, The Works of The Right Honourable Edmund Burke in Twelve Volumes, Volume 2. (<http://socserv.mcmaster.ca/econ/ugcm/3ll3/burke/Works02.pdf>) 28.11.2012

Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesine göre, vergi ziyaına sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi halinde vergi ziyası cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artırılır. Kaçakçılık suçunda tekerrür ise TCK hükümleri doğrultusunda değerlendirileceğinden, VUK 359. maddede düzenlenen kaçakçılık suçu genel tekerrüre esas oluşturacaktır ve TCK 58. maddedeki sürelerle tabi olacaktır ki buna göre 5 yıllık bir tekerrür süresi söz konusu olacaktır.

Yasakoyucunun vergi ceza hukukuna yönelik tekerrür düzenlemesi önemli noktalar itibariyle genel ceza hukukundan ayrılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun düzenlemesi 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile getirilen sistemden 1- genel tekerrür yerine özel tekerrürün benimsenmesi, 2- Cezaların artırılması yolunun seçilmesi 3- sürelerin miktarı ve belirlenmesi bakımından farklılıklar arz etmektedir.<sup>[12]</sup> Bu çerçevede söylenebilir ki vergi ceza hukukunda özel, varsayılan, süreli ve ulusal tekerrür kabul edilmiştir.

### A. Özel Tekerrür Sisteminin Benimsenmesi

Ceza hukuku sistemimizde her çeşit suç arasında tekerrür ilişkisinin kabul edilmesi mümkün olduğu halde vergi ceza hukukumuzda önceki ve sonraki mahkûmiyetlerin aynı türden kabahatlere ilişkin olması şart koşulmuştur. Buna göre, tekerrür vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatleri için ayrı ayrı kabul edilmiştir ve biri diğeri için tekerrüre dayanak oluşturmaz.<sup>[13]</sup>

Vergi kabahatlerinde tekerrür kurumunun uygulanabilmesinin aynı türdeki kabahatin aynı türdeki fiillerle işlenmesi sonucu mümkün olabileceği yönünde bir görüş mevcuttur.<sup>[14]</sup> Vergi Usul Kanununda vergi kaybı kabahatinde aynı tür fiilden neyin kastedildiği belirtilmemiştir. Ancak usulsüzlük kabahatinde “... aynı nevi usulsüzlükten maksat, fiillerin 352. maddede gösterilen derece ve fıkralar itibariyle yekdiğerine mutabakatıdır” şeklinde bir ifadeyle aynı tür fiillerle işlemekten ne anlaşılacağını açıklamıştır. Ancak Danıştay'ın kararları ve öğretilerdeki bazı yazarların görüşleri ise, 4369 sayılı Kanun'un 9. maddesiyle yapılan değişiklik sonucunda “aynı neviden bir fiili” ibaresi VUK 339. maddenin metninden çıkarıldığı için genel usulsüzlük suçu hangi neviden fiillerle işlenirse işlensin tekerrüre esas teşkil edebileceği yönündedir. Vergi ziyayı kabahati de yine

[12] Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 5. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2011, s.520; Tahir Erdem, Vergisel Kabahatler, Beta Yayınları, İstanbul 2010, s. 209.

[13] Nihal Saban, Vergi Hukuku, 5. Bası, Beta Yayınları, İstanbul 2009, s. 224.

[14] Kamil Mutluer, Vergi Genel Hukuku, 2. Bası, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2008, s. 272.



ister 359. maddedeki fiillerle ister diğer hukuka aykırı davranışlarla işlenmiş olsun tekerrüre dayanak oluşturur.<sup>[15]</sup>

Özel usulsüzlük kabahatlerinin tekerrürdeki durumuna gelince, bunlar VUK'un sisteminde birer usulsüzlük kabahati olarak yer almaktadır; bu nedenle bunlar ile genel usulsüzlük kabahatleri arasında tekerrür ilişkisinin mümkün olması gerekmektedir.<sup>[16]</sup>

Kanaatimizce, vergi ziyai ile usulsüzlük kabahatleri arasında tekerrür ilişkisinin kurulmasının mümkün olması daha yerinde olacaktır. Mevcut düzenleme çeşitli açılardan bu duruma sakıncalar getirir de yapılacak köklü değişikliklerle vergi kabahatleri arasında tekerrür ilişkisinin kurulması daha adaletli olacaktır. Bunun için vergi ceza hukuku sistemimizde genel ceza hukukundakine benzer adımların atılması ve daha modern ve etkin bir vergi ceza sisteminin kurulması gerekmektedir.<sup>[17]</sup>

### B. Cezanın Artırılması Yolunun Seçilmesi

Tekerrür durumunda cezanın ağırlaştırılması ikinci kez suç işleyeninin kusurunun ağırlaşmış olacağı varsayımına dayanır. Tekerrürün aleyhinde görüş belirten yazarlar bu varsayımın her bir olguda ayrıca kanıtlanması gerektiğini vurgulamaktadır. Tekerrür halinde cezanın artırılması tekerrüre ilişkin hükümün yaptırım kısmı olarak karşımıza çıkmaktadır. Genel ceza hukukunda cezanın artırılması yolu 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile terkedilmiştir. Vergi kabahatleri açısından ceza artırımı yolunun devam etmesi de isabetli görülmemektedir. Zira ikinci kabahatin cezasının tek bir oranla ve otomatikman artırılması tekerrür kurumundan beklenen faydayı sağlamaktan uzaktır. İkinci kabahatin işlenmesinin önlenmesi, failin ıslahı, toplumun tehlikeli suçlulardan korunması amaçlarından hiç birisi düzenlemedeki ceza artırımı yaptırımıyla gerçekleştirilememektedir.

### C. Sürelerin Belirlenmesi ve Hesaplanması

Tekerrüre ilişkin sürelerin belirlenmesinde ve hesaplanmasında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu TCK'nın sisteminden bütünüyle ayrılmıştır. Vergi Usul

[15] Turgut Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, 3. Bası, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010, s. 96. Farklı görüş için bkz. M. Aykut Kelecioğlu, "Vergi Usul Kanununda Tekerrür Hükmi Uygulamasında İkinci Suç Kavramı", *Vergi Sorunları Dergisi*, Ağustos 2002, Sayı 167, s. 40.

[16] Ahmet Bozdağ, *Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür*, Seçkin Yayınları, Ankara 2009, s. 152 vd. Farklı görüş için bkz. Karakoç, s. 522.

[17] Sibel Bilgin, *Mali Cezalar İle Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların Vergi Yasalarının Uygulanması Bakımından Etkinliğinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s. 181 vd.

Kanunu 339'uncu maddenin düzenlemesine göre tekerrürün söz konusu olabilmesi için vergi ziyaında beş, usulsüzlükte iki yıllık bir süre öngörülmüştür.

Kanunda belirtilen sürelerin ne zaman işlemeye başlayacağı ilk kabahat için kesilen cezanın kesinleşmesiyle ilgilidir.<sup>[18]</sup> İlk cezanın kesinleştiği yılı izleyen yılın başından itibaren bu süreler işleyecektir. İlk cezanın kesinleşmesinden takip eden mali yıla kadar olan aradaki sürede işlenecek kabahatler için tekerrür nedeniyle ceza artırımına gidilemeyecektir. Vergi Usul Kanunu'nun düzenlemesi bunu gerektirmektedir. Oysa tekerrür kurumunun karakteri gereği, kabahat oluşturan ikinci fiilin ilk fiilin işlenmesinden veya buna verilecek cezanın kesinleşmesinden sonra gerçekleştirilmesinin yeterli görülmesi daha doğru olurdu. Genel ceza hukukunda da büyük tartışmalara neden olan bu husus TCK m. 58'in düzenlemesi gereği mahkûmiyetin (cezanın) kesinleştiği tarihten sonraki fiillerin tekerrüre konu olacağı şeklinde anlaşılmış ve çoğunlukla yargı kararlarıyla doktrine böyle yansımıştır.<sup>[19]</sup> Bu bağlamda, yeni kabahatin ilk fiil için verilen ceza kesinleştikten sonraki takvim yılı başından itibaren işlenmiş olmasının gerekli görülmesi mevcut düzenleme bakımından daha yerinde olacaktır.<sup>[20]</sup>

Ne var ki, ülkemizdeki uygulama hükmün anlaşılmasında bambaşka yönere sapmış ve ikinci fiil olarak tekerrür yaptırımına tabi tutulan kabahatin ilk fiilden bile önce gerçekleşmesi gibi bir tezat kabul görüp yaygınlık kazanmıştır. Vergi idaresinin yıllarca böyle uygulayıp ceza kestiği işlemler pek çok Danıştay kararına konu edilip iptal edilmiş, en sonunda 2010 yılında hüküm de bir Anayasa Mahkemesi kararına konu olmuştur.<sup>[21]</sup> Söz konusu kararda Mahkeme “*itiraz konusu kuralda tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin her halde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiği tabiidir*” diyerek idarenin uygulamasının son derece hatalı olduğunu vurgulamıştır. Maliye Bakanlığı AYM kararı doğrultusunda bir sirküler yayınlamış ve “*Gelir İdaresince yapılacak tekerrür uygulamalarında cezanın kesinleşme tarihinden sonraki fiiller için tekerrür hükümlerinin uygulanması, cezanın kesinleştiği tarihten önceki yıllara ilişkin tekerrür hükümlerinin uygulanmaması gerektiği*” şeklinde uygulamasında bir düzeltme yapmıştır.<sup>[22]</sup> Ancak bu sirkülerde de tekerrüre esas olacak ikinci kabahatin işlenmesinde sonraki takvim yılının başlamasının değil ilk cezanın kesinleşmesinin esas alınacağı söylenmektedir.

Ayrıca, yukarıda da değinildiği gibi TCK'dan farklı olarak ikinci kabahatin bu süreler içinde gerçekleştirilmiş olması yeterli değildir; VUK'a göre ikinci

[18] Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, 20. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, s. 216.

[19] Özbey, s. 82.

[20] Farklı görüş için bkz. Mutluer, s. 273; Bozdağ, s. 168.

[21] T: 20.05.2010, E: 2009/51, K: 2010/73 sayılı AYM kararı.

[22] Sirküler No: 2010/92

kabahatin bu süreler içinde işlenmiş olması ve bu kabahat nedeniyle hükmedilecek cezanın da söz konusu süreler içinde kesilmesi gerekir.<sup>[23]</sup>

Kesinleşmiş cezanın infazı (tahsili) ise tekerrür için aranan bir koşul değildir.<sup>[24]</sup> Vergi hukukunda tahsil işlemi tekerrür konusunda bir önem taşımamaktadır. Oysa genel ceza hukukundakine benzer şekilde tekerrüre ilişkin sürenin üst sınırını belirleyecek olan sürelerin başlaması için infaz şart koşulmalı, cezanın tahsiliyle bu üst süreler işlemeye başlamalıydı.

#### IV. SONUÇ

Vergi Usul Kanunu'nun kabahatler ve cezalarına ilişkin hükümleri içerisinde tekerrür kurumu genel ceza hukukunun ilkelerinden önemli ölçüde sapmaktadır. Bu durum vergi hukukunun kendine özgülüğü ile gerekçelendirilse de bu konuda ceza hukukunun genel çizgilerinden ayrılmak yerinde olmamıştır. Vergi alanında ortaya çıkan kendine özgü hukuka aykırılıkların daha sistematik şekilde yaptırıma bağlanması mümkünken Vergi Usul Kanunu'nun düzenlemesi bu konuda yetersiz kalmış ve genel ceza hukukunun sistemine uzak düşmekle daha da sorunlu bir hal almıştır. Pek çok hukukçu, muhasebeci ve maliyeci yazar tekerrür hükmünün değiştirilmesine ilişkin çağrıda bulunmuşsa da yasakoyucu, bu konuyu hakkaniyetle düzenlemenin zorluğundan olsa gerek, hükmün değiştirilmesinde pek isteksiz kalmaktadır.

[23] Karakoç, s. 522.

[24] Saban, s. 224; Sahir Erman, Vergi Suçları, İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Yayınları, İstanbul 1988, s. 41.

## KAYNAKÇA

- ARTUK, Mehmet Emin, GÖKÇEN, Ahmet, YENİDÜNYA, A. Caner; Ceza Hukuku Genel Hükümler, 3. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2007.
- BİLGİN, Sibel; Mali Cezalar İle Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların Vergi Yasalarının Uygulanması Bakımından Etkinliğinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.
- BOZDAĞ, Ahmet; Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür, Ankara, Seçkin Yayınları, 2009.
- CANDAN, Turgut; Vergi Suçları ve Cezaları, 3. Bası, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010.
- CENTEL, Nur, ZAFER, Hamide, ÇAKMUT, Özlem; Türk Ceza Hukukuna Giriş, 5. Bası, İstanbul, Beta Yayınları, 2008.
- ERDEM, Tahir; Vergisel Kabahatler, İstanbul, Beta Yayınları, 2010.
- ERMAN, Sahir; Vergi Suçları, İstanbul, İ.Ü. Fen Fakültesi Yayınları, 1988.
- KARAKOÇ, Yusuf; Genel Vergi Hukuku, 5. Bası, Ankara, Yetkin Yayınları, 2011.
- KELECİOĞLU, M. Aykut; "Vergi Usul Kanununda Tekerrür Hükümü Uygulamasında İkinci Suç Kavramı", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 167, Ağustos 2002.
- MUTLUER, M. Kamil; Vergi Genel Hukuku, 2. Bası, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2008.
- NIMMO, John C.; The Works of The Right Honourable Edmund Burke in Twelve Volumes, Volume 2.
- ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami; Vergi Hukuku, 20. Bası, Turhan Kitabevi, 2011.
- ÖZBEY, Özcan; Suçta Tekerrür ve Mükerrirlere Özgü Güvenlik Tedbirleri, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 88, 2010.
- SABAN, Nihal; Vergi Hukuku, 5. Bası, Beta Yayınları, 2009.
- ŞENYÜZ, Doğan; Vergi Ceza Hukuku, 3. Bası, Ekin Kitabevi Yayınları, 2005.
- TOROSLU, Nevzat; Ceza Hukuku Genel Kısım, 11. Bası, Savaş Yayınları, 2008.