

VERGİ CEZA HUKUKUNDA TEKERRÜR

Mehmet KÜÇÜKKAYA

ÖZET

Toplumsal hayatı düzenleyen kurallardan bir tanesi de hukuk kurallardır. Diğer kurallardan farklı olarak hukuk kurallarına aykırı hareket etmenin maddi bazı yaptırımları bulunmaktadır. Kamu otoritesi, kişilerin hukuk kurallarına uygun bir biçimde yaşam sürmelerini arzular. Ancak kişiler çeşitli saiklerle hukuk kurallarının himaye etmeyeceği davranışlar sergileyebilmektedir. Bu durumda kamu otoritesinin egemenlik bağlamında sahip olduğu yaptırım gücü devreye girmekte ve kişiler hukuki yaptırımlara maruz kalmaktadırlar. Bu yaptırım konularından biri de Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen yükümlülüklerle aykırı davranılması halinde hükmedilen idari para cezalarıdır. Pek çok yaptırım ögesinde olduğu gibi Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen idari para cezalarının ihdasında da güdülen temel amaçlardan biri de caydırıcılık ve ıslahdır. Burada belirlenen hedeflere ulaşma konusunda kabul edilen argümanlardan biri de tekerrür konusudur. Mükellef veya vergi sorumlusunun bir vergi kabahati işledikten sonra VUK'ta öngörülen süre ve koşullar içerisinde bu kabahati tekrarlaması halinde cezası belli oranda artırılmaktadır. Bu çalışmada, bir vergi ceza hukuku konusu olarak tekerrür kurumunun geçerlilik şartları ve sonuçları doktrin ve yargı kararları da dikkate alınarak incelenmiş ve bazı tespit ve değerlendirmelerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: tekerrür, tekerrürün şartları, cezanın keskinleşmesi, vergi kabahatleri, tekerrürün sonuçları

REPETITION IN TAX PENALTY LAW

ABSTRACT

One of the rules regulating the social life is also the rule of law. Unlike other rules there are some legal sanctions for acting contrary to the law of property. Public authority, desires of the people to lead a life in accordance with the law rules. However, people can exhibit behavior with various motives that is unacceptable of the law rules. In this case, the public authority has the power to impose sanctions in the context of the sovereignty and propelled the people exposed to legal sanctions. One of these sanctions is administrative fine because of falling foul of the Tax Procedure Law. The main purpose of the administrative fine according to falling foul of the Tax Procedure Law is deterrence and rehabilitation as other many legal sanctions. One way of achieving these objectives is the repetition issue. If the taxpayer or withholder

* Yrd. Doç. Dr., Harran Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Mali Hukuk, mail: mkkaya63@hotmail.com

is commit same tax offense twice within a certain time and requirement according to Tax Procedure Law at a certain rate increases penalties. In this study, validity terms and results of repetition issue is examined as issue of Tax Penalty Law. It is examined taking into account the doctrine and judicial decisions and made some determination and evaluation.

Keywords: *repetition, conditions of repetition, finalization of the penalty, tax culpabilities, results of the repetition*

GİRİŞ

Devlet tarafından yerine getirilen kamu hizmetleri ve harcamalarının finansmanında en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Bu hizmetlerin ve harcamaların zamanında ve gereği gibi yapılabilmesi ise büyük ölçüde vergilerin kanunlarında belirtilen kurallar çerçevesinde ve zamanında tahsiline bağlıdır. Vergi Usul Kanunu'nda, vergileme ilişkisinin sağlıklı bir şekilde işlemesi için, mükellefe ve/veya vergi sorumlusuna uyması gereken bir takım ödevler yüklemektedir. Bu ödevlere uyulmaması halinde vergi yasalarının belirlediği bazı yaptırımlar uygulanmaktadır. Bu müeyyidelerin temel amacı, vergi kaybına sebebiyet veren veya kamu düzenini bozanları cezalandırıp bunların ıslahını sağlama yanında daha baştan caydırıcı bir etki yaratıp vergiye ilişkin ödevlerin zamanında ve kurallara uygun olarak yerine getirilmesini sağlamaktır. Kanunlarda öngörülen bu müeyyidelerin bazı mükellefler için caydırıcı olmadığı veya ıslah edici etki yaratmadığı, vergi ödevlerine uymama eyleminin bu kimselerce mükerreren işlendiği görülmektedir. Bu durumda kanun koyucu bu mükelleflere veya vergi sorumlularına karşı daha ağır müeyyideler uygulama yoluna gidebilmektedir. Vergi hukukunda bu ağırlaştırma karşımıza, suçla mücadele ve suçun önlenmesinde fayda sağlayacak nitelikte bir suç politikası aracı olarak tekerrür müessesesini çıkarmaktadır.

Bu çalışmada, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan ve sadece vergi kabahatleri açısından uygulama yeri bulan tekerrür kurumu incelenecektir. Tekerrüre ilişkin genel bir açıklama ile türleri incelendikten sonra vergi hukukundaki tekerrür müessesinin uygulanabilme şartları ve buna bağlanan sonuçların neler olduğu, doktrin ve yargı kararlarının bu şartlara ilişkin yaklaşımları dikkate alınarak konu irdelenecek ve bazı tespit ve değerlendirmelerde bulunulacaktır.

1. Genel Olarak Tekerrür

Arapça kökenli bir kelime olan tekerrür; “bir daha olma, bir daha vuku bulma, tekrarlanma” anlamına gelmektedir.¹ Hukuki alanda tekerrür olarak ifade edilecek eylemlerin karşılandığı ve buna bazı hukuki sonuçların bağlandığı temel alan ceza hukukudur. Bu bağlamda bir ceza hukuku kavramı olarak tekerrür; bir kişinin daha önce işlemiş olduğu bir suç nedeniyle kesin olarak mahkûm edildikten sonra belirli bir süre içerisinde yeniden suç işleyen kişinin durumudur.² Bu konumdaki kimseye de “mükerrir” denir.³ Tekerrür, gerek ilk defa suç işleyenlerin yeni bir suç işlemesinin önlenmesi, gerekse tehlikeli suçlulara karşı toplumun korunması bakımından önem arz eden bir kurum olup⁴, hukukumuzda cezaları şahsileştirme vasıtalarından biri olarak kabul edilmektedir.⁵

Tekerrür durumunda cezanın ağırlaştırılmasına ilişkin leh ve aleyhte teoriler mevcuttur. Tekerrürü kabul etmeyen teori ilga teorisidir. Bu teoriye göre, ilk suç ile sonradan işlenen suç arasında bir bağ mevcut değildir, bundan dolayı sonraki suça verilecek ceza üzerinde ilk suçun bir etkisi olamaz. Bir kimsenin son suçunun cezası daha önce işlediği suçundan dolayı arttırılacak olursa no bis in idem, yani aynı fiilin iki defa cezalandırılmayacağı kuralına aykırı hareket edilmiş, dolayısıyla ilk suça ikinci defa ceza verilmiş olunacaktır.⁶

Tekerrür halinde ikinci suça ait cezanın arttırılmasını kabul eden teoriler ise; cezanın yetersizliği teorisi, suçun ağırlığı teorisi ve subjektif teorilerdir.⁷ Cezanın yetersizliği teorisine göre; tekerrür sebebiyle ikinci suçun cezasının artırılma sebebi nispi yetersizliğinden ibarettir ve bu yetersizlik birinci cezanın hor görüldüğünü açığa vuran yeni suçun işlenmesiyle sabittir. Dolayısıyla cezadan beklenen maddi ve manevi amacın gerçekleşebilmesi için cezanın artırılması gerekir. Suçun ağırlığı teorisine göre ise, mükerrir tarafından işlenen suç, ilk defa suç işleyen kimsenin fiiline oranla daha ağır sayılmaktan ibarettir; mükerririn suçu daha ağır sayılınca, mükerrire verilecek cezanın artırılması da normal ve zorunlu olmaktadır. Subjektif teorisine göre

¹ GÖKCEN, s.129

² ÖZTÜRK/ERDEM, s.418; HAKERİ, s.604

³ BALCI, s.134

⁴ ORGAN/ÇEVİKCAN, s.57

⁵ GÖKCEN, s.129

⁶ OKAY, s.333

⁷ Bak., DOĞRUSÖZ, Tekerrür-I, s.254-255; ORGAN/ÇEVİKCAN, s.56

ise, tekerrür halinde suçun ağırlığına tesir eden bir hususun bulunmayıp, failin daha tehlikeli olması veya bir takım sübjektif nitelikler taşıması dolayısıyla cezanın artırılmasını kabul etmektedir. Bu teoriyi savunanlara göre, mükerrir tarafından işlenen suçla, ilk defa suç işleyen kimse tarafından işlen suç arasında hiçbir bakımdan fark yoktur. Bundan dolayı tekerrür, suçta tesir eden bir hal, bir ağırlaştırıcı sebep değildir. Kanun koyucu mükerririn cezasını, suçluya ait düşüncelerle artırmaktadır.⁸

2. Tekerrür Türleri

Öğretide tekerrürün koşulları bakımından sistemler olarak da adlandırılan tekerrür türleri; gerçek tekerrür-varsayılan (mefruz) tekerrür, genel tekerrür-özel tekerrür, süreli tekerrür-süresiz tekerrür, milli tekerrür-milletlerarası tekerrür ve mecburi tekerrür-ihiyari tekerrür olarak beş temel türden oluşmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibidir.⁹

Gerçek Tekerrür-Varsayılan (Mefruz) Tekerrür; Tekerrürün varlığı için önceki suçtan dolayı hükmedilen cezanın çekilmesi, yani infazı şart ise gerçek; yalnızca mahkûmiyetin kesinleşmesi yeterli ise, varsayılan tekerrür vardır.

Genel Tekerrür-Özel Tekerrür; Tekerrürün uygulanabilmesi için, işlenen suçların aynı cins olması şart ise yani mahkûmiyete konu olan suçla sonraki suç arasında ayniyet aranıyorsa özel tekerrür; buna karşılık iki suç arasında ayniyet aranmıyorsa genel tekerrürün varlığından söz edilir.

Süreli Tekerrür-Süresiz Tekerrür; Tekerrürün uygulanabilmesi için, birinci mahkûmiyetten veya cezanın çekilmesinden itibaren belli bir süre içerisinde ikinci suçun işlenmesi şart ise süreli tekerrür; buna karşın ilk mahkûmiyet kararından itibaren ne kadar süre geçerse geçsin yeniden suç işlenmesi halinde ikinci suçun cezasının tekerrür nedeniyle arttırılacağı sisteme ise süresiz tekerrür denir.

Milli Tekerrür-Milletlerarası Tekerrür; Tekerrüre esas olan mahkûmiyet yalnızca ülke mahkemelerinin hükmü ise milli tekerrür; başka ülke mahkemelerinin mahkûmiyet hükümleri de esas alınabiliyorsa milletlerarası tekerrür söz konusudur.

Mecburi Tekerrür-İhtiyari Tekerrür; Kanunda yer alan şartlar gerçekleştiğinde tekerrür hükümlerinin uygulanması zorunlu ise mecburi

⁸ Bak., DÖNMEZER/ERMEN, s.138-149

⁹ ÖZTÜRK/ERDEM, s.421; BAYRAKLI/BOZDAĞ, s.381

tekerrür; kanunun öngördüğü şartlar gerçekleşmesine rağmen hakime tekerrür hükümlerini uygulayıp uygulamama konusunda takdir yetkisi verilmiş ise ihtiyari tekerrür söz konusudur.

3. Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür

Vergi ceza hukukunda tekerrür, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Tekerrür" kenar başlıklı 339'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre;

"Vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyası cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır." biçimindedir. Mezkur madde bugünkü halini 4369 Sayılı Kanun'un 9'uncu maddesiyle yapılan değişiklikten sonra almış ve 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlük kazanmıştır. Maddenin değişiklikten önceki hali ise;

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

4369 Sayılı Kanun gerekçesine göre;¹⁰ 339'uncu maddede yapılan düzenlemedeki temel amaç, 4369 Sayılı Kanun öncesi ana hatlarıyla kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarının tek başlık altında, "vergi ziyası" cezası olarak değiştirilmesine paralel yapılan teknik bir düzenlemedir. Bu belirleme dışında madde gerekçesinde konuya ilişkin olarak başka bir açıklama yapılmamıştır.¹¹

Mezkur maddenin değişiklik öncesi ve sonrası hali incelendiğinde; kaçakçılık, ağır kusur ve kusur ifadelerinin madde metninden çıkarılıp bunların yerine vergi ziyasının getirildiğini, tekerrürün uygulanabilmesi için işlenen ilk fiil ile ikincisinin aynı neviden olması gereğinin maddeden çıkarıldığı görülmektedir. Ayrıca değişiklik öncesinde tekerrür hükmünün

¹⁰ KOCAHANOĞLU, Vergi Kanunları, s.442, "Tasarının 9'uncu maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ceza sisteminde yapılan değişikliklere paralel olarak tekerrür ile ilgili 339'uncu maddesi yeniden düzenlenmektedir. Ceza uygulamasında basitlik sağlamak amacıyla tekerrür halinde kesilen vergi cezalarının artırımında herhangi bir farklılığa gidilmemiştir."

¹¹ KELECİOĞLU, s.40

uygulanabilmesi için maddede belirtilen süreler içinde aynı türden bir kabahat fiilinin işlenmesi gerekirken, değişiklik sonrasında aynı türden bir kabahat cezasının kesilmesi yeterli görülmüştür.

Yukarıda kısaca açıklanan tekerrür türleri dikkate alındığında VUK'da yer alan tekerrür düzenlemesinin; önceki cezanın infazını aramayıp, sadece kesilmesini yeterli görmekle mefruz tekerrürün, tekerrür hükümlerinin uygulanmasında önceki suçla sonraki suçun aynılığını aramak suretiyle özel tekerrürün, tekerrüre esas alınacak önceki suçun belirli zaman diliminde işlenmiş olmasını aramakla süreli tekerrürün,¹² maddede belirtilen şartların ortaya çıkması halinde tekerrür hükümlerinin uygulanmasının zorunluluk taşınması nedeniyle mecburi tekerrürün, mezkur maddede veya VUK'da yabancı devlet mahkemelerince verilmiş ve/veya kesinleşmiş cezaların dikkate alınacağına ilişkin bir hüküm bulunmadığından milli tekerrürün konusunu oluşturduğu anlaşılmaktadır.¹³

VUK'un ceza hukukuna ilişkin bölümü, vergi ilişkisinden doğan ve vergi suçu ile vergi kabahati oluşturan fiillerle bunlar için öngörülen adli ve idari cezaları düzenlemektedir. Bu haliyle VUK, ceza hükümleri açısından TCK'ya ve Kabahatler Kanunu'na göre özel, diğer vergi kanunlarına göre ise genel ceza kanunu konumundadır. VUK'da tekerrürü düzenleyen 339'uncu madde sadece vergi kabahatlerine ilişkin olduğundan, vergi suçlarına uygulanması olanaklı değildir. VUK'da vergi suçlarına yönelik tekerrüre ilişkin herhangi bir düzenleme yer almadığından bu konuda TCK'daki tekerrüre ilişkin hükümler uygulanacaktır.

1.1. Tekerrürün Şartları

VUK'un 339'uncu maddesi uyarınca vergi kabahatlerine tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için maddede belirtilmiş bulunan bazı şartların birlikte gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bu şartlar;

- Vergi ziyana sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı kesilen önceki cezanın kesinleşmiş olması,

¹² DOĞRUSÖZ, (http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=105638 erişim 25 Kasım 2014)

¹³ VUK'un benimsemiş olduğu milli tekerrüre ilişkin olarak ORGAN/ÇEVİKCAN; günümüzde çok uluslu şirketlerin, yerli-yabancı şirket ortaklıklarının yaygınlaştığı bir ekonomi modelinde milletlerarası tekerrürün vergi hukukunda düzenlenmemiş olmasını bir eksiklik olarak görmekte ve başka ülke mahkemelerinin mahkûmiyet hükümlerinin de esas alınarak milletlerarası tekerrürün kabul edilmesi gerektiğini ifade etmektedirler. Bak., ORGAN/ÇEVİKCAN, s.63

- Önceki ceza kesinleştikten sonra aynı kişiye aynı neviden yeni bir vergi cezası kesilmesi,

- İkinci kabahatin belirli bir süre içinde işlenmiş ve cezasının kesilmiş olmasıdır.

3.1.1. Vergi Kabahati Nedeniyle Kesilen Önceki Cezanın Kesinleşmiş Olması

VUK'da düzenlenmiş bulunan tekerrür hükmü, sadece vergi kabahatlerine uygulanabileceğinden öncelikle vergi kabahati teşkil eden bir fiilin işlenmiş olması gerekmektedir. VUK'da düzenlenmiş bulunan vergi kabahatleri ise vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatleridir.

VUK'un 339'uncu maddesinin açık hükmüne göre tekerrür hükmünün uygulanabilmesi için birinci şart, önceki işlenen kabahatlere ilişkin vergi cezasının, yeni eyleme dair cezai müeyyidenin uygulanması aşamasından önce kesinleşmiş olması gerekmektedir. Bu itibarla tekerrür hükmünün uygulanabilmesi için, önceki cezanın kesilmiş olması ve tebliğ edilmesi yeterli değildir.¹⁴ Aynı zamanda bu cezanın kesinleşmiş olması da gerekmektedir. Cezanın kesinleşmiş olmasından maksat, cezanın artık uyumsuzluğa konu edilemez ve tahsil edilebilir hale gelmesidir.¹⁵ Bu cezanın bilfiil infazı, yani vergi cezasının tahsil edilmiş bulunması şart değildir.¹⁶ Tekerrür hükmünün uygulanmasının önceki cezanın kesinleşmiş olmasına bağlanması, kesinleşme tarihinin tespitini önemli hale getirmektedir. Aşağıdaki durumlardan birinin meydana gelmesi halinde cezanın kesinleşmiş olduğu kabul edilir.¹⁷

i- Kesilen cezanın itirazsız ödenmesi; ceza muhatabının kesilen cezayı dava konusu yapmaksızın kendi rızasıyla ödemesi halinde ceza, ödenme tarihinde kesinleşmiş sayılır.

ii- Cezaların dava açma süresi içinde dava konusu edilmemesi; ceza muhatabının kesilen cezaya karşı ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 günlük dava açma süresi içinde dava açmaması halinde dava açma süresinin sonunda ceza kesinleşmiş sayılır.

iii- İlk derece mahkemesinin ret kararı üzerine kanun yollarına başvurulmaması; cezaya karşı süresinde dava açılmasına rağmen davanın

¹⁴ ERDEM, s.13

¹⁵ KOCAHANOĞLU, Vergi Suçları s.156-157

¹⁶ ERMAN, s.41

¹⁷ ŞENYÜZ, s.235

reddedilmesi üzerine kanun yollarına gidilmemesi halinde, kanun yollarına gidilme süresi sonunda ceza kesinleşmiş sayılır.

iv- Cezaya karşı süresinde dava açılmış, fakat davanın reddedilmesi üzerine kanun yoluna gidilmişse ve üst mahkeme ret kararı vermişse, bu mahkeme kararının tebliği anında ceza kesinleşmiş sayılır.

v- Cezalarda uzlaşmanın vaki olması; uzlaşmaya başvurulup uzlaşmanın vaki olması halinde, uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarihte ceza kesinleşmiş sayılır.

vi- Ceza için VUK'un 376'ncı maddesine göre cezalarda indirim talebinde bulunulmuşsa, indirimden arta kalan cezanın ödendiği tarihte ceza kesinleşmiş sayılır.

Yukarıda verilen bilgiler çerçevesinde sonraki cezanın kesildiği sırada daha önce işlenmiş olan bir kabahate ilişkin kesinleşmiş bir ceza yoksa tekerrür hükümlerinin uygulanması mümkün değildir. Nitekim bu konuya ilişkin bir uyuşmazlıkta Danıştay, *“Kaçakçılık sebebi ile tekerrür cezası kesilebilmesi için aynı fiil nedeniyle daha önce kesilen kaçakçılık cezasının kesinleşmiş olması gerektiği...”*ne hükmetmiştir.¹⁸

Yukarıda da ifade edildiği üzere uzlaşmanın vaki olması durumunda ceza kesinleşmiş sayılmaktadır. Vergi kabahatinin uzlaşmaya konu edilmesi ve uzlaşmanın vaki olması halinde vergi cezasının aynen kabul edilmesi, ceza tutarının azaltılması veya tamamen ortadan kaldırılması mümkündür. Vergi cezasının aynen kabul edilmesi durumunda, uzlaşma kapsamında ceza tutarı aynen kesinleştiğinden tekerrür uygulaması yönünden özellik arz eden bir durum söz konusu olmamaktadır. Bununla birlikte ceza tutarının azaltılması veya sıfırlanması halinde, ceza türü aynı kalmakla birlikte cezanın tutarı değişmektedir. Cezanın uzlaşma kapsamında tutarının azaltılarak kabul edilmesi ve kesinleşmiş olması, sonradan aynı türde kesilecek cezalar için tekerrür hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.¹⁹ Nitekim Danıştay da bu konuya ilişkin olarak vermiş olduğu kararlarda, *“uzlaşma hükümlerine göre ödenmesi gereken cezanın nev'inde değişiklik yapmayıp miktarında indirimi sağladığından önceki cezanın kaçakçılık olması nedeniyle,*

¹⁸ Dn. 3.D., 08.11.1993 tarih ve E.1992/2643, K.1993/3305; aynı yönde vermiş olduğu başka bir kararında da “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...”, Dn. 9.D., 26.12.1997 tarih ve E.1996/6122, K.1997/4455 (ASLANPINAR, s.273)

¹⁹ ERDEM, s.14

olayda tekerrür hükümlerinin uygulanması gerekir.”²⁰; “uzlaşma halinde ceza türü değişmeyeceğinden, koşullarının bulunması halinde, tekerrür zammı uygulanabileceği”²¹ şeklinde görüşünü ortaya koymuştur. Ancak vergi cezalarının uzlaşma kapsamında tamamen kaldırılması (sıfırlanması) durumunda bu uzlaşmanın konusunu oluşturan ve cezası kaldırılan kabahatin, tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi açısından aranan kesinleşmiş ön ceza olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği konusunda iki görüş bulunmaktadır.

Bir görüşe göre, uzlaşma sonucunda vergi cezasının kaldırılması halinde cezanın sadece parasal yönü kaldırılmış olmaktadır. Cezanın parasal sonuçları dışındaki hukuki sonuçları varlığını devam ettirmektedir. Uzlaşma komisyonları, kesilen vergi cezasının kanuna uygun olup olmadığını karara bağlayan ve işlenen kabahati bütün sonuçlarıyla ortadan kaldıran bir yargı merci olmadığı gibi, kararları da yargı kararı niteliğinde değildir. Uzlaşma, sadece taraflar arasında cezanın parasal tutarına ilişkin anlaşma sağlayan ve vergi cezasının kolay ve ihtilafsız tahsil edilmesine yönelik düzenlemeler yapan bir müessesedir. Bundan dolayı, uzlaşmaya varılan hallerde, uzlaşma tutanağının taraflarca imzalandığı yani uzlaşmanın vaki olduğu tarihte söz konusu vergi cezası da kesinleşmiş olmaktadır.²² Bu nedenle uzlaşma sonucunda kesilen ceza miktarı kaldırılırsa (sıfırlansa) bile yeni bir kabahat işlendiğinde tekerrüre esas alınmalıdır.²³

Diğer görüşe göre, uzlaşma görüşmeleri neticesinde vergi cezasının kaldırılması (sıfırlanması), cezanın şeklen kesinleşme imkanını ortadan kaldırır. Ceza kaldırılınca ortada bir ceza kalmadığından kesinleşmiş cezadan ve buna bağlı olarak tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesinden söz etmek olanaksızdır.²⁴ Özellikle tarhiyat öncesi uzlaşmada üzerinde uzlaşılan ceza, henüz tarhiyat öncesindeki aşamada tespit edilen bir husustan ibarettir. Bu itibarla, cezanın tarhiyat öncesinde kaldırılması durumunda ceza kesilmesi işleminden önce bu ceza ortadan kaldırılmış olacaktır. Bu nedenle kaldırılan cezaya dayanılarak tekerrür hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.²⁵

²⁰ Dn. 3.D., 10/04/1986 tarih ve E.1986/343, K.1986/2167; Dn. 3.D., 14/02/1989 tarih ve E.1988/1552, K.1989/387:“uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarih itibarıyla kesinleşmiş bulunan kaçakçılık cezasını müstelzim fiilin beş yıl içinde tekrarlanması halinde tekerrür cezası kesilebileceği”, (ERDEM, s.14)

²¹ Dn. 3.D., 27/05/1987 tarih ve E.1987/169, K.1987/1389, (ASLANPINAR, s.273)

²² UYSAL/EROĞLU, s.796-797; DOĞRUSÖZ, Tekerrür-II, s.249

²³ ŞENYÜZ, s.235, dp. 315; ORGAN/ÇEVİKCAN, s.60; PALA, s.136

²⁴ IŞIK, s.28; ÖZBALCI, s.905; ÖZYER, s.830

²⁵ ERDEM, s.15; cezanın sıfırlanması durumunda tekerrür hükümlerinin uygulanmaması

Uzlaşma kapsamında cezanın kaldırılması durumunda, cezanın parasal sonuçları dışındaki hukuki sonuçlarının varlığını sürdürdüğü görüşüne biz de katılıyoruz. Ancak tarhiyat sonrası uzlaşmada bir hususun özellik arz ettiği düşüncesindeyiz. O da şudur. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin VUK'un Ek 1'inci maddesi; *“Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece yapılacak tarhiyatta, vergi ziyana sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanununun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir....”* şeklindedir. Şayet ceza muhatabı uzlaşma komisyonuna başvururken, idarece kesilen vergi cezasının nedeni olarak VUK'un 369'uncu maddesinde yer alan bir yanılma hali ya da aynı Kanununun 116, 117 ve 118'inci maddelerinde düzenlenmiş bulunan bir vergi hatasının varlığını iddia eder ve uzlaşma komisyonu da bunun varlığını kabul ederek cezanın kesilmesine yer olmadığına ve cezanın terkinine karar verirse, ortaya çıkan ve vergi kabahatine ilişkin açıklama da içeren bu uzlaşma tutanağının tekrerrüye esas alınmaması gerektiği düşüncesindeyiz. Çünkü, her ne kadar VUK'da yanılma halinde ceza kesilmeyeceği ya da vergi hatasının türüne bağlı olarak cezanın tamamen terkin edilerek düzeltilebileceği ifade ediliyor olsa da aslında bu durumları sadece cezayı ortadan kaldıran haller yanında kabahatliliği de ortadan kaldıran durumlar olarak kabul etmek gerekir. Bu durumları bir yerde ceza hukukunda yer alan hukuka uygunluk sebeplerine benzetmek mümkündür.

Tekerrür hükümlerinin uygulanması bakımından üzerinde durulması gereken bir diğer konu da af nedeniyle cezaların ortadan kaldırılması durumunda bunun tekrerrüye etkisinin ne olacağıdır. Af düzenlemesi ile affa uğrayan vergi cezası farklı aşamalarda bulunabilir. Affa uğramış ceza henüz tespit edilmemiş bir kabahat olabileceği gibi, tespit edilip cezası kesilmiş ancak kesinleşmemiş, kesinleşmiş fakat henüz tahsil edilmemiş olabilir. Affın kabul edildiği tarihte, henüz tespit edilmemiş bir kabahate ilişkin ya da tespit edildiği ve kesildiği halde kesinleşmemiş cezaya etkisi, bunların ceza muhatabı üzerinde kesin bir nitelik kazanmadan ortadan kalkması şeklinde olduğundan tekrerrüye dayanak olmaması gerekir.²⁶ Kesinleşen fakat henüz

gerektiğine yönelik görüşler için bak., COŞKUN/ÇELİK, s.73

²⁶ ERDEM, s.15

tahsil edilmemiş cezanın affa uğraması halinde ise çıkarılan affın genel af mı özel af mı olduğuna bakmak gerekir. Kesinleşmiş cezanın genel affa uğraması, cezayı ve bütün hukuki sonuçlarını ortadan kaldırdığından, affa uğrayan ceza tekerrüre esas alınmaz. Özel af ise, cezayı ortadan kaldırıp, kabahatlilik durumunu etkilemediğinden daha sonra işlenecek kabahatin cezası diğer şartlar da bulunduğu takdirde tekerrüre ilişkin hükümlere göre artırılır. Cezanın kısmi affa uğraması halinde ise, cezanın belirli bir kısmı veya oranı ortadan kalktığı için cezanın aftan sonra kalan ve kesinleşen kısmı tekerrür uygulaması açısından dikkate alınacaktır.²⁷

3.1.2. Tekerrüre Konu Olan Önceki ve Sonraki Cezanın Aynı Neviden Olması

Tekerrürden bahsedebilmek için ikinci şart, önceki ceza kesinleştikten sonra aynı kişiye aynı neviden yeni bir vergi cezasının kesilmesidir. Yani önceden kesilen cezanın kesinleşmiş, daha sonra da maddede belirtilen süre içerisinde yeni bir vergi cezasının kesilmiş olması gerekmektedir.

Vergisel kabahatlere tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için, cezası önce kesinleşen vergisel kabahat ile cezası sonra kesilen vergisel kabahatin her ikisinin de aynı türden olması gerekip gerekmediği konusunda doktrinde görüş birliği bulunmamaktadır. Bunun nedeni, VUK'un 339'uncu maddesinde 4369 Sayılı Kanun ile değişmeden önceki halinde cezayı gerektiren ilk fiil ile sonraki fiilin aynı neviden olması gerektiği açıkça belirtilmişken, değişiklikten sonra mezkur maddede bu ifadeye yer verilmemiş olmasıdır. Yukarıda da belirtildiği üzere maddede yapılan değişikliğin gerekçesine bakıldığında, yapılan değişikliğin, vergi ziyayı açılması durumunda uygulanan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarının vergi ziyayı cezası başlığı altında birleştirilmiş olmasından sonra maddenin bu düzenlemeye uygun hale getirilmesinden ibaret olduğu anlaşılmakla birlikte, "*aynı neviden bir fiil*" olma şartının maddeden kaldırılması, vergi ziyayı ile usulsüzlüğün birbirine tekerrür ettirebileceği görüşünün ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu görüşü savunanlara, diğer bir ifadeyle vergisel kabahatler açısından genel tekerrürü benimseyenlere göre, vergisel kabahatlerin birbirine tekerrür oluşturması için aynı türden olmalarına gerek yoktur. Bundan dolayı, vergi ziyayı usulsüzlük için, usulsüzlükler de vergi ziyayı için tekerrür uygulamasında dayanak olarak kabul edilebilir.²⁸

²⁷ ERDEM, s.16

²⁸ ŞENYÜZ, s.233-234; BAKAR, s.178; SİLAHŞÖR, s.285

Özel tekerrürü benimseyenlere göre ise, 339'uncu maddede yapılan yasal düzenlemenin önceki ve sonraki halinde de kanun koyucu tekerrür hükümlerinin uygulanması bakımından her iki kabahati ayrı ayrı esaslara ve sürelerle bağlamıştır. Vergi ziyasında beş yıl, %50 artırımı; usulsüzlükte iki yıl, %25 artırımı şartlarını getirmiştir. Şayet nevi bakımından bir ayırım gözetmemiş olsaydı her ceza açısından ayrı ayrı süre ve oran belirlemez ortak bir düzenleme yapardı. Kanun Koyucunun 4369 Sayılı Kanun ile 339'uncu maddede yaptığı değişikliğin asıl amacı, vergi cezalarında yapılan diğer temel değişikliklere uyumdur.²⁹ Bu itibarla tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için, hem önceki hem sonraki cezanın vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezası türünde olması gerekir. Önceki ve sonraki ceza farklı türden ise örneğin kesilip kesinleşen önceki ceza vergi ziyai, sonraki ceza usulsüzlük ise sonraki cezaya tekerrür hükümleri uygulanamayacaktır.³⁰ Bizce de mezkur maddede “*aynı neviden bir fiil*” ibaresinin kaldırılmış olması, genel tekerrürün benimsenmiş olduğuna değil, aynı nevideki kabahatin, yani vergi ziyai veya usulsüzlüğün, aynı neviden bir fiil ile işlenmiş olmasının gerekli olmadığı şeklinde anlaşılması ve uygulanması gerekir.

Tekerrür hükümlerinin uygulanma şartlarından biri olan önceki ve sonraki cezanın aynı neviden olup olmayacağına ilişkin konu da bile doktrinde fikir birliğinin bulunmaması, tekerrür hükmünü düzenleyen maddenin bu noktada açık hüküm içermemesinden kaynaklanmaktadır. Vergi kanunlarının uygulanmasında tereddüt edilen hususlarda yorumlama yöntemleri elbette önem taşımaktadır. Ancak, özellikle suç ve cezalara ilişkin konularda veya bunların yansımalarında, temel hususların, farklı görüş ve yorumlara yer vermeyecek surette ilgili maddelerde açıkça ortaya konulması zorunluluk taşımaktadır.

Tekerrür nedeniyle ilave vergi cezası kesilebilmesi için; yeni kesilen vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezasını gerektiren fiilin, daha önce kesilmiş ve kesinleşmiş bulunan vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezasının kesilmesine neden olan fiil ile aynı neviden olması gerekli değildir. Aynı nevi fiilden maksat, işlenen fiilin mahiyet ve karakterinin aynı olmasıdır.³¹ Örneğin kesinleşen ilk vergi ziyai kabahatinin sahte belge kullanma, ikinci kesilen vergi ziyai kabahatinin ise matraha ait tutarın eksik gösterilmesi fiilleri nedeniyle kesilmiş olması tekerrür hükümlerinin uygulanmasına engel

²⁹ UÇAK, s.95; İNALTONG, s.10

³⁰ IŞIK, s.21; KARAKOÇ, s.497; UYSAL/EROĞLU, s.790; ÖNER, s.155; ÜREL, s.886

³¹ UYSAL/EROĞLU, s.790

değildir. Usulsüzlük cezasında da tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için, cezayı gerektiren fiilin VUK'un 352'nci maddesinde belirtilen derece ve fıkralar itibariyle aynı olmasına gerek yoktur.³² Önemli olan, birinci defa kesilen cezanın kesinleşmiş olması ve daha sonra kesilen cezanın da önceki ceza ile aynı neviden olmasıdır. Diğer bir ifadeyle, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezası bakımından, aynı nevi cezayı gerektiren kabahat fiilleri birinci ve ikinci eylemde farklı olsa bile tekerrür hükümleri uygulanacaktır.³³

VUK'un 339'uncu maddesinde, tekerrür kapsamına giren kabahatler olarak vergi ziyai ile usulsüzlükten bahsedilmiştir. Vergi ziyai kabahatinin ve kapsamının ne olduğu aynı Kanunun 341'inci maddesinde açıkça belirtilmiştir. Ancak usulsüzlük cezalarından kastın, sadece genel usulsüzlüğü mü, yoksa bunun yanında özel usulsüzlüğü de mi kapsadığı yazında tartışmalıdır. Uygulamada yaygın olan görüşe göre, tekerrür hükümlerinin kapsamına sadece VUK'un 352'nci maddesinde sayılan birinci ve ikinci usulsüzlüklerin girdiği, özel usulsüzlük fiil ve cezalarının yer almadığı şeklindedir. Bu görüşe göre, özel usulsüzlük cezalarında fiilin yeniden işlenmesi, 353'üncü madde hükmünde özel düzenlemeye bağlanmış olduğundan tekerrür hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.³⁴ Aksi görüşe göre ise,³⁵ kanun koyucu, tekerrür kapsamına sadece genel usulsüzlüğü almak isteseydi, fiil ayrılığının düzenlendiği 337'nci madde hükmünde olduğu gibi özel bir düzenleme yapabilirdi. Aynı şekilde kanun koyucu, 353'üncü madde hükmünde "tek bir fiilin muhtelif cezayı istilzam etmesi"ni düzenleyen 336'nci madde hükümlerinin özel usulsüzlük cezaları hakkında uygulanamayacağını açıkça belirttiği gibi, 339'uncu maddede de tekerrür hükümlerinin özel usulsüzlük cezalarına uygulanmayacağını belirtebilirdi. Bu sebeple özel usulsüzlüğe konu eylemler bakımından da tekerrür hükümleri uygulanmalıdır. Öte yandan özel usulsüzlük cezalarının tekrarı halinde ne surette ceza verileceğinin

³² Aksi yöndeki görüşler için bak., ÖZYER, s.834; KELECIOĞLU, s.41

³³ UYSAL/EROĞLU, s.790-791; bak., UÇAK, s.96-97

³⁴ ÖZBALCI, s.910; ŞENYÜZ, s.232; ÖNER, s.155; ÜREL, s.890; UZUNOĞLU, s.31; İŞİK, s.23-24; ORGAN/ÇEVİK, s.59'da; "Tekerrürün düzenlendiği 339. maddede belirtilen vergi ziyai cezaları için 5 yıllık usulsüzlük cezaları için 2 yıllık süreler içinde bu cezaların kesilmesi halinde tekerrürün hüküm ifade edeceği görülmüştür. Vergi ziyai için 5 yıllık, usulsüzlük için 2 yıllık sürelerin neye göre belirlendiği hususu aslında bu tartışmanın çözümünü içermektedir. VUK 374. Ceza Kesmede Zamanaşımı başlıklı maddesinde vergi ziyai cezası ve özel usulsüzlük cezası için ceza kesme zamanaşımı 5 yıl, usulsüzlük için 2 yıl ceza kesme zamanaşımı süresi belirlenmiştir. Dolayısıyla özel usulsüzlüğün ceza kesme zamanaşımı süresi olan 5 yıllık süre tekerrür maddesinde sadece vergi ziyai için öngörüldüğü için, özel usulsüzlük cezası tekerrür kapsamında değildir."

³⁵ TOPALOĞLU, s.108

353'üncü maddede düzenlemiş olması tekerrür hükümlerinin uygulanmasına engel değildir. Zira, söz konusu madde hükmünde fiilin tekerrürü, kişiye ceza kesilmeden ve cezası kesinleşmeden önce fiilin tekrarlanması halinde uygulanacak bir durumdur. Oysa, 339'uncu maddede düzenlenen tekerrür hükümleri, ceza kesilen ve cezası kesinleşen kişilere uygulanacak bir yaptırımdır. Bu itibarla, birbirinden tamamen ayrı mantıkla öngörölmüş kanun hükümlerinin biri diğzerinin uygulanmasına engel olacağını savunmak mümkün değildir.³⁶

VUK'un 336'ncı maddesinde, cezayı gerektiren tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük (genel usulsüzlük) birlikte işlenmiş olursa bu kabahatlere ilişkin cezalardan sadece miktar itibariyle en ağır olanı kesilir denilmektedir. Buna göre, 336'ncı madde uygulaması sonucu kesilen ceza vergi ziyayı cezası ise tekerrür hükmünün uygulanabilmesi için tekrarlanan fiilin de vergi ziyayı gerektiren bir fiil olması gerekir.³⁷ Miktar itibariyle daha az olan ceza hiç kesilmemiş olacağından tekerrür uygulamasında dikkate alınmaz.³⁸

Ceza kişiliğe bağılı olduğundan tekerrür hükümlerinin uygulanması için, önceki cezanın aynı vergiden kaynaklanması veya aynı vergi dairesinin yetki alanında işlenmiş olması veya aynı mükellefiyet dolayısıyla kesilmiş bulunması şart değildir.³⁹ Örneğin, Bakırköy Vergi Dairesi'ne kayıtlı olarak beyaz eşya ticareti ile uğraşan mükellefe, bu işi ile ilgili olarak gelir vergisi dolayısıyla kesilen vergi ziyayı cezasının kesinleşmesinden sonra, işini bırakarak, iki yıl sonra tekstil iş dolayısıyla Güngören Vergi Dairesi'nin mükellefi olması ve bu faaliyeti ile ilgili olarak katma değer vergisi nedeniyle vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren bir durumun ortaya çıkması halinde bu mükellefe ceza, tekerrür hükümleri uygulanarak kesilecektir.

3.1.3. İkinci Kabahatin Belirli Bir Süre İçinde İşlenmiş ve Cezasının Kesilmiş Olması

Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için bir diğzer şart, vergi kabahati nedeniyle kesilen cezanın kesinleşmesinden sonra belirli bir süre içinde tekrar aynı neviden bir vergi kabahati nedeniyle ceza kesilmesidir.

³⁶ TOPALOĞLU, s.108; BALCI, s.137-138; aynı şekilde tekerrürün kapsamına özel usulsüzlüklerin girdiği ile ilgili olarak bak., BAYRAKLI/BOZDAĞ, s.386-387; BAYRAKLI, s.193

³⁷ BİLGİÇ, s.77; COŞKUN/ÇELİK, s.70

³⁸ ÇELİK/KAYA, s.80

³⁹ DOĞRUSÖZ, (http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=105638 erişim 25 Kasım 2014)

VUK'un 339'uncu maddesinde, "...cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyaında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda..." tekerrürün söz konusu olabileceği belirtilmektedir. Görüleceği üzere vergi hukukumuzda süreli tekerrür benimsenmiştir. Dolayısıyla maddede öngörülen süreler içinde işlenen aynı nevideki kabahatler için tekerrür hükümleri uygulanacak, bu sürelerin geçmesi halinde ise normal ceza verilmekle yetinilecektir.⁴⁰ VUK'da fiilin ve kesilen cezanın ağırlığı dikkate alınarak, vergi ziyaında beş, usulsüzlük kabahatlerinde ise iki yıl olmak üzere iki farklı tekerrür süresi öngörülmüştür.⁴¹

Mezkur maddede tekerrür ile ilgili sürelerin başlangıcı, kabahatin kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılının başı olarak düzenlenmiştir. Bu noktada akla gelen soru, kabahatin kesinleştiği tarih ile izleyen yılın başına kadar geçen süre içinde aynı neviden bir kabahatin işlenmesi halinde tekerrür hükümlerinin uygulanıp uygulanamayacağıdır. Bu konuda gerek doktrinde gerekse yargı kararlarında fikir birliğinin bulunmadığı görülmektedir.

Bir görüşe göre, VUK'un "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlıklı 3'üncü maddesinin "Vergi Kanunlarının Uygulanması" başlıklı "A" fıkrasının ikinci bendinde; "*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.*" hükmü bağlamında, eğer kanun metninin lafzı açık ise öncelikle onun uygulanacağı, lafzın açık olmaması durumunda diğer yorumlama yöntemlerine başvurulabileceği hükme bağlandığından, VUK'un 339'uncu maddesinde geçen "*cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere*" ibaresinin lafzi ifadesinin çok açık olduğu, bundan dolayı bu husus hakkında bu hükmün ruhuna gidilerek yorum yapmanın doğru olmayacağı, bu sebeple tekerrür nedeniyle ceza artırımının uygulanması için, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak gerektiği ifade edilmektedir.⁴² Danıştay da bu konuya ilişkin olarak vermiş olduğu kararlarda; "...*Tekerrür hükümleri uygulanabilmesi için tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin, ilk eylem için kesilen cezanın kesinleşme tarihini takip eden yıl başından sonra gerçekleşmiş olması*

⁴⁰ ŞENYÜZ, s.236

⁴¹ BAYRAKLI/BOZDAĞ, s.387

⁴² UÇAK, s.95; her ne kadar suç politikası aracı olarak tekerrürün mantığına, hakkaniyete uygun görülmesi de kanun maddesinin açık hükmü gereği tekerrürün takip eden yıl işlenen vergi kabahatlerine uygulanabileceğine ilişkin olarak bak.,ORGAN/ÇEVİKCAN, s.61; ERDEM, s.20

gerekmektedir. Aynı yıl dönemleri geçici vergi için kesilen vergi ziyai cezasına tekerrür hükümleri uygulanmasına hukuken olanak yoktur...’’⁴³ şeklinde hüküm tesis etmiştir.

Bir diğer görüşe göre ise, buradaki ifade, verilen ilk cezanın kesinleşmesinden sonra tekerrür hükümlerinin uygulanabileceği azami süreyi tespit etmeye yöneliktir.⁴⁴ Geçmesi gereken ve yıllık zaman birimleriyle ifade edilen bu sürenin bitiş tarihini belirlemek için, başlangıcının da takvim yılı itibariyle belli bir tarihe bağlanmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu beş ve iki yıllık süreler, tekerrür cezasının uygulama süresinin bittiği tarihi tespit etmek amacıyla taşıdığından, cezanın kesinleştiği tarihten izleyen takvim yılı başına kadar geçecek olan devrede aynı neviden işlenecek kabahat dolayısıyla tekerrür hükmünün uygulanması gerekmektedir.⁴⁵ Bizim de katıldığımız diğer bir görüşe göre ise; kanun koyucunun mezkur maddede böyle bir ifade kullanmasının sebebi, kanun sistematığına veya vergi hukukundaki kanun tekniğine uyma kaygısıdır. Mezkur maddeyi sistematik yorum yöntemiyle irdelediğimizde; gerek 213 Sayılı VUK’da, gerekse 6183 Sayılı AATUHK’da yer alan benzer sürelerin bitim tarihlerinin, mezkur maddede ifade edilmiş olduğu gibi metne alındığı görülmektedir.⁴⁶

VUK’un tarh zamanaşımını düzenleyen 114’üncü maddesinde; *“Vergi alacağına doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliği edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.”* şeklindedir. Bu hüküm, vergi idaresinin, örneğin KDV açısından vergi alacağına doğduğu takvim yılı içinde söz konusu KDV’yi tarh ve tebliğ etme yetkisini elinden almış değildir. Ceza kesmede zamanaşımını düzenleyen VUK’un 374’üncü maddesi; *“Aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez: 1- Vergi ziyai cezasında, cezanın bağlı olduğu vergi alacağına doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden;...başlayarak beş yıl; 2- Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl;...’’* biçimindedir. Burada da vergi idaresinin, vergi ziyai veya usulsüzlük cezası kesebilmesi için takip eden takvim yılının başlamasını beklemesine gerek yoktur. Bunu tespit ettiği anda yani vergi ziyai

⁴³ Dn. 4.D., 23.06.2011 tarih ve E: 2010/8825, K: 2011/5756; Dn. 4.D., 22.02.2011 tarih ve E: 2009/6033, K: 2011/867(www.hukukturk.com); Dn. VDDGK., 29.05.2013 tarih ve E: 2011/467, K: 2013/202 (www.kazanci.com)

⁴⁴ UYSAL/ERDĞLU, s.792; TOPALOĞLU, s.109; OKUMUŞ/GÖZE, s.50; COŞKUN/ÇELİK, s.72

⁴⁵ ÖZBALCI, s.906; ÜREL, s.888; KELECİOĞLU, s.41; İNALTONG, s.11; BALCI, s.137

⁴⁶ OKUMUŞ/GÖZE, s.50

açısından, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılı içinde de veya usulsüzlüğün yapıldığı takvim yılı içerisinde de ceza kesebilir. Defter ve belgeleri muhafaza ödevini düzenleyen VUK'un 253'üncü maddesinde; *"Bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar."* Bu hükmünün sadece lafzına bakıldığında mükellef veya vergi sorumlusunun tuttukları defterler ile bu Kanuna göre düzenlenmesi gereken belgelerin ilgili oldukları yılda muhafaza edilmelerine gerek olmadığı, bu yükümlülüğün ancak ertesi yıldan itibaren başladığı gibi anlamsız bir sonuç ortaya çıkacaktır. 6183 Sayılı Kanunun tahsil zamanasını düzenleyen 102'nci maddesinde; *"Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından başlayarak 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar..."* hükmünü içermektedir. Burada da alacaklı idarenin alacağını takip ve tahsil edebilmesi için vadeyi izleyen takvim yılının başlamasını bekleme zorunluluğu bulunmamaktadır.

Yukarıdaki maddelere (VUK. 114, 253, 374; AATUHK. 102) bakıldığında, kanun koyucu, ilgili düzenlemelerde hak, yükümlülük, görev ve yetkilerin geçerli ve mümkün olduğu süre aralığını takvim yılı olarak belirlediğinde bu ifade kalıbını *"izleyen/takip eden takvim yılı başından başlayarak"* kullanarak belirleme yoluna gittiği görülmektedir. Bu itibarla sistematik yorumdan ve tekerrür hükmünün getiriliş amacından hareket edildiğinde; mezkur maddeyi, tekerrür hükmünü anlamsız kılacak biçimde yorumlama imkanının bulunmadığı söylenebilir.⁴⁷ Dolayısıyla, cezanın kesinleştiği tarihten aynı takvim yılının sonunu kadar aynı neviden bir kabahatin işlenmesi halinde tekerrür hükümlerinin uygulanması gerekir. Bu konuda Danıştay vermiş olduğu bir kararda; *"...uzlaşma tutanağının düzenlendiği 06.02.1985 tarihinde kesinleşmiş bulunan kaçakçılık cezasını müstelzim fiilin beş yıl içinde tekrarlanması ve yukarıda açıklandığı üzere 1985 Eylül dönemi için kesilen kaçakçılık cezasına karşı açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararının Kanuna uygun bulunması nedeniyle davacı şirket hakkında kesilen tekerrür cezasında isabetsizlik görülmemiştir."*⁴⁸ ifadelerine yer vererek aynı yıl içinde kesinleşmiş bulunan ceza ile aynı neviden yeni bir ceza kesilmesi halinde tekerrür hükümlerinin uygulanmasında kanuna aykırılık görmemiştir.

⁴⁷ OKUMUŞ/GÖZE, s.51

⁴⁸ Dn. 3.D., 14.02.1989 tarih ve E: 1988/1552, K: 1989/387 (IŞIK, s.22)

Bu konuda Maliye Bakanlığı gerek 4369 sayılı Kanun değişikliğinden önce Gelirler Genel Müdürlüğünün Burdur Valiliğine gönderdiği 15.11.1995 tarih ve 30/3009-339-11 sayılı yazısında,⁴⁹ gerekse de Kanun değişikliğinden sonra Gelir İdaresi Başkanlığı Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından, aynı İdarenin Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığına hitaben yazılan 02.12.2008 gün ve B.07.1.GİB.0.02.30/3009-339-15 sayılı yazısında⁵⁰ ve Gelir İdaresi Başkanlığınca çıkarılan 15.08.2011 tarih ve VUK-49/2011-7 sayılı sirkülerde; VUK'un 339'uncu maddesinde yer alan "...cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere..." ibaresinin, tekerrürün uygulanacağı iki veya beş yıllık sürenin sona ereceği tarihin tespiti ile ilgili olduğunu, ilk fiil için kesilen cezanın kesinleştiği tarihten takip eden yılın başına kadar olan süre içinde aynı neviden bir ceza kesilmesini gerektiren fiilin işlenmesi durumunda cezanın artırımlı olarak uygulanması gerektiği şeklinde görüş belirterek idarenin konuya yaklaşımını ortaya koymuştur.

Uygulamada ve doktrinde tereddüt yaratan ve farklı değerlendirilen diğer bir nokta da tekerrür hükümlerinin uygulanacağı ikinci vergisel kabahatin ne zaman işlenmiş olması gerektiğidir. Bunun nedeni, 4369 Sayılı Kanunla VUK'un 339'uncu maddesinde yapılan değişiklikle, madde metninde yer alan ilk suçun cezasının kesinleşmesinden sonra **suçun (fiilin) tekrar işlenmesi** şartının; ilk suçun cezasının kesinleşmesinden sonra **tekrar ceza kesilmesi** şekline dönüştürülmüş olmasıdır.

Aşağıda değinilecek olan Anayasa Mahkemesi kararından önce vergi idaresinin; mezkur maddenin yeni halini sadece lafzından hareketle, yani madde hükmünde öngörülen tekrar ceza kesilmesini esas aldığı, mezkur maddede öngörülen süreler içinde kesilen aynı nevideki ikinci cezayı gerektiren kabahat fiilinin ne zaman işlenmiş olduğu hususunun üzerinde durulmadığı, fiili değil cezayı esas alıp geçmiş vergi dönemine dönerek tekerrür hükümlerini uyguladığı görülmektedir. Örneğin; 2008 yılına ait bir vergi ziyayı cezasının kesinleşmesinden hareketle 2007 yılına ait bir vergiye ilişkin olarak 2010 yılında kesilecek bir vergi ziyayı cezasının tekerrür nedeniyle zamlı kesilmesi yoluna gidilmekteydi. Tekerrür müessesesinin getiriliş amacına ve ruhuna uygun olmayan vergi idaresinin bu uygulaması

⁴⁹ "Şubat/1994 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesini kanuni süresinden sonra veren mükellef adına kesilen kaçakçılık cezasının 15.5.1994 tarihinde kesinleşmesinden sonra, Haziran/1994 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesinin de kanuni süresinden sonra verilmesi nedeniyle kesilmesi gereken kaçakçılık cezası için tekerrür hükmünün uygulanması gerekecektir."(ÖZYER, s.831)

⁵⁰ UZUNOĞLU, s.29

doktrinde haklı olarak eleştirildiği gibi,⁵¹ açılan davaların da idare aleyhine sonuçlandığı görülmüştür.⁵² Nihayetinde Zonguldak Vergi Mahkemesi bu hususla ilgili olmak üzere, VUK'un 4369 Sayılı Yasa'nın 9'uncu maddesiyle değiştirilen 339'uncu maddesinin, Anayasanın 2'nci ve 38'inci maddelerine aykırı olduğu savıyla konuyu itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine taşımıştır.

Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu kararda;⁵³ *“Ceza hukukunda “tekerrür” müessesesi, bir ceza mahkumiyetine kesin olarak uğrayan bir kimsenin, yeniden suç işlemesi halinde Ceza Kanunu karşısındaki kişisel durumunu tanımlar.*

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

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

...tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin her halde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiği tabiidir. Bu nedenle, kural belirsiz ve öngörülemez değildir ve kuralın suç ve cezaların yasallığı ilkesine aykırı olduğundan da söz edilemez.” şeklinde karar vermiştir.

⁵¹ Doktrinde yapılan eleştirilerin temelinde, tekerrür dolayısıyla cezada artırma gidilmesinin mantığı; bir defa cezalandırılmasına rağmen ıslah olmayıp, aynı suçları işlemekte ısrar edenlerin daha ağır bir surette cezalandırılmasıdır. Mükerririn ıslah olup olmadığı ise ancak, cezanın kesinleşmesinden sonra aynı suçtu yani fiili tekrarlayıp tekrarlamadığına bakılarak tespit edilebilir. Bak., ÜREL, s.887-888; KELECİOĞLU, s.42-43; ERDEM, s.17; COŞKUN/ÇELİK, s.74; İNALTONG, s.12-13; UÇAK, s.96; DİBO/ATSAN, s.94; GEZER, s.126

⁵² Dn. 4.D., 21.10.2010 tarih ve E: 2008/1493, K: 2010/5203(www.hukukturk.com)

⁵³ AYMK., 20/05/2010 tarih ve E:2009/51, K:2010/73 sayılı kararı, 02/12/2010 tarihli ve 27773 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Anayasa Mahkemesi yapılan itirazı reddetmiş olmakla birlikte, ret kararının gerekçesindeki saptamalarıyla VUK'un 339'uncu maddesinin uygulamasına önemli bir katkı sağlamıştır. Yüksek Mahkeme ret kararının gerekçesinde öncelikle tekerrür uygulamasının ceza hukuku mantığı ve ilkelerini açıkladıktan sonra, VUK'un 339'uncu maddesinin ancak ceza hukuku mantığı ve ilkeleriyle uyumlu olarak yorumlanıp uygulanabildiği ölçüde Anayasaya uygun olacağını, aksi bir yorum ve uygulamanın ise hukuk devleti ile suç ve cezaların kanuniliği ilkelerine aykırılık teşkil edeceğini belirtmiştir.⁵⁴ Bu itibarla, vergi hukukundaki tekerrüre ilişkin hükümlerin uygulanmasında, tekerrüre esas alınacak sonraki fiilin (kabahatin) her halde ilk fiil (kabahat) için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması ve cezasının da mezkur maddede belirtilmiş bulunan iki veya beş yıllık süreler içinde kesilmiş olması gerekmektedir.

İdare, tekerrürden dolayı arttırılarak uygulanacak olan cezayı gerektiren fiilin, daha önce kesilen ve kesinleşen cezaya ilişkin fiilin işlendiği tarihten önce veya sonraki bir tarihte işlenmiş olmasının sonuca etkili olmayacağı yönündeki düşüncesini, müstakar hale gelmiş olan yargı kararları ve nihayetinde yukarıda değinilen Anayasa Mahkemesi kararından sonra değiştirmiştir. İdare, Anayasa Mahkemesi kararının uygulamaya etkisine açıklık kazandırmak amacıyla çıkarmış olduğu 15.08.2011 tarihli ve VUK-49/2011-7 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri⁵⁵ ile uygulamasına yeniden yön vermiştir. Bu çerçevede çıkarılan Sirkülerde; *"Bu itibarla bundan böyle, bir vergi cezasının tekerrür hükmü sebebiyle artırımlı uygulanabilmesi için tekerrüre esas alınacak sonraki fiilin her halde daha önce işlenmiş bir fiil için kesilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte işlenmiş olması gerekmektedir."* ifadesine yer verilerek bu konuda yaşanan ihtilaflara son verilmiştir.⁵⁶

⁵⁴ ERDEM, s.17; ORGAN/ÇEVİKCAN ise, Anayasa Mahkemesinin gerekçeli kararına, tekerrürü düzenleyen yasa metninin çok açık bir şekilde kesinleşen cezaların tekerrürünü öngördüğünü, fiillerin işleniş tarihlerine değinmediğinden bahisle katılmadıklarını ifade etmektedirler. Bak., ORGAN/ÇEVİKCAN, s.62

⁵⁵ www.gib.gov.tr

⁵⁶ Ayrıca ilgili sirkülerde konunun daha iyi anlaşılması için şu örneklere de yer verilmiştir;

"Örnek 1:

Gelir vergisi ve katma değer vergisi mükellefi olan Bay (A), 2009 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini kanuni süresinde vermemiş, takdir komisyonuna sevk işlemi sonrasında Bay (A)'nın 1.000 TL tutarında vergi ziyama sebep olduğu tespit edilmiştir. Bunun üzerine, vergi dairesince 1.000 TL tutarında kesilen vergi ziyayı cezası 01.09.2010 tarihinde vergi/ceza ihbarnamesi ile mükellefe tebliğ edilmiştir. Bay (A) tarafından kanuni süresi içerisinde uzlaşma, dava açma ve cezada indirim haklarının hiç biri kullanılmamış ve söz konusu ceza

1.2. Tekerrürün Sonuçları

VUK'da tekerrüre bağlanmış olan sonuç, tekerrür oluşturan ikinci kabahatin cezasının artırılmasıdır. Bu husus mezkur maddede; "...*tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yermibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.*" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Kanun koyucu tekerrür durumunda, vergi ziyai ve usulsüzlük kabahatleri için ağırlıklarına göre farklı artırım oranları öngörmüştür. Ancak, tekerrürün tüm şartlarının gerçekleşmesi halinde cezanın artırılması vergi idaresinin takdirine bırakılmamış, artırım zorunlu tutulmuştur.⁵⁷

Yukarıda da ifade edildiği üzere usulsüzlük cezalarında, tekerrür nedeniyle ceza, %25 oranında artırılır. Ancak, aynı neviden usulsüzlüğün aynı takvim yılı içinde birden fazla işlenmesi ve usulsüzlüğün re'sen takdiri gerektirdiği durumlar özellik arz etmektedir. VUK'un 337'inci maddesine göre, genel usulsüzlük kabahatinin aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla işlenmesi halinde birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise aynı nevi usulsüzlükten kastın, fiillerin 352'nci maddede gösterilen derece ve fıkralar itibariyle yekdiğerine mutabakatıdır şeklinde açıklanmıştır. Böyle bir durumda tekerrür hükümleri tam cezaya mı yoksa azaltılarak kesilen cezaya mı uygulanacaktır? Burada tekerrür nedeniyle artırıma tabi tutulacak ceza, azaltılmış ceza

01.10.2010 tarihinde kesinleşmiştir.

Bay (A) Eylül/2010 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesini de süresinde vermemiş ve takdir komisyonuna sevk işlemi sonrasında 2.000 TL tutarında vergi ziyana sebep olduğu tespit edilmiştir. 01.11.2010 tarihinde Bay (A)'ya bir kez daha vergi ziyai cezası kesilmiştir. Buna göre, işlenen ilk fiile ilişkin vergi ziyai cezası kesinleşmiş olduğundan, kesinleşmeden sonra işlenen ikinci fiilden dolayı 01.11.2010 tarihinde Bay (A)'ya kesilen ceza, tekerrür hükmü nedeniyle % 50 artırımlı olarak ve 3.000 TL tutarında uygulanacaktır.

Örnek 2:

Gelir vergisi mükellefi olan Bay (A), 2009 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini kanuni süresinde vermemiş, takdir komisyonuna sevk işlemi sonrasında Bay (A)'nın 1.000 TL tutarında vergi ziyana sebep olduğu tespit edilmiştir. Bunun üzerine, vergi dairesince 1.000 TL tutarında kesilen vergi ziyai cezası 01.09.2010 tarihinde vergi/ceza ihbarnamesi ile mükellefe tebliğ edilmiştir. Bay (A) tarafından kanuni süresi içerisinde uzlaşma, dava açma ve cezada indirim haklarının hiç biri kullanılmamış ve söz konusu ceza 01.10.2010 tarihinde kesinleşmiştir.

Bay (A)'nın 2008 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini süresinde vermesine rağmen matrahı düşük gösterdiği için verginin 500 TL eksik tahakkuk ettirilmesine ve bu suretle vergi ziyana neden olduğu, vergi incelemesi sonucu 02.05.2011 tarihinde tespit edilmiştir. Buna göre, daha evvel kesinleşmiş bir ceza bulunsa da, kesinleşmiş bu ceza daha sonra işlenmiş bir fiil nedeniyle kesilmiş olduğundan 2011 yılında kesilecek ceza, artırıma gidilmeksizin uygulanacaktır."

⁵⁷ BAYRAKLI/BOZDAĞ, s.388

olacaktır. Diğer bir ifadeyle tekerrür hükümleri, azaltılarak kesilen ceza üzerine uygulanacaktır.⁵⁸ Zira tekerrürün artırımı olarak uygulandığı vergi ziyai veya usulsüzlük cezalarında dikkate alınan ceza, kesilen ikinci ceza (ikinci cezanın miktarı) olmaktadır.

VUK'nun 352'nci maddesinin birinci fıkrasında, “...*Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir.*” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm göz önünde bulundurularak bir değerlendirme yapıldığında re'sen takdiri gerektiren usulsüzlük cezalarında tekerrür nedeniyle yapılacak ceza artırımı, cezanın iki katı üzerinden hesaplanmalıdır. Çünkü belirtilen durumda cezanın aslı (kanuni tutar), normal usulsüzlük cezasının iki katıdır.⁵⁹ Vergi idaresinin uygulaması da re'sen takdiri gerektiren usulsüzlük cezalarında, tekerrür nedeniyle yapılacak artırımın, cezanın iki katı üzerinden hesaplanması şeklindedir.⁶⁰

Aynı yaklaşım, vergi ziyasına 359'uncu maddede yazılı kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle sebebiyet verilmesi halinde kesilecek üç kat vergi ziyai cezası (VUK. m. 344,f. 2) veya vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için kesilen yüzde elli oranındaki vergi ziyai cezaları (VUK. m. 344,f. 3) için de geçerlidir. Diğer bir ifadeyle bu durumlarda tekerrür nedeniyle zamlı kesilen cezaya esas alınacak vergi ziyai cezası, üç kat veya yüzde elli olarak uygulanacak ceza olacaktır. Çünkü belirtilen durumlarda cezanın aslı (kanuni tutar), bir kat olarak kesilmesi gereken vergi ziyai cezasının üç katı veya yüzde ellilik oran olmaktadır.

Tekerrür hükümlerinin uygulanması sonucunda artırılacak ceza tutarının tespiti bakımından, mezkur maddede herhangi bir sınıra yer verilmemiş olması özellikle vergi ziyai cezası bakımından bir takım adaletsiz uygulamalara neden olabilmekte ve bu durum yazında haklı olarak eleştiri konusu olmaktadır. Örneğin, hakkında kesinleşmiş 100 TL vergi ziyai cezası bulunan bir mükellefin, daha sonra 200.000 TL vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren bir durumunun ortaya çıkması halinde, ikinci ceza (tekerrüre ilişkin diğer şartların da varlığı halinde) %50 oranında artırılarak 300.000 TL olarak uygulanacaktır. Bu durum, tekerrür müessesesinin götüğü mükellefin ıslah

⁵⁸ ŞENYÜZ, s.240

⁵⁹ UYSAL/EROĞLU, s.794

⁶⁰ ÖZBALCI, s.912; ancak Dn.4.D., 20.04.1971 tarih ve E: 1969/1590, K:1971/2183 sayılı kararında, vergi idaresinin bu uygulamasını uygun bulmamış, hesaplanan, cezanın normal tutarı üzerinden yapılması gerektiği şeklinde hüküm vermiştir.(ÖZBALCI, s.913)

olmasını sağlama amacını da aşacak biçimde haksız bir uygulamaya sebep olabilmektedir.⁶¹ Bu noktada ortaya çıkabilecek adaletsiz uygulamaları ortadan kaldıracak bir kanuni düzenlemenin yapılması yerinde olacaktır.

Uygulamada tekerrür nedeniyle zamlı kesilen vergi cezalarına ilişkin vergi/ceza ihbarnamelerinin “Yapılan Tarhiyatın/Kesilen Cezanın Nedeni” kısmında, sadece “Vergi Usul Kanunu’nun 339. maddesi uygulanmıştır.” ifadesine yer verilmeyle yetinildiği, tekerrür hükmünün uygulanmasına neden olan dayanak cezanın türü ile kesilme ve kesinleşme tarihlerine ilişkin herhangi bir bilgiye yer verilmediği görülmektedir.⁶²

Tekerrür uygulaması cezai niteliğinden dolayı asıl cezanın artırılması şeklinde tali bir görünüme bürünse de asıl cezanın tabi olduğu tüm esas ve usul kurallarına bağlıdır. Vergi idaresinin tekerrür kapsamında cezayı artırdığı işlemde, tekerrürün hukuki nedenini açıkça ortaya koyması ceza muhatabının kendisini savunabilmesi için bir ön koşuldur. Bu itibarla, ceza muhatabının tekerrür uygulamasının gerekliliğini ve geçerliliğini anlayabilmesi ve gerektiğinde buna karşı itiraz edebilmesi için tekerrüre esas alınan cezayı bilmesi ve bunu idari işlemde görmesi gerekir. Çünkü, bu işlemin varlığı-yokluğu, bu ilk cezanın kesinleşip-kesinleşmediği, ilk ceza ile ikinci cezanın türü, iki ceza kesme işlemi arasında geçen sürenin tekerrüre uygun olup olmadığı gibi hususlara ceza muhatabı itiraz edebilecektir. Bu bakımdan, tekerrür hükmünün uygulanmasına dayanak teşkil eden ilk cezanın açıkça ceza kesme işleminde belirtilmiş olması gerekir.⁶³ Nitekim Danıştay bu konu ile ilgili olarak verdiği bir kararda⁶⁴; “*gerek inceleme raporundan gerekse dosyadaki diğer belgelerden, söz konusu cezanın kesilmesini gerektirecek fiilin varlığı yolunda yani kaçakçılık cezasını gerektirecek fiilin 5 yıl içinde tekrarlandığına dair her hangi bir tespite veya iddiaya rastlanılmaması nedeniyle, yükümlü adına kaçakçılıktan ayrı olarak tekerrür cezası da kesilmesinde isabet görülmemiştir.*” şeklinde karar vermiştir. Dolayısıyla, tekerrür hükümleri uygulanmak üzere ceza kesilmesi gerektiğinde, ceza kesilen adına tebliğ olunacak vergi/ceza ihbarnamesinin “Yapılan Tarhiyatın/Kesilen Cezanın Nedeni” kısmında; cezanın VUK’un 339’uncu maddesi

⁶¹ PALA, s.139; IŞIK, s.28-29; DOĞRUSÖZ, Tekerrür-II, s.251; UZUNOĞLU, s.35; UÇAK, s.96; aksi görüşte olan ORGAN/ÇEVİKCAN ise, cezaya bir sınır getirilecek olmasının tekerrür müessesesinin caydırıcılığı ve ıslah edici unsurlarını zedeleyeceğini ifade etmektedirler. Bak., ORGAN/ÇEVİKCAN, s.60-61

⁶² OKUMUŞ/GÖZE, s.52

⁶³ ERDEM, s.13

⁶⁴ Dn. 4. D., 25.01.1989 tarih ve E: 1998/399, K: 1989/388(ERDEM, s.13)

uyarınca artırılmış olduğu hususunun ve tekerrür hükmünün işletilmesine neden olan cezanın türü ile kesilme ve kesinleşme tarihlerinin belirtilmiş olması gerekir.⁶⁵ Böylelikle cezadaki artırımın varlık ve geçerlilik sebepleri hakkında bilgilendirilen ceza muhatabı, izleyeceği yolu belirleme imkanına sahip olabilecektir.

SONUÇ

VUK'un 339'uncu maddesinde düzenlenmiş olan tekerrür kurumu, vergi kabahatlerinin tekrarından kaçınılmasını sağlanması veya kabahatleri belli şartlar dahilinde tekrarlayanların farklı şekilde cezalandırılmasını sağlayan bir suç politikası aracıdır. Çalışmamızda tekerrürün geçerlilik şartları, bunlara bağlanan sonuçlar ile uygulamada tereddüt oluşturan ve tartışmalara neden olan konular ele alınmış ve bu konular hakkındaki görüşlerimize yer verilmiştir.

Cezanın tekerrür nedeniyle artırımlı olarak uygulanabilmesi için, tekerrüre esas alınacak sonraki fiilin her halde ilk fiil için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte işlenmiş olması gerektiği hususuna dikkat edilmelidir. Mezkur maddenin lafzından hareketle sadece lafzi yorumla ilk fiil için kesilen cezanın kesinleştiği tarihten, izleyen yılın başına kadar olan süre içinde aynı neviden bir ceza kesilmesi durumunda cezanın artırımlı olarak uygulanmayacağı anlamı çıkıyorsa da, kanun koyucunun mezkur maddede böyle bir ifade kullanma sebebinin, yasa sistematığına veya vergi hukukundaki yasa yapma tekniğine uyma kaygısından kaynaklandığını bundan dolayı bu süre aralığında tekrarlanan aynı nevideki kabahatlere tekerrür hükümlerinin uygulanması gerektiği düşüncesindeyiz.

Vergi kanunlarının uygulanmasında tereddüt edilen hususlarda yorumlama yöntemleri elbette önem taşımaktadır. Ancak, özellikle suç ve cezalara ilişkin konularda veya bunların yansımalarında, temel hususların, farklı görüş ve yorumlara yer vermeyecek surette ilgili maddelerde açıkça ortaya konulması zorunluluk taşımaktadır. Bu bağlamda özel usulsüzlüklerin tekerrür hükümlerinin uygulanmasında dikkate alınıp alınmayacağına; cezaların hangi hallerde kesinleşmiş sayılacağına ve tekerrürün amacını aşan ve bazen haksızlıklara neden olabilen artırılacak ceza tutarına hiçbir sınır çizilmemiş olmasına ilişkin belirsizlikleri ve yorum farklılıklarını ortadan kaldıracak yasal düzenlemelerin yapılması yerinde olacaktır.

⁶⁵ OKUMUŞ/GÖZE, s.52

KAYNAKÇA

- ASLANPINAR, Y.Burak, Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür-I, Yaklaşım, Sayı:193, Ocak 2009, s. 271-273
- BAKAR, Feride, Vergi Kabahatlerinde ve Vergi Suçlarında Tekerrürün İncelenmesi, Vergi Sorunları, Sayı:261, Haziran 2010, s. 175-185
- BALCI, Süleyman Hayri, Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür, Vergi Dünyası, Sayı:235, Mart 2001, s. 134-139
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin/
- BOZDAĞ, Ahmet, Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, C.X, S II, 2008, s. 375-395
- BAYRAKLI, H. Hüseyin, Vergi Suç ve Kabahatleri, Celepler Matbaacılık, 2. Baskı, Afyonkarahisar-2011
- BİLGİÇ, Rıza, Tekerrür Hükümünü Uygulamak Vergi Dairesinin mi Denetim Elemanının mı Birincil Görevidir? Özellikli Bir Durum, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı:582, Ağustos 2013, s. 77-80
- COŞKUN, Mahmut/
- ÇELİK, Volkan, Tekerrür: Uygulama, Eleştiri ve Öneriler, Vergi Raporu, Sayı:138, Mart 2011, s. 68-76
- ÇELİK, İshak/KAYA, Celal, Vergi Hukukunda Tekerrür ve Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar, Vergi Raporu, Sayı:125, Şubat 2010, s. 78-85
- DİBO, Mete / ATSAN, Emre, Vergi Ziyayı ve Usulsüzlük Suçlarında Tekerrüre İlişkin Karşılaşılan Sorunlar, Vergi Dünyası, Sayı:389, Ocak 2014, s. 90-98
- DOĞRUSÖZ, A. Bumin, İdari vergi yaptırımlarında Tekerrür, Referans Gazetesi, (http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=105638 erişim 25 Kasım 2014)
- DOĞRUSÖZ, M. Ezhan, Vergi Ceza Hukuku'nda Tekerrür-I, Yaklaşım Dergisi, Yıl:13, Sayı:155, Kasım 2005, s.253-259

- DOĞRUSÖZ, M. Ezhan, Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür-II, Yaklaşım, Sayı:156, Aralık 2005, s.248-252
- ERDEM, Tahir, Vergi Cezalarında Tekerrür Uygulaması, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı:282, Ekim 2011, s. 6-22
- ERMAN, Sahir, Vergi Suçları, İstanbul Üniversitesi Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul-1988
- GEZER, Güngör, Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür Uygulaması İle İlgili Özellik Arz Eden Durumlar, Vergi Sorunları, Sayı: 302, Kasım 2013, s. 124-129
- GÖKCEN, Ahmet, Türk Ceza Hukuku'nda Tekerrür, Kamu Hukuku Arşivi Dergisi, Eylül 2003
- HAKERİ, Hakan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Adalet Yayınevi, 15. Baskı, Ankara-2013
- IŞIK, Ekrem, Vergi Usul Kanunu'nda Tekerrür, Vergi Sorunları, Sayı:245, Şubat 2009, s.17-30
- İNALTONG, Ceyhan, Vergi Suçlarının ve Vergi Cezalarının Tekerrüründe Ceza Uygulaması, Vergi Dünyası, Sayı:353, Ocak 2011, s. 4-14
- KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara-2007
- KELECİOĞLU, M. Aykut, Vergi Usul Kanunu'nun Tekerrür Hükümü Uygulamasında İkinci Suç Kavramı, Vergi Sorunları, Sayı:167, Ağustos 2002, s.39-44
- KOCAHANOĞLU, Osman Selim, Gerekçeli Açıklamalı Vergi Kanunları, Temel Yayınları, İstanbul-1998
- KOCAHANOĞLU, Osman Selim, Vergi Suçları ve Cezalarından Kurtulma Yolları, 2. Baskı, Yayla Matbaacılık, İstanbul-1983
- OKAY, Sadık, Tekerrürün Mahiyeti Hakkında Başlıca Nazariyeler ve Tatbikata Tesirleri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergileri, Cilt 9, Sayı: 1-2, 1952, s.331-346 (<http://kutuphane.dogus.edu.tr/mvt/details.php?recid=1195&access=details&lng=0>, erişim 9 Aralık 2014)

OKUMUŞ, Semi/

GÖZE, Mustafa Kemal, Vergi Cezalarında Tekerrür Uygulamasından ve Yorum Farklarından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar, Vergi Sorunları, Sayı:278, Kasım 2011, s.47-54

ORGAN, İbrahim/

ÇEVİKCAN, Fatih, Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür ve Aksayan Yönleri, Vergi Raporu, Sayı: 141, Haziran 2011, s.54-66

ÖNER, Erdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara-2014

ÖZBALCI, Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara-2012

ÖZTÜRK, Bahri/

ERDEM, Mustafa Ruhan, Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 11. Baskı, Ankara-2011

ÖZYER, M. Ali, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 4. Baskı, İstanbul-2008

PALA, Orhan, Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Tekerrür Müessesesinin Uygulamada Yarattığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Vergi Dünyası, Sayı:341, Ocak 2010, s. 133-141

SİLAHŞÖR, Mert, Vergi Hukukunda Tekerrür Kurumu, Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 2013/2, s. 279-288

ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa-2011

TOPALOĞLU, Fatih, Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Tekerrür Müessesesinin Uygulanması ve Tartışmalı Hususlar, Vergi Dünyası, Sayı:347, Temmuz 2010, s.105-111

TÖRALP, Funda, Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür, Vergi Sorunları, Sayı:246, Mart 2009, s. 221-233

UÇAK, Mesut, Vergi Usul Kanununda Yer Alan Tekerrür Müessesesi Anayasa Mahkemesi Kararı Doğrultusunda Yapılan İdari Düzenlemelerle Çözüldü Mü?, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 560, Ekim 2011, s. 92-100

UYSAL, Ali/EROĞLU, Nurettin, Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu, Sözkesen Matbaacılık, 4. Baskı, Ankara-2009

UZUNOĞLU, Nihat, VUK'nda Yer Alan Tekerrür Hükümünün Uygulanma Zamanı ve Konuya İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararının Değerlendirilmesi-I, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:86, Şubat 2011, s. 25-36

ÜREL, Gürol, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ankara-2007

www.gib.gov.tr

www.hukukturk.com

www.kazanci.com