

Mahmut COŞKUN^(*)

TEKERRÜR: UYGULAMA, ELEŞTİRİ ve ÖNERİLER

Volkan Çelik^(**)

1 - GİRİŞ

Devlet harcamaları ve hizmetleri finansmanının en önemli araçlarından biri vergilerdir. Vergiler zora dayalı ve karşılıksız olması özelliğiyle diğer finansman araçlarından farklılık arz etmektedir. Ancak vergilerin bu mahiyeti mükelleflerin uygulamadaki vergi düzenlemelerini peşinen kabul edecekleri anlamına gelmemektedir. Dolayısıyla mükellef ve vergi sorumlularının vergilendirmeye uyumunu sağlamak üzere onlara vergisel görev ve sorumluluk yükleyen kurallara ihtiyaç vardır. Bu kurallar devlet egemenliğine dayalı olarak belirli mekanizmalar kullanılarak yürürlüğe konmakta ve uygulanması sağlanmaktadır. Bu bağlamda ceza uygulamalarına ilişkin genel esaslar, ceza çeşitleri ile cezaların kesilmesi, ödenmesi ve kalkmasına ilişkin hükümlere Vergi

Usul Kanununun dördüncü kitabında “Ceza Hükümleri” başlığı altında yer verilmiştir.

Vergi kanunlarının hükümlerine aykırı fiiller, ceza hukukunun ‘kanunsuz suç ve ceza olmaz’ prensibinin de bir gereği olarak vergi suçu olarak tanımlanmış ve konuyla ilgili hükümlerin yer aldığı Vergi Usul Kanunu’nda çeşitli yaptırımlar öngörülmüştür. Bugün itibarıyla yürürlükte olan mevzuatımıza göre, sonucunda bir vergi ziyanına (kaybına) sebep olmayan fiiller usulsüzlük cezasıyla, bir vergi kaybına sebep olan fiiller ise kayba uğratan verginin bir katı tutarında hesaplanan vergi ziyası cezası ile cezalandırılmaktadır. Bazı nitelikli fiiller için bu genel kuralın dışında hürriyeti bağlayıcı ağır cezalar öngörülmüştür.

Kayıt ve belge düzeni, bilgi verme yükümlükleri gibi hususlarla ilgili olarak tanımlanan çok sayıda usulsüzlük fiili için, birinci derece, ikinci derece ve özel olmak üzere üç ayrı tip usulsüzlük cezası uygulanmaktadır. Birkaç istisna dışında bu cezalar maktu tutarlar üzerinden kesilmektedir.

^(*) Vergi Denetmeni

^(**) Vergi Denetmen Yardımcısı

Vergi Usul Kanununda düzenlenen bu cezalar ağır müeyyideler içermektedir. Bununla beraber mükelleflerin vergi kaybına sebep olacak işlemlerde bulunmayı alışkanlık haline getirmemeleri için bu cezaların ikinci kez uygulanmasında tekerrür hükmü uygulanmaktadır. Tekerrür hükmü ve uygulaması teorik planda mantıklı ve gerekli gibi görünmekle beraber, hükmün ifade şekli ve uygulamada farklı şekillerde karşılaşılan karmaşıklıklar bu müeyyideye tabi tutulan mükelleflerin mağduriyetine sebep olabilmektedir. Çalışmamızda tekerrür uygulamasının teorik altyapısı, uygulama şartları ve uygulanma şekilleri ile pratikte karşılaşılan sorunlardan bahsedeceğiz.

2- TEKERRÜR MÜESSESESİ ve UYGULAMA KOŞULLARI

2.1- Tekerrür ve Çeşitleri

Ceza kanunları ile suçların cezalandırılmasındaki temel amaç suç işlenmesini önlemektir. Tekerrür müessesesi ise, daha önce suç işleyenlerin tekrar suç işlediklerinde tabi tutulacakları cezaları düzenlemektedir. Tekerrür, kelime olarak, tekrarlanma anlamını taşır. Bir hukuk terimi olarak tekerrür bir kimsenin işlediği bir suçtan hüküm giymesinden sonra, belirli bir süre içerisinde yeni bir suç işlemesidir.

Hukukumuzda 5237 sayılı TCK'nın tekerrüre ilişkin hükmünden hareketle genel olarak doktrinde tekerrür için şu tanım kabul edilmektedir. *Tekerrür, daha önce işlemiş olduğu bir suçtan dolayı cezaya hükmedilen ve cezası kesinleştikten sonra kanunun belirtmiş olduğu süreler içinde aynı suçu tekrar işleyen kişinin durumudur.*

Tekerrürün varlığından bahsedebilmek için önceden işlenmiş bir suçtan dolayı bir ceza mahkûmiyetinin bulunması, ilk suçun kesinleşmesinden sonra yeni bir suçun işlenmesi ve ikinci suçun, ilk suçun cezasının kesinleşmesinden itiba-

ren belirli bir sürede işlenmesi gerekmektedir. Doktrinde; tekrarlayan suçlar arasında ayniyet varsa özel tekerrürün, ayniyet aranmıyorsa genel tekerrürün varlığı kabul edilmektedir.

Özel tekerrürü savunanlara göre, tekerrürün kabulü için mahkûmiyete konu önceki suç ile sonra işlenen suçun her ikisinin de aynı türden olması gerekir. Aynı türden suçların neler olduğunun tespiti, yasada hangi suçların aynı türden oldukları belirtilmek yoluyla sağlanabileceği gibi, yasada genel kriterler konularak hakimlerin kararına da bırakılabilir.

Genel tekerrürü savunanlara göre ise, mahkûmiyete konu önceki suç ile sonra işlenen suçun her ikisinin de aynı türden suçlar olması gerekmektedir. Herhangi bir suçun tekrar işlenmesi yeterlidir, çünkü suçun işlenmeye devam edilmesi cezalarla ıslah olunmadığını göstermektedir. Örneğin dolandırıcılık yaptıktan sonra adam öldürme suçu işleyen bir kişinin toplum kurallarını saymadığı ve diğer bireyleri düşünme duygusundan yoksun olduğu açıktır. Dolayısıyla tekrarlayan fiilin tekerrür kapsamına girmesi için aynı türden olmasına gerek yoktur.

2.2- Vergi Cezalarında Tekerrür

Vergi suçlarının önüne geçilmesinde de, ceza artırımının etkin olacağı düşünülerek Vergi Usul Kanununda tekerrür müessesesi düzenlenmiştir. Vergi cezalarında genel tekerrür esası benimsenmiştir. Vergi cezalarında tekerrürün meydana gelmesi için kesilen vergi ziyayı cezasının veya usulsüzlük cezasının kesinleşmesinden sonra tekrar ceza kesilmesi yeterlidir.

Vergi suçlarında tekerrür, Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesinde, şu şekilde düzenlenmiştir:

“Vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen veya cezası ke-

sinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyaında beş usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş artırılmak suretiyle uygulanır.”

Verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi nedeniyle oluşan vergi ziyайдan veya vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması sonucunda oluşan usulsüzlükten dolayı kendilerine vergi cezası kesilen ve cezası kesinleşenlerin aynı fiilleri tekrar işlemeleri halinde karşılaşacakları cezalar, VUK’nun 339’uncu maddesinde yer alan tekerrür hükümleri çerçevesinde takip edilecektir.

Tekerrür hükmünün uygulanabilmesi için gerekli şartlar şunlardır.

1. Kesilen ceza, vergi ziyayı ya da usulsüzlük cezası olmalıdır.

2. Önceden kesilen ceza kesinleşmelidir.

3. Önceden kesilen cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlayarak vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar aynı cezayı gerektiren bir fiil işlenmelidir.

4. Vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda; vergi ziyayı cezası % 50, usulsüzlük cezası % 25 oranında arttırılmak suretiyle uygulanır.

2.2.1- Vergi Usul Kanunu’nda

Tekerrürün Şartları

Tekerrür hükümlerinin uygulanması için daha önce kesilen ceza usulsüzlük ise tekrarlanan fiilin de usulsüzlük; vergi ziyayı ise tekrarlanan fiilin de vergi ziyasına yol açan bir fiil olması gerekir.

Kesilen cezaların kesinleşmesi için de

-Dava açma süresi içinde dava yoluna gidilmemesi,

-Dava açıldıysa yargı yolunun tüketilmesi,

-Kesilen ceza için VUK’nun 376. maddesi uyarınca cezada indirim talebinde bulunulması ve ödeme yapılması,

-Uzlaşma talebinde bulunulması ve uzlaşmanın vuku bulması hallerinden biri gerçekleşmelidir.

Tekerrür hükmünün amacı önceden kesilen ve kesinleşen cezaya rağmen kanunun belirlediği süre içinde cezayı gerektiren fiillerle suç işlemeye devam eden mükelleflerin daha ağır bir şekilde cezalandırılarak bu şekilde caydırıcılığın sağlanmasıdır. Dolayısıyla önceden kesilen cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlayarak vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar aynı cezayı gerektiren bir fiil işlenirse tekerrür hükümleri vergi ziyayı cezası % 50, usulsüzlük cezası % 25 oranında arttırılmak suretiyle uygulanır.

VUK’ un 336. maddesinde cezayı gerektiren tek bir fiille vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ilişkin cezalardan sadece miktar itibarıyla ağır olanı kesilir denilmektedir. Dolayısıyla 336. madde uygulaması sonucu kesilen ceza vergi ziyayı cezası ise tekerrür hükmünün uygulanabilmesi için tekrarlanan fiilin de vergi ziyasına yol açan bir fiil olması gereklidir. Bununla birlikte, vergi ziyayı cezası kesinleştikten sonra usulsüzlük cezası kesilmesi veya usulsüzlük cezası kesinleştikten sonra vergi ziyayı cezası kesilmesi halinde bu cezalar için tekerrür uygulanmamalıdır.

Örnek-1: Temmuz 2009 dönemine ilişkin KDV beyannamesini süresinde vermeyen mükellef adına, bu fiil aynı zamanda re’sen takdir sebebi olduğundan, birinci derece iki kat usulsüzlük

cezası kesilmesi gerekmektedir. Ancak mükellef aynı fiili ile vergi ziyaına da sebebiyet verdiği için VUK'un 336. maddesi hükümleri gereğince tutarı daha yüksek olan vergi ziya-ı cezası kesilmiştir. Mükellef beyanname vermeyi alışkanlık haline getirerek Ağustos 2009 dönemine ilişkin KDV beyannamesini de vermemiştir. Bu fiil nedeniyle mükellef incelemeye sevk edilmiş, yapılan vergi incelemesi sonucunda mükellefin defter kayıt ve belgelerine göre ödenecek katma değer vergisi çıkmadığı tespit edilerek vergi inceleme raporuna istinaden ilgili dönem beyannamesi resen takdir edilmiştir. Dolayısıyla vergi ziyaı cezası doğmadığından mükellef adına iki kat birinci derece usulsüzlük cezası kesilmiştir. Örnek olayımızda ilk kesilen ceza vergi ziyaı ikinci kesilen ceza da usulsüzlük cezası olduğundan tekerrür müessesesinin uygulama şartları oluşmamıştır.

Yine yukarıda sıraladığımız şartlar tam olarak gerçekleşmeden cezanın tekerrür kapsamında artırılmaması gerekir. Bu bağlamda tekerrür hükümlerinin uygulanması için daha önce kesilen cezanın kesinleşmesi gerekir. Ceza kesinleşmezse tekerrür hükümleri uygulanmaz.

Örnek 2: Mükellefin 2008 hesap dönemine ilişkin hesapları incelemeye alınmış olup inceleme sonucunda vergi inceleme raporu düzenlenmiştir. Vergi inceleme raporunda mükerrer gider faturası kaydı nedeniyle mükellef adına vergi ziyaı cezası kesilmiştir. Vergi dairesince düzenlenen ihbarnameler mükellefe tebliğ edilmiş bunun üzerine mükellef söz konusu vergi ziyaı cezasını dava konusu etmiştir. Konu ile ilgili dava henüz sonuçlanmamıştır. Aynı mükellefin 2009 hesap dönemi işlemleri ile ilgili olarak yapılacak incelemede borç senetlerine reeskont hesaplamadan alacak senetlerine reeskont hesaplaması nedeniyle vergi farkı bulunması ve vergi

ziyaı cezası kesilmesi halinde 2008 hesap dönemine ilişkin kesilen vergi ziyaı cezası kesinleşmediği için tekerrür hükmü uygulanmayacaktır.

2.2.2- Tekerrür Uygulamasında Özellik

Arz Eden Durumlar:

Tekerrür uygulamasında özellik arz eden durumlardan önemli gördüklerimiz aşağıdaki gibi özetlenmiştir.

* Özel usulsüzlük fiilleri ve cezaları için tekerrür hükümleri uygulanmaz.

* Tekerrür hükümlerinin uygulanması için ilk ceza ile takip eden cezaların aynı türden olması gerekmektedir. Önceki bölümde verdiğimiz örneklerden de anlaşılacağı üzere; ilk ceza vergi ziyaı ise sonraki cezalar da vergi ziyaı cezası olduğu ya da ilk ceza usulsüzlük ise sonraki cezalar da usulsüzlük cezası olduğu durumlarda tekerrür hükümleri uygulanabilmektedir. Ancak vergi ziyaı cezasının, örneğin farklı yorum sonucunda fazla ayrılan amortisman giderinden mi yoksa randıman incelemesi sonucunda sapta- nan açıktan satışlara ait hasılatın gizlenmesinden mi veya vergi yasalarındaki diğer hükümlere uyulmamasından mı kaynaklandığının hiçbir önemi olmadığı gibi, ilk veya sonraki vergi ziyaı cezasına esas olan verginin türünün gelir vergisi, kurumlar vergisi, gelir vergisi stopajı, kurumlar vergisi stopajı veya KDV'ne ilişkin olup olmasının veya her biri ayrı fiili içeren genel usulsüzlüklerdeki ayrı fiillerden kaynaklanmış olup olmamasının da bir önemi bulunmamaktadır.

* Önceki kesilmiş cezanın tahsil edilmiş olup olmamasının tekerrür uygulaması açısından önemi yoktur. Cezanın kesilip kesinleşmiş olması tekerrür uygulanması için yeterlidir.

* Ceza kişiliğe bağlı olduğundan tekerrür hükümlerinin uygulanması için, önceki cezanın aynı vergiden kaynaklanması yahut aynı vergi da-

iresinin yetki alanında işlenmiş bulunması veya aynı mükellefiyet dolayısıyla kesinleşmiş bulunması şart değildir.

* Kesinleşmenin gerçekleştiği tarihten itibaren yılsonuna kadar işlenecek ceza gerektiren fiillere kesilecek cezalarda tekerrür sebebiyle artırım yapılır. Bu konu ile ilgili aşağıda ayrıntılı bir örnek verilecektir.

3- Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar Ve Tekerrüre Yönelik Eleştiriler

3.1- Tekerrür Uygulaması Cezanın Orantısız Artmasına Sebep Olmaktadır

VUK'nun 339'uncu maddesi hükümlerine göre tekerrür sebebiyle ceza artırımı uygulanması cezanın caydırıcılığı bakımından haklı görünmekle birlikte, uygulamada vergi adaleti yönünden beklenmeyen sonuçlara yol açabilmektedir.

İlk cezanın tutarının düşük ancak ikinci cezanın tutarının çok yüksek olması veya ilk cezanın tutarının çok düşük olması durumunda, tekerrür nedeniyle arttırılan cezanın boyutunu farklılaştırmaktadır.

Örnek 3: Mükellef A' nın birinci vergi ziyaı cezası 20 TL, ikinci vergi ziyaı cezası 40.000.000 TL ise ödeyeceği toplam ceza (20 + 40.000.000 + 20.000.000=) 60.000.020 TL olacaktır.

Mükellef B' nin birinci vergi ziyaı cezası 20.000.000 TL, ikinci vergi ziyaı cezası 20 TL ise ödeyeceği toplam ceza (40.000.000 + 20 + 10=) 40.000.30 TL olacaktır.

Görüldüğü gibi, mükellef A ve mükellef B' ye kesilen iki cezanın tekerrür artırımı uygulanmadan önceki toplam yükü aynı olmasına rağmen, birinci cezası küçük, ikinci cezası büyük olan A mükellefi tekerrür nedeniyle daha fazla vergi ce-

zasına muhatap olmaktadır. Mükellef A 20 TL'lik vergi cezasını önemsiz görerek ödemiş, uzlaşma vaki olmuş veya dava açıp kaybetmiş olabilir her üç durumda da vergi cezası kesinleşmiştir. Müteakip cezanın kesilmesiyle birlikte ağır ve amaç aşan bir sonuçla karşılaşabilmektedir.

3.2- Tekerrür Uygulaması İçin Müteakip Yıl Beklenmeyecektir

VUK'nun 339'uncu maddesinde "... cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyayında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda ..." tekerrür hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir.

Yukarıda belirtildiği üzere, tekerrür hükmünün uygulanabilmesi için öncelikle kesilmiş olan vergi ziyayı veya usulsüzlük cezasının kesinleşmiş olması gereklidir. İlk cezanın kesinleştiği tarihten, müteakip takvim yılı başına kadar geçen devrede işlenen suçlar için tekerrür hükmünün uygulanması gerekir. Örneğin Mayıs 2009'da kendisine kesilen usulsüzlük cezası Temmuz 2009'da kesinleşmiş bir mükellefe, Temmuz 2009 – Aralık 2009 tarihleri arasında tekrar usulsüzlük cezası kesildiğinde tekerrür gerçekleştiğinden tekerrür hükümlerinin işletilmesi gerekir. Beş veya iki yıllık süreler, tekerrür cezasının uygulama süresinin bittiği tarihi tespit bakımından önem taşır. Yoksa cezanın kesinleştiği tarihten, müteakip takvim yılı başına kadar geçecek olan devrede, mükerreren işlenen aynı neviden suç dolayısı ile tekerrür hükmünün uygulanmayacağı anlamına gelmez.

Nitekim vergi idaresinin de "... Şubat 1994 dönemine ait KDV beyannamesini kanuni süresinden sonra veren mükellef adına kesilen kaçakçılık cezasının 15.05.1994 tarihinde kesinleşmesinden sonra Haziran 1994 dönemine ait KDV

beyannamesinin de kanuni süresinden sonra verilmesi nedeniyle kesilmesi gereken kaçakçılık cezası için tekerrür hükmünün uygulanması gerekecektir...” (Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün Burdur Valiliğine gönderdiği 15.11.1994 tarihli ve 30/3009-339-11 sayılı yazısı) şeklindeki görüşü ile uygulamaya bu düşünceyle yön verdiği anlaşılmaktadır.

3.3- Uzlaşma veya Afta Cezanın Sıfırlanması Hali

Diğer bir tartışmalı konu da uzlaşma ve affın ilk cezanın kesinleşmesine etkisi hususudur. Bilindiği üzere uzlaşma sonucunda cezanın kısmen kaldırılmasının yanında tamamen sıfırlanması da mümkündür. Her iki durumda da cezaya karşı kanun yoluna müracaat imkanı kalmamaktadır. Çünkü VUK’nun Ek 7’nci maddesi uyarınca, uzlaşmanın vaki olması halinde üzerinde uzlaşılan cezaya karşı dava açılabilmesi imkânı bulunmamaktadır. Uzlaşmaya varılan cezalara karşı kanun yoluna müracaat imkânı kalmaması nedeniyle söz konusu cezalar kesinleşmiş olmaktadır. Bu gibi durumlarda kesilen cezanın ödenecek tutarı değişmekte fakat ceza ortadan kalkmamaktadır. Bu yüzden sıfır tutarlı bir ceza tekerrür uygulamasında dikkate alınacak mı alınmayacak mı? Bu konu da idareyi ve mükellefi karşı karşıya getirecek bir ihtilaf kaynağı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Öte yandan, çeşitli sebeplerle çıkarılan kanunlarla tahsilinden vazgeçilen vergi cezalarının tekerrürde dikkate alınıp alınmayacağı da tartışılması gereken diğer bir konudur. Bugünlerde kanunlaşması beklenen af kanununda da olduğu gibi sık aralıklarla çıkarılan af ve tahsilatı hızlandırma kanunlarında vergi asıllarının ödenmesi şartıyla vergi cezaları silinmektedir. Bu gibi ter-

kinlerden sonra belirlenen süre zarfında cezayı gerektirir bir fiil uygulanması halinde tekerrür hükmü uygulanacak mıdır?

Bu soruya kesin cevabı verebilmek için çıkarılan kanunlarda ayrıntılı düzenleme yapıp yapılmadığına bakmak gerekecektir. Vergi cezaları hakkında yapılan bu tür yasal düzenlemelerde belli bir döneme ilişkin kesinleşmiş vergi cezalarının tekerrüre esas alınmayacağına ilişkin hüküm bulunmaktaysa cezanın tamamen ortadan kalkması, dolayısıyla cezanın affı söz konusu olacaktır. Bu da sonraki fiil sebebiyle ceza kesilmesi halinde tekerrür uygulanmayacağı anlamına gelmektedir. Aksi takdirde, bu konu ile ilgili özel bir düzenleme yapılmamış, diğer bir tabirle terkin edilen cezaların tekerrüre esas alınmayacağına ilişkin hüküm getirilmemişse, tekerrür hükmünün uygulanması gerekecektir.

Ancak şimdiye kadar getirilen vergi aflarında kesinleşmiş bir cezayı hukuken ortadan kaldıran, cezanın vergi idaresi kayıtlarından tekerrüre etki etmeyecek şekilde terkin edilmesini sağlayan bir düzenlemeye pek rastlanmamıştır. Bu yüzden bu durumda da sonuç uzlaşmadaki gibi olacaktır. Af uygulamasında kesinleşen bir vergi cezasının yasal düzenleme ile daha düşük tutarda ödenmesi veya tamamen sıfırlanması söz konusu olacağından cezada tekerrür hükümlerinin geçerli olacağı sonucu çıkmaktadır.

İdarenin yaklaşımı yukarıda bahsettiğimiz şekilde olmakla ve sıfır “0” TL vergi zıyayı söz konusu olduğunda bile sonraki cezada tekerrür şartlarının olduğu kabul edilmekle beraber kanaatimizce bu iki durumda da sıfırlanan cezanın dikkate alınmaması gerektiğidir. Çünkü burada cezalandırmanın maksadı aşılmakta ve daha önce affedilen bir hareket/ihmalden dolayı sonraki suç **katlamalı olarak cezalandırılmaktadır.**

3.4- Dönem Sıralamasının Karışması Halinde Tekerrürün Meydana Gelip Gelmeyeceği

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesi uyarınca tekerrür nedeniyle kesilecek olan cezanın artırılmasında, vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, tekrar ceza kesilmesi durumunda cezanın türüne göre yeni ceza tutarı %50 veya %25 oranında artırılmaktadır. Artırmalı ceza uygulamasında kesilecek olan cezaya ilişkin fiilin ne zaman işlenmiş olduğu önem taşımamaktadır. Dolayısıyla tekerrürden dolayı artırılarak kesilecek olan cezayı gerektiren fiilin işlendiği tarih, daha önce kesilen cezaya ilişkin fiilin işlendiği tarihten önceki bir tarihte olabilmektedir.

Şöyle ki; 2007 yılında vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşen mükellefin daha sonraki bir tarihte 2006 yılı defter ve belgelerinin incelenmesi sonucu vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilmesinin gerekmesi halinde ceza artırılarak uygulanmalıdır. Bu sebeple vergi idaresinin inceleme tarihine göre tekerrür hükmü uygulanabilmekte ve kişi hakkında kesilen cezanın kesinleşmesinden önceki tarihlere ait fiil nedeniyle tekerrür hükmü uygulanarak bu fiil nedeniyle kesilen ceza arttırılarak kesilmektedir.

Oysa modern ceza hukukunda cezanın kesinleşmesini müteakip belli bir süre içinde tekrar suç işlenmesi halinde tekerrür hükümleri uygulanmaktadır. Böylece kişinin cezaya muhatap kaldıktan sonra ıslah olması hedeflenmektedir. Bu açıklamalar çerçevesinde, vergi cezalarında tekerrürü düzenleyen söz konusu hüküm; hukuki güven ve hukuki istikrar ilkelerini zedeleyen, ceza hukukundaki tekerrüre ilişkin ilkelerle bağdaş-

mayan bir hal almaktadır. Aynı hüküm Anayasa'da teminat altına alınan suç ve cezaların kanuniliği ile hukuk devleti ilkelerine de aykırılık teşkil etmektedir.

Tekerrür sebebiyle cezada artırım yapılmasının gerekçesi, yapılan cezalandırmaya rağmen ıslah olunmamasıdır. VUK'nun 339'uncu maddesinin uygulamasında, kesinleşen ilk cezanın ilgili olduğu dönem ile sonra kesilen cezanın ilgili olduğu dönemin birbirini takip etmemesi hali özellikli bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin, 2008 yılı kurumlar vergisi beyanı 2009 yılında incelenip, vergi ziyai cezası da 2009 yılında kesinleşen bir mükellefin 2010 yılı KDV beyanı 2010 yılında incelenip 2010 yılında vergi ziyai cezası kesildiğinde, tekerrür yönünden tereddütlü bir husus bulunmamaktadır. Peki aynı mükellefin 2008 yılı kurumlar vergisi beyanı 2009 yılında incelenip, vergi ziyai cezası da 2009 yılında kesinleştikten sonra, 2007 yılı kurumlar vergisi beyanı 2010 yılında incelenip, 2010 yılında vergi ziyai ceza kesildiğinde tekerrür gerçekleşmiş olacak mıdır?

Kanunun lafzından hareket edilecek olursa tekrar kesilecek cezanın önceki cezayı tarihsel silsile takip etmesi gerekmiyor. Dolayısıyla ilk kesilen cezadan daha önceki bir döneme ilişkin vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmesi halinde tekerrür hükmü uygulanacaktır. Oysa bu yaklaşım tekerrür müessesesinin düzenleniş amacına ve ruhuna uygun değildir. Çünkü suç bilimi açısından tekerrür sebebiyle cezada ağırlaştırma veya artırım, ancak bir suça ait ceza kesinleştikten sonra suçun tekrarlanmasıyla anlam kazanacaktır.

Anayasa Mahkemesi bir kararında bu konuya da değinme gereği duymuş ve hukuk bilimi adına önemli bir tespitte bulunmuştur. Mahkeme 20.05.2010 tarihli E: 2009/51, K: 2010/73 kara-

rında, tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin her halde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiğini belirtmek suretiyle, vergi cezalarının tekerrüründe ceza hukukundaki tekerrüre ilişkin prensiplerin dışına çıkılamayacağını vurgulamıştır.

Anayasa Mahkemesi söz konusu kararında "... faile tekerrür nedeniyle daha ağır bir ceza verilebilmesi, bir başka deyişle failin ıslah olmadığının ve suç işleme konusundaki ısrarının ortaya konulabilmesi için, hukuka aykırı bir eylemi failin birden çok kere gerçekleştirmiş olması tek başına yeterli olmayıp, tekerrüre esas alınan eylemi nedeniyle daha önce cezalandırılmış olmasına rağmen bu tarihten sonra aynı eylemde tekrar bulunmuş olması gerekmektedir." ifadelerini kullanmıştır. Bu yaklaşım aslında tekerrür uygulamasında temel mantığın ne olması gerektiğini de açıklar mahiyettedir. Tekerrür uygulamasında temel kural daha önce cezayı gerektiren bir suçun işlenmesi ve bu suça kesilen cezanın kesinleşmiş olması kuralıdır. Yani bu suçun işlenmiş olması yeterli değildir.

Anayasa Mahkemesi kararında devamla "... hukuka aykırı bir eylemde bulunduğu tarih itibarıyla 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 mükerrer 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." demiştir.

Bu sebeple Kanundaki düzenlemeyi, vergi zıyana sebebiyet vermekten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihten sonra belli süreler içinde işlenen filler dolayısıyla tekrar ceza kesilmesi durumunda cezanın artırılacağı şeklinde anlamak ve uygulamak, Kanun koyucunun amacına hizmet edecektir.

4- Değerlendirme ve Sonuç

Çalışmamızın yukarıdaki bölümlerinde yer verdiğimiz tekerrür uygulamasının hangi zorunluluğun sonucu olduğu, tekerrür uygulamasının kavramsal açıklaması ve vergi cezalarında tekerrür uygulamasının şartları, özellik arz eden durumlar ve uygulamada karşılaşılan sorunlar ve eleştiriler bütünsel olarak değerlendirildiğinde tekerrür uygulamasının mükellef ve vergi sorumlularını mağdur edebileceği görülmektedir.

213 sayılı Kanunun 339. maddesinde düzenlenen tekerrür hükmünün uygulanmasında, daha önce kesilen cezanın kesinleşme tarihi, sonra kesilecek olan cezanın ise kesilme tarihinin esas alınması, cezalandırılan kişilerin tekrar suç işlememesi için suçun tekerrüründe daha fazla cezalandırılması amacına aykırılık teşkil etmekte, ilk suç için kesilen ceza miktarı, sonra kesilen ceza miktarına göre daha fazla olması söz konusu olabilmektedir.

Eksik ödenen vergilerin başta incelemeler olmak üzere farklı şekillerde tespiti ve idareye intikal ettirilmesi gerektiği herkesçe kabul edilecek temel kuraldır. Mükelleflerin uyumunu sağlamak için ceza müesseseleri de katı uygulanmalıdır. Ancak gecikme zammı ve gecikme faizinin de yüksekliği dolayısıyla vergi kayıp ve kaçığının ağır şekilde cezalandırıldığı dikkate alınarak bu müessesenin yeniden düzenlenmesinde fayda vardır. Bu düzenlemede yukarıda bahsettiğimiz sorunların dikkate alınması önemlidir. Böylece

mükelleflerin vergilendirmeye uyumu daha olumlu yönde sağlanmış, potansiyel vergi uyumsuzluklarından bir tanesinin de önü kesilmiş olmaktadır.

KAYNAKÇA

Arslan, Çetin ve Kayaççiçek, Murat. Suçta Tekerrür. Seçkin Yayıncılık, 2009.

Bozdağ, Ahmet. Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür. Seçkin Yayıncılık, 2009

Çalıköğlü, Erdal. Vergide Gündem'den Seçtiklerimiz, İstanbul: Ernst&Young, Aralık 2009.

Doğrusöz M.E. Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür. Yaklaşım Dergisi. Sayı: 155, 156

Pala, Orhan. "VUK'nda Yer Alan Tekerrür Müessesesinin Uygulamada Yarattığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri". Vergi Dünyası Dergisi,. Sayı: 341, Ocak 2010.

Güngör, A.Feridun. Vergide Gündem'den Seçtiklerimiz, İstanbul: Ernst&Young, Aralık 2009.

Topaloğlu, Fatih. VUK'nda Yer Alan Tekerrür Müessesesinin Uygulanması ve Tartışmalı Hususlar. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 347, Temmuz 2010.

Özbalcı, Yılmaz. Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Mayıs 2008.

Özyer, Mehmet Ali. Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması-Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 4. Baskı, 2008.

Yaşar, M. Bilgütay. "Dikkat! 20 Liralık Vergi Cezası Milyonlarca Lira Fazla Vergi Cezası Ödenize Neden Olabilir". Dünya Gazetesi. 25 Ağustos 2010.