



ANAYASA MAHKEMESİ KARARINDAN SONRA VERGİ CEZALARINDA TEKERRÜR UYGULAMASI

Mehmet YÜCEL ^(*)

1 - GİRİŞ

Toplumda huzur ve güvenin sağlanması, suç işlenmesinin önlenmesi, adalet duygusunun yerleşmesinin sağlanması ve suçluların ıslah edilerek tekrar topluma kazandırılması, suç ve ceza politikasının en önemli amaçlarıdır. Bu amaçların gerçekleştirilmesi için suç işleyen kişilere çeşitli yaptırımlar uygulanmaktadır. Diğer bir ifade ile toplum düzeninin yerleşmesi ve karmaşa oluşmaması için kurallar tesis eden devletler, bunlara uymayanlara cezalar öngörerek kurallarının uygulamasının yerleşmesini ve uygulama alanını genişletmek isterler.

Ancak, her insan aynı karakterde olmadığı gibi her suçlu da aynı kişilik yapısına sahip değildir. Bazı suçlular, işlemiş oldukları suçun cezasını çektikten sonra ıslah olmakta ve bir daha suç

işlememek için gayret içine girmektedirken; bazı suçlular, verilen ceza ile ıslah olmamakta, yeni suçlar işlemeye devam etmektedir. İşte böyle suçlular için öngörülmüş olan ve normal cezalarla ıslah olmayan suçlularla mücadele etmek için ceza hukukunda farklı suç politikası araçları geliştirilmiştir. Bu suç politikası araçlarından biri de tekerrür uygulamasıdır.

2- TEKERRÜR KAVRAMI

Cezalar her ne kadar caydırıcı seviyede yüksek olsa da bazı durumlarda muhatap kitlenin bundan etkilenmediği görülmektedir. Bu gibi durumlarda caydırıcılığın tesis edilmesi adına tekerrür sebebiyle cezanın katlanarak uygulanması yoluna gidilir. Arapça "kerrere" kökünden türetilmiş bir isim olan tekerrür;¹ bir daha olma, bir daha vuku bulma, yinelenme, tekrarlanma² anlamına gelmektedir.

^(*) Vergi Müfettişi

¹ Ahmet GÖKCEN, "Türk Ceza Hukuku'nda Tekerrür", Kamu Hukuku Arşivi Dergisi, Eylül 2003, s.129.

² Türk Dil Kurumu Büyük Sözlük, www.tdk.gov.tr

Bir hukuk terimi olarak tekerrür ise bir kimse- nin işlediği bir suçtan hüküm giymesinden sonra, belirli bir süre içerisinde yeni bir suç işlemesidir. Tekerrür, bir kez ceza mahkumiyetine uğradıktan sonra tekrar suç işleyen suçluların ıslah edilmesine yönelik bir suç politikası aracıdır. Bir ceza hukuku kavramı olarak ise, tekerrürün tanımı üzerinde bir ittifak sağlanamamıştır. Tekerrürün ortak bir tanımının olmamasının nedeni, benimsenen tekerrür sistemlerinin birbirinden farklı olmasıdır.³

Cezanın yetersizliği teorisini benimseyerek gerçek tekerrür sistemini kabul eden yazarlar, tekerrürün tanımını kesinleşen ilk suçun cezasının mutlaka infaz edilmiş olması gerektiği üzerine inşa ederken; kusurluluğun ağırlığı teorisini benimseyerek varsayılan (mefruz) tekerrür sistemini kabul eden yazarlar ise, tekerrürün tanımını ilk suçun cezasının kesinleşmesinin yeterli olacağı tezi üzerine inşa etmektedirler. Bu nedenle, tekerrür kurumunun esasını açıklayan sistemlerin tekerrürün tanımı üzerinde belirleyici olduğu ve yapılan tanımların benimsenen sisteme göre değiştiği söylenebilir.⁴

Yukarıda belirtildiği gibi özel bir suç politika-

sı aracı olan tekerrür, bir defa suç işledikten ve bu suçtan dolayı cezası kesinleştikten sonra, kanunun belirttiği sürelerde tekrar suç işlenmesi durumudur. İşte tekerrür kurumu, tekerrüre düşen suçlulara, ilk defa suç işleyen suçlulara uygulanan yaptırım ve infaz politikasından farklı bir yaptırım ve infaz politikasının uygulanmasını düzenleyen bir kurumdur.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun⁵ yürürlüğe girmesiyle birlikte ülkemizde tekerrür için yapılan tanımlar da değişmiştir. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun tekerrüre ilişkin hükmünden hareketle genel olarak doktrinde⁶ 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 tekerrüre esas olacak yeni bir suç işleyen kişinin durumudur.

3- VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN TEKERRÜR UYGULAMASI ve ŞARTLARI

Vergisel kabahat olan vergi ziyai kabahati ve usulsüzlük kabahatlerine uygulanacak olan ve cezayı artırıcı neden olarak kabul edilen tekerrür, Vergi Usul Kanunu'nun⁷ 339'uncu maddesinde

³ Uğur GÖKKOYUN, "Teori ve Uygulamada Tekerrür", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1996, s. 3.

⁴ İlhan ÜZÜLMEZ; "Türk Hukukunda Tekerrür", (Yüksek Lisans Tezi) Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1997, s. 4.

⁵ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu 12.10.2004 tarih ve 25611 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁶ Hasan Hüseyin BAYRAKLI, "Vergi Ceza Hukuku", Yeniden Yazılmış B. 3, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Afyonkarahisar, 2006, s. 159; Yusuf KARAKOÇ, "Genel Vergi Hukuku", B. 4, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s. 497; Mehmet Emin ARTUK, Ahmet GÖKCEN, Ahmet Caner YENİDÜNYA, "Ceza Hukuku Genel Hükümler", Gözden Geçirilmiş B. 3, Turhan Kitapevi, Ankara, 2007, s. 1030; Nur CENTEL, Hamide ZAFER, Özlem ÇAKMUT, "Türk Ceza Hukukuna Giriş", B. 4, Beta Yayınları, İstanbul, Ekim 2006, s.603; Engin AKIN, "Yeni Ceza Sistemine Göre Suçta Tekerrür", Yaklaşım Dergisi, S. 159, Mart 2006, s. 1; Ali PARLAR- Muzaffer HATİPOĞLU, "5237 Sayılı Türk Ceza Kanununun Yorumu", C.I, Ankara, 2007, s. 524.

⁷ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 10/01/1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

düzenlenmiştir. Bu hükme göre;

“Vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyainda beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır”

Bu hüküm doğrultusunda kabahatlerde tekerürü tanımlarsak tekerrür; hakkında vergisel kabahatlerden dolayı ceza kesilen ve bu ceza kesinleştikten sonra ve her halükarda cezanın kesinleştiği yılı izleyen takvim yılının başından başlamak üzere vergi ziyainda beş ve usulsüzlüklerde iki yıl içinde tekrar vergisel kabahat nedeniyle ceza kesilen kişinin kişisel durumudur.⁸ İşte bu kişisel durum, sonra kesilen cezanın artırılması sebebi olarak kabul edilmiştir.

3.1- Tekerrür Uygulaması Kapsamındaki Cezalar

Söz konusu madde metninde açıkça belirtildiği üzere tekerrür uygulaması kapsamındaki cezalar; vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezasıdır. Vergi kanunlarında yer alan, vergilendirmeye ilgili ödevlerin yerine getirilmesi sırasında dikkate alınması gereken şekle ve usule ilişkin bir takım kurallara uyulmaması sonucunda usulsüzlük fiili işlenmiş olur. Bu durumda, söz konusu fiiller usulsüzlük cezası ile cezalandırılır. Usulsüzlük cezasını gerektiren fiiller Vergi Usul Kanunu’nun 352. maddesinde belirtilmiştir. Usulsüzlük cezası kesilecek mükellefler 6 gruba ayrılmış ve bu sınıflandırma “Kanuna Bağlı Cetvel” adıyla kanuna

eklenmiştir.

Öte yandan Vergi Usul Kanunu’nun 353. maddesinde ve mükerrer 355. maddesinde belirtilen hallerde özel usulsüzlük cezası kesilir. Özel usulsüzlük cezası idare ile mükellef arasında sık sık uyuşmazlık konusu olmaktadır. Bu konuda istikrar kazanan yargı kararları uygulamaya yön vermektedir.

Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle, verginin zamanında tahakkuk ettirmemesi veya eksik tahakkuk ettirmesi ile oluşur. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile diğer şekillerde verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine neden olunması da vergi ziyai olarak kabul edilir.

Mükellef veya sorumlunun, Vergi Usul Kanunu’nun 341. maddesinde yazılı hallerde vergi ziyasına neden olması “vergi ziyai suçu” olarak nitelendirilir. Vergi ziyai suçu işleyenlere, vergi kaybına bağlı olarak vergi ziyai cezası kesilmesi yoluna başvurulmaktadır.

Vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan verginin bir katı oranında uygulanır.

Bununla birlikte kanunda “nitelikli” olarak değerlendirilen fiillerin işlenmesi halinde vergi kaybına neden olunması halinde, hapis cezasının yanında vergi ziyai cezasının da üç kat olarak kesilmesi öngörülmüştür.

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden önce verilmek şartıyla, kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen vergi beyannameleri için kesilecek ver-

⁸ Hasan Hüseyin BAYRAKLI, “Vergi Ceza Hukuku”, Yeniden Yazılmış B. 3, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Afyonkarahisar, 2006, s. 166.

gi ziyai cezası %50 oranında uygulanacaktır.

Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesinde düzenlenen tekerrür hükmü uyarınca, adına vergi ziyai cezası kesilen ve cezası kesinleşenler hakkında, cezanın kesinleştiği yılı takip eden yılın başından başlamak üzere 5 yıl içinde kişi veya kurum tekrar vergi ziyasına sebebiyet verir ise, vergi ziyai cezası %50 arttırılmak suretiyle yani 1,5 kat olarak uygulanır. Aynı şekilde adına usulsüzlük cezası kesilenler ve ceza kesinleşenler adına da cezanın kesinleştiği yılı takip eden yılın başından başlamak üzere 2 yıl içinde tekrar usulsüzlük cezası kesilir ise ceza yüzde yirmi beş oranında arttırılarak uygulanır.

Söz konusu düzenleme, vergi ziyai ya da usulsüzlük cezasını gerektirecek bir fiilde bulunan mükelleflerin, tekrar aynı türden suç işlemlerini önleme amacıyla ve caydırıcı olması düşünlerek yapılmış bir düzenlemedir.

3.2- Tekerrür Uygulamasının Şartları

Kanun hükmü ve yaptığımız tekerrür tanımı birlikte incelendiğinde, vergisel kabahatler arasında tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için, kişiye işlediği vergisel kabahat nedeniyle kesilen cezanın kesinleşmiş olması, kişiye, önceki ceza kesinleştikten sonra vergisel kabahat işlediği iddiasıyla yeni bir ceza daha kesilmiş olması, sonraki cezanın, önceki ceza kesinleştikten sonra belirli bir süre içinde kesilmiş olması ve tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin her halde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş ol-

ması, şartlarının aynı anda gerçekleşmesi gerektiği görülecektir.

3.2.1- Kesilen Cezasının Kesinleşmiş Olması Gerekir.

Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş olan tekerrür hükmü, sadece vergisel kabahatler için uygulanabileceğinden öncelikle vergi yükümlüsünün veya sorumlusunun vergisel kabahat teşkil eden bir fiil işlemiş olması gerekir. Vergisel kabahatler, Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş olan, vergi ziyai kabahati ve usulsüzlük kabahatinden oluşmaktadır. Doktrinde tartışmalı olmakla birlikte, usulsüzlük kabahati kavramı, hem özel usulsüzlük hem de genel usulsüzlük kabahatlerini kapsamaktadır.⁹ Bu nedenle, Vergi Usul Kanununda düzenlenen tüm vergisel kabahatlere tekerrür hükümleri uygulanabilecektir.¹⁰

3.2.2- Yeni Bir Ceza Daha Kesilmiş Olması Gerekir.

Vergisel kabahatler için tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için kişiye, işlediği vergisel kabahat nedeniyle kesilen cezanın kesinleşmesinden sonra yeni bir vergisel kabahat cezası daha kesilmesi gerekir. Yasa koyucu, vergisel kabahatler arasında tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için, önceki kabahat dolayısıyla kesilen vergi cezasının kesinleşmesinden sonra işlenmiş bir vergisel kabahatin varlığını aramamış, bunun yerine ne zaman işlenmiş olursa olsun önceki ceza kesinleştikten sonra başka bir vergisel kabahat nedeniyle ceza

⁹ Turgut CANDAN, "Vergi Suç ve Cezaları", Güncelleştirilmiş B. 2, Süryay Sürekli Yayınlar, İstanbul, 2004, s. 23; Nihat EDİZDOĞAN, Metin TAŞ, Ali ÇELİKKAYA, "Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku", Ekin Kitapevi, B. 1, Bursa, 2007, s. 13-14.

¹⁰ Hasan Hüseyin BAYRAKLI, "Vergi Suç ve Kabahatleri", Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2008, s.157.

kesilmiş olmasını yeterli kabul etmiştir.

3.2.3- Sonraki Cezanın Belirli Bir Süre İçinde Kesilmiş Olması Gerekir.

Vergisel kabahatler arasında tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için gereken diğer bir şart, bir vergisel kabahat nedeniyle kesilen cezanın kesinleşmesinden sonraki belirli bir süre dolmadan tekrar bir vergisel kabahat nedeniyle ceza kesilmesi gerektiğidir.

Vergi Usul Kanununda fiilin ağırlığı ve kesinleşen cezanın ağırlığı göz önünde bulundurularak, vergi ziyaında beş ve usulsüzlük kabahatlerinde 2 yıl olmak üzere iki farklı tekerrür süresi düzenlenmiştir. Tekerrür için öngörülen bu süreler, vergisel kabahat için kesilen cezanın kesinleştiği yılı izleyen takvim yılından itibaren işlemeye başlayacak ve öngörülen beş ve iki yıllık sürenin sonunda sona erecektir.

3.2.4- Sonraki Eylemin İlk Eylem İçin Verilen Cezanın Kesinleşme Tarihinden Sonraki Bir Tarihte Gerçekleşmiş Olması Gerekir.

Vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyaı cezası ya da tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda cezalarda artırım uygulanacağını öngören Vergi Usul Kanununun 339. Maddesine göre, tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin her halde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

3.3- Etki ve Sonuçları

Vergi Usul Kanununda tekerrüre bağlanmış olan sonuç, tekerrür oluşturan ikinci kabahatin cezasının artırılmasıdır (md. 339). Bu durum kanunda şöyle düzenlenmiştir; “... Tekrar ceza ke-

silmesi durumunda, vergi ziyaı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır” (VUK md. 339). Kanun koyucu tekerrür durumunda, vergi ziyaı ve usulsüzlük kabahatleri için ağırlıklarına göre farklı artırım oranları öngörmüştür. Ancak, tekerrürün tüm şartlarıyla gerçekleşmesi durumunda cezanın artırılması vergi idaresinin takdirine bırakılmamış, artırım zorunlu tutulmuştur.

4- VERGİ İDARESİNİN ÖNCEKİ UYGULAMASI

Vergi İdaresince, vergi cezalarında tekerrüre ilişkin uygulamaya, vergi ziyaına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, tekrar ceza kesilmesi durumunda bu cezanın artırılması şeklinde yön verilmiş; tekerrürden dolayı artırılarak uygulanacak olan cezayı gerektiren fiilin, daha önce kesilen cezaya ilişkin fiilin işlendiği tarihten önceki veya sonraki bir tarihte işlenmiş olmasının sonucu değiştirmeyeceği değerlendirilmiştir. Uygulamaya bu şekilde yön verilmiş olması ve tekerrür cezası kesilirken fiilin yapıldığı tarihin göz ardı edilmesi ihtilaflara yol açmış ve bu yönde kesilen cezalar dava konusu olmuştur.

Keza, açılan davalar Anayasa Mahkemesi’ne kadar gitmiş ve Anayasa’da yer alan suç ve cezaların kanuniliği ilkesinin vergi cezaları yönünden de geçerli olduğu, yasa koyucunun suç ve cezalar ile ağırlaştırıcı ve hafifletici sebeplerin belirlenmesi konusunda ceza hukukunun temel ilkelere bağlı kalmak koşuluyla takdir yetkisine sahip olduğu, ceza hukukunda bir defa suç işlendikten ve bu suçtan dolayı verilen ceza kesinleştikten sonra kanunla belirlenen süre zarfında suç işlenmesinin tekerrür olarak kabul edildiği ve kişilerin aldıkları cezaya rağmen suç işlemeye devam etmeleri durumunda sonradan işlenen suç-

lara daha ağır cezalar verilerek cezanın caydırıcılığının sağlanmaya çalışıldığı, itiraz konusu kuralda ise tekerrür nedeniyle artırılan cezanın sebebini oluşturan eylemin tarihinin önem taşımadığı ve ilk cezaya konu eylemden daha önceki bir tarihte gerçekleşmiş olmasının dahi mümkün olduğu, bu düzenlemenin failin ıslah olmasını amaçlayan tekerrür müessesesi ile bağdaşmadığı gibi hukuki güvenlik ve hukuki istikrar ilkelerini de zedelediği, itiraz konusu kuralın hukuk devleti ilkesi ile suç ve cezaların kanuniliği ilkesinin yer aldığı Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

5- ANAYASA MAHKEMESİNİN KONUYA İLİŞKİN KARARI

Zonguldak Vergi Mahkemesi'nce itiraz yolu ile bu maddenin Anayasa'ya aykırı olduğu ve bu nedenle iptal edilmesi istemi ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuştur. Yapılan bu başvuru üzerine Anayasa Mahkemesince verilen, 20.05.2010 tarih, 2009/51 E., 2010/73 sayılı Karar, 2 Aralık 2010 tarih ve 27773 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Anayasa Mahkemesi'nce

4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun, 22.7.1998 günlü, 4369 sayılı Yasa'nın 9. maddesiyle değiştirilen 339. maddesinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, 20.5.2010 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesi'nce Vergi Usul Kanununun 339'uncu maddesi Anayasa'ya aykırı bulunmamıştır.

Anayasa Mahkemesi konuyu değerlendirirken;

- Ceza hukukunda "tekerrür" müessesesinin, bir ceza mahkumiyetine kesin olarak uğrayan bir kimsenin, yeniden suç işlemesi halinde Ceza Kanunu karşısındaki kişisel durumunu tanımladığını,

- Tekerrür müessesesinin vergi suç ve cezaları bakımından gözetilmesinin ve vergi suçlarında tekerrür halinde vergi cezalarının özel olarak belirlenmesinin yasa koyucunun takdir yetkisi alanında bulunduğunu,

- Hukuka aykırı bir eylemin tekerrürü halinde verilecek cezanın artırılmasının, daha önce verilen cezanın ıslah edici olmadığı ve failin suç işleme konusundaki ısrarının daha ağır bir cezayı gerektirdiği düşüncesinden doğduğunu, bununla birlikte, 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 olmasının tek başına yeterli olmadığı, tekerrüre esas alınan eylemi nedeniyle daha önce cezalandırılmış olmasına rağmen bu tarihten sonra aynı eylemde tekrar bulunmuş olması gerektiğini,

- Belirli bir kesinlik içinde yasada hangi eyleme hangi hukuksal yaptırımın bağlandığının bireyler tarafından bilinmesi ve eylemlerin sonuçlarının öngörülebilmesi gerektiğini, hukuka aykırı bir eylemde bulunduğu tarih itibarıyla hakkındaki daha önce verilen bir ceza bulunmayan kişinin daha sonraki bir tarihte almış olduğu bir cezanın esas alınarak ve tekerrür hükümleri uygulanarak cezasının artırılmasının hukuk devleti ilkesine uygun bulunmadığı, suçu işlediği tarihte henüz mükerrir olarak kabulü mümkün olmayan kişiye tekerrür hükümlerinin uygulanmasının, suç ve cezaların yasallığı ilkesine de aykırılık oluşturacağını,

- Vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyaı cezası ya da tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda cezalarda artırım uygulanacağını öngören ve iptali istenen Vergi Usul Kanununun

339. maddesindeki kuralda ise tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin her halde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiğini vurgulamıştır.

Anayasa Mahkemesi, tekerrür ile ilgili anılan madde hükmünün yukarıdaki gibi yorumlanıp uygulanması gerektiğini, bu şekilde uygulandığı takdirde de madde hükmünün Anayasa'ya aykırı olmadığına oybirliğiyle karar vermiştir.

6- VERGİ İDARESİNİN YÜKSEK MAHKEME KARARI SONRASI DEĞİŞEN GÖRÜŞÜ

Gerek Anayasa Mahkemesi'nin bu kararındaki hükümleri gerekse çeşitli ihtilaflarda yargı tarafından verilen ve müstekar hale gelen kararları dikkate alan Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi, internet sitesinde yayımladığı 49 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Sirküleri¹¹ ile o güne kadar yapılmış olan uygulamasını değiştirmiş ve 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 gerektiğini duyurmuştur.

Öte yandan, 339'uncu maddede yer alan "...cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere..." ibaresi tekerrürün uygulanacağı iki veya beş yıllık sürenin sona ereceği tarihin tespiti ile ilgilidir. Bunu dikkate alan Maliye Bakanlığı, anılan Sirkülerde; ilk fiil için kesilen cezanın kesinleştiği tarihten itibaren takip eden yılın başına kadar olan süre içinde de aynı nev'iden bir ceza kesilmesini gerektiren fiilin işlenmesi durumunda anılan maddeye uygun şe-

kilde cezanın artırımlı olarak uygulanması gerektiğini de ifade etmiştir.

7- KONUYA İLİŞKİN ÖRNEKLER

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla anılan sirkülerde verilen örnekler şöyledir:

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 ziyasına sebep olduğu tespit edilmiştir. Bunun üzerine, vergi dairesince 1.000 TL tutarında kesilen vergi ziyası 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) Eylül/2010 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesini de süresinde vermemiş ve takdir komisyonuna sevk işlemi sonrasında 2.000 TL tutarında vergi ziyasına sebep olduğu tespit edilmiştir. 01.11.2010 tarihinde Bay (A)'ya bir kez daha vergi ziyası cezası kesilmiştir. Buna göre, işlenen ilk fiile ilişkin vergi ziyası 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 sü-

¹¹ 49 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Sirküleri 15.08.2011 tarihinde yayınlanmıştır. www.gib.gov.tr.

resinde 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.

8- SONUÇ

Anayasa Mahkemesi bu kararı ile **“tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin her halde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiği”** ne hükmetmiştir. Bu karar sonrasında Vergi İdaresince de yapılacak ve yapılan tekerrür uygulamalarında cezanın kesinleşme tarihinden sonraki fiiller için tekerrür hükümlerinin uygulanması, cezanın kesinleştiği tarihten önceki yıllara ilişkin tekerrür hükümlerinin uygulanmaması gerekmektedir. Nitekim Vergi İdaresi de Anayasa Mahkemesinin bu kararı doğrultusunda görüşünü değiştirmiş ve bundan sonraki uygulamanın bu yönde olacağını söz konusu sirkülerle ortaya koymuştur.

Yeni uygulama önceki uygulamaya göre, cezanın kesinleşmesi ve fiilin işlendiği dönemin be-

lirlenmesi bakımından, ileri bir adımdır. Hukuka ve tekerrür müessesesinin mantığı ve ruhuna da daha uygundur. Bu itibarla kanun hükümlerinin uygulanmasına ihtilafa yol açmayacak şekilde yön verilmesi esas olmakla birlikte, yapılan hatalardan dönülmesi de bir meziyettir. Bu anlamda, geç de olsa uygulamadaki hatadan dönülmesi ve bunun sirkülerle duyurulması, uygulamada yaşanan ya da yaşanabilecek olan tereddüt ve farklılıkların önlenmesi açısından yararlı olmuştur.

KAYNAKÇA

- Ahmet GÖKÇEN; *“Türk Ceza Hukuku’nda Tekerrür”*, Kamu Hukuku Arşivi Dergisi, Eylül 2003.
- Ali PARLAR; Muzaffer HATİPOĞLU; *“5237 Sayılı Türk Ceza Kanununun Yorumu”*, C.I, Ankara, 2007
- Engin AKIN; *“Yeni Ceza Sistemine Göre Suçta Tekerrür”*, Yaklaşım Dergisi, S. 159, Mart 2006.
- Hasan Hüseyin BAYRAKLI; *“Vergi Ceza Hukuku”*, Yeniden Yazılmış B. 3, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Afyonkarahisar, 2006.
- Hasan Hüseyin BAYRAKLI; *“Vergi Suç ve Kabahatleri”*, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2008, s.157.
- İlhan ÜZÜLMEZ; *“Türk Hukukunda Tekerrür”*, (Yüksek Lisans Tezi) Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1997.
- Mehmet Emin ARTUK; Ahmet GÖKÇEN; Ahmet Caner YENİDÜNYA; *“Ceza Hukuku Genel Hükümler”*, Gözden Geçirilmiş B. 3, Turhan Kitapevi, Ankara, 2007
- Nihat EDİZDOĞAN; Metin TAŞ; Ali ÇELİK-KAYA; *“Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku”*, Ekin Kitapevi, B. 1, Bursa, 2007
- Nur CENTEL; Hamide ZAFER; Özlem ÇAKMUT; *“Türk Ceza Hukukuna Giriş”*, B. 4, Beta

Yayınları, İstanbul, Ekim 2006

- Turgut CANDAN; *“Vergi Suç ve Cezaları”*, Güncelleştirilmiş B. 2, Süryay Sürekli Yayınlar, İstanbul, 2004.

- Türk Dil Kurumu Büyük Sözlük, www.tdk.gov.tr

- Uğur GÖKKOYUN; *“Teori ve Uygulamada Tekerrür”*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1996.

- Yusuf KARAKOÇ; *“Genel Vergi Hukuku”*, B. 4, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

- Anayasa Mahkemesinin Konuya İlişkin 20.05.2010 tarih, 2009/51 E., 2010/73 sayılı Kararı.

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu
- 49 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Sirküleri, www.gib.gov.tr.