

VERGİ USUL KANUNU'NDA TEKERRÜRDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR

ISSUES ARISING FROM REOCCURRENCE IN TAX
PROCEDURE LAW



Kenan TAŞ*

ÖZ

Anayasanın 73'üncü maddesinin 1'inci ve 3'üncü fıkralarında, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." ifadesi yer alır. Bu çerçevede, vergisel alana yönelik usul ve esaslar ile bunlara ilişkin cezaların yer aldığı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu yürürlüğe girmiştir. Kanun'daki usul ve esaslara aykırılıktan dolayı düzenlenen cezai müeyyidelerden biri 339'uncu maddede yer alan tekerrür düzenlemesidir. Tekerrür düzenlemesi vergi muhatabının birden fazla vergisel kabahat işlemesini önlemek amacı ile düzenlenmiştir. Bu da vergisel kabahatlere verilen cezaların yeter-sizliğinden bahisle bu cezaların artırılması şek-linde bir ıslah yöntemini oluşturmaktadır. Ancak bu cezalar çoğu muhatabı ıslah edemediği gibi

ABSTRACT

According to the first and third paragraphs of Article 73 of the Constitution, "Everyone is under obligation to pay taxes according to his financial resources, in order to meet public expenditure. Taxes, fees, duties, and other such financial impositions shall be imposed, amended, or revoked by law." Hence, there is Tax Procedure Law, no. 213, which involves tax procedures and principles and related penalties. One of the articles regarding tax penalties is Article 339 which includes the reoccurrence rules as to penalties of infringement of these procedures and principles. Reoccurrence rules aim at preventing taxpayers infringe the procedure rules more than once. Given the low level of tax penalties, the aim of these rules are basically to prevent through increasing the amount of penalties in the event of reoccurrence. However,

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

maddenin lafzındaki düzenlemeye ilişkin bir takım sorunları da beraberinde getirmiştir. Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde bu sorunlar ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Usul Kanunu, Tekerrür, Usulsüzlük Cezası, Cezanın Kesinleşmesi

these rules cannot be accepted to be successful in the prevention, and also create certain problems concerning the implementation. This article deals with these issues.

Keywords: Tax Procedure Law, reoccurrence, infraction penalty, definite penalty

1- GİRİŞ

Arapçadan dilimize girmiş olan ve “kerrere” kökünden türeyen tekerrür sözcüğü, “tekrarlanma, yinelenme” anlamına gelmektedir.¹ Tekerrür bir kez suç işleyip kesin olarak mahkûmiyete uğradıktan sonra tekrar suç işleme durumudur.² 5237 sayılı Yeni TCK’da, suç için cürüm ve kabahat ayrimından vazgeçilmiş olup, sadece suçlar düzenlenmiş, kabahatler ise, ayrı bir kanun olan Kabahatler Kanunu’nda düzenlenmiştir.³ Bu düzenlemeyle kabahatler artık suçların bir türü olmaktan çıkarılmıştır.

Suç; kanunda açıkça suç olarak düzenlenen ve karşılığında yaptırım olarak hapis cezası ve/veya adli para cezası öngörülen fiillerdir. Kabahat ise; kanunda düzenlenen ve karşılığında idari yaptırım düzenlenmiş olan haksız fiillerdir (KK md. 2). 765 sayılı Eski TCK’nın yürürlükte olduğu dönemde, kabahatler de birer suç türü olarak düzenlendiğinden, VUK’da düzenlenen hukuka aykırı fiillerin tamamı vergi suçu olarak kabul edilmekteydi. Ancak bu suçlar, cezayı kesen organa göre, adli vergi suçları ve idari (mali) vergi suçları olarak iki kategoride değerlendirilmekteydi.⁴ 1 Haziran 2005 tarihinde 5237 sayılı TCK’nın ve KK’nın yürürlüğe girmesiyle ve 5728 sayılı Kanunla VUK’da yapılan değişiklikle idari vergi suçu olarak kabul edilen vergi suçları, kabahat olarak değiştirilmiştir.⁵ 5237 sayılı Yeni Türk Ceza Kanunu ile düzenlenen tekerrür müessesesi, kanunda yazılı suçlar için belli şartların oluşması sonucunda uygulanacak olup genel uygulama olarak kabul edilmiştir. 5237 sayılı Yeni Türk Ceza Kanunundaki tekerrür, adli suçlara ilişkin düzenlemeyi kapsamakta iken 30/03/2005 tarihinde yürürlüğe giren ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ile kabahatlere (idari suçlara) ilişkin düzenleme getirilmiş ve genel uygulama alanı olarak kabul edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nda iki tür yaptırım cezası düzenlenmiştir. Bu yaptırımlar; adli vergi suçu cezası ve idari vergi suçu cezası şeklindedir. 5237 sayılı Yeni Türk Ceza Kanunu ile sadece kabahatler kanununa göre kabahat olarak değerlendirilebilen idari vergi suçu olan; vergiziya ve usulsüzlük cezaları

¹ Ahmet Gökçen, “Türk Ceza Hukuku’nda Tekerrür”, Kamu Hukuku Arşivi Dergisi, Eylül, 2003, s.129.

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

³ Tahir Erdem, “Yeni Ceza Yasası ve Kabahatler Kanunu’nun Genel Kanun Niteliği”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 231, Aralık 2007, s. 106-107; CENTEL, ZAFER, ÇAKMUT, s. 223.

⁴ Mustafa Akkaya, “İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 233, Şubat 2008, s. 30; BAYRAKLI, Vergi Ceza..., s. 79; EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, s. 14; İ. Halil BAĞDINLI, “Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Ceza Sisteminin Uygulama Esasları”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 233, Şubat 2008, s. 37.

⁵ Funda Başaran Yavaşlar, “Vergi Ceza Hukuku’ndaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 233, Şubat 2008, s. 73-78.

için düzenleme yapılmıştır. Ceza hukuku sistemimizde her çeşit suç arasında tekerrür ilişkisinin kabul edilmesi mümkün olduğu halde vergi ceza hukukumuzda önceki ve sonraki mahkûmiyetlerin aynı türden kabahatlere ilişkin olması şart koşulmuştur. Buna göre, tekerrür vergi ziyai ve usulsüzlük kabahatleri için ayrı ayrı kabul edilmiştir ve biri diğeri için tekerrüre dayanak oluşturmaz.⁶ Tekerrür konusu suç daha önce işlenmiş olmalı ve tekerrüre zemin sağlayan suç ile aynı olmalıdır. Vergi ziyai için tekerrür uygulanacak ise daha önce vergi ziyai suçu işlenmiş ve kanuni şartların oluşması gerekmektedir. Aynı şekilde kanunda tekerrüre konu usulsüzlük cezası içinde bu şartlar gereklidir.

2- VERGİ USUL KANUNU'NDAKİ TEKERRÜRE İLİŞKİN DÜZENLEME

Vergi ceza hukukunda tekerrür 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Tekerrür" başlıklı 339'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeye 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 ziyai cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır." şeklinde düzenlenmiştir. Mezkur madde son halini 4369 sayılı Kanunun 9'uncu maddesiyle yapılan değişiklikten sonra almış ve 01.01.1999 tarihinden sonra yürürlüğe girmiştir. 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 artırılır." şeklindeydi.

Değişiklikle birlikte *"aynı neviden bir fiil"* ibaresi kaldırılmış ve tekerrür uygulamasında işlenen cezaların aynı neviden olması gerekmektedir. Bununla birlikte *"kaçakçılık, ağır kusur, kusur"* ifadeleri kaldırılmış ve yerine vergi ziyai ifadesi getirilmiştir.

3- TEKERRÜR CEZASININ UYGULANMASI İÇİN GEREKLİ ŞARTLAR

Vergi Usul Kanunu'nun 339'uncu maddesi incelendiğinde;

- Vergi ziyai veya usulsüzlük cezalarının işlenmesi gerekmektedir.
- Vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı kesilen önceki cezanın kesinleşmiş olması,
- 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- Vergisel Kabahat Nedeniyle Kesilen Cezanın Kesinleşmesi

Öncelikle tekerrür uygulaması için, mükellefin vergisel kabahatlerden birini (vergi ziyai veya usulsüzlük) işlemiş olması ve buna ilişkin cezanın kesilmesi ile birlikte kesinleşmesi de gerekmektedir.

3.1.1- Vergisel Kabahatin İşlenmesi

Vergi Usul Kanunu'ndaki tekerrür hükmünün uygulanması için öncelikle vergi yükümlüsünün ve-

⁶ Nihal Saban, Vergi Hukuku, 5. Bası, Beta Yayınları, İstanbul 2009, s. 224.

ya sorumlusunun vergisel bir kabahati işlemesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda vergisel kabahat olarak tanımlayabileceğimiz vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezasıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesinde yapılan vergi ziyai tanımına göre;

“Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir.” tanımlama yapılmıştır. Buna ilişkin mezkur kanunun 344'üncü maddesinde ise bu kabahate ilişkin; **“(5728 sayılı Kanunun 275 inci maddesiyle birleştirilen fıkralar) 341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir.”** vergi ziyai cezası düzenlenmiştir.

Vergi ziyasına ilişkin düzenleme kanun maddesinde ifade edildiği şekilde düzenlenmiş olup uygulama konusunda herhangi bir sorun ile karşılaşmamıştır.

Vergi Usul Kanunu'nda tekerrüre ilişkin kabahatlerden bir diğeri ise usulsüzlük cezasıdır. Bu ceza tekerrür maddesinde ikinci filli oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanunu ikinci bölümündeki usulsüzlük alt başlığının 351'inci maddesine göre; *“Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir.”* şeklinde usulsüzlüğün tarifi yapılmıştır. Mezkur Kanun'un 352'nci maddesinde ise; **“(2365 sayılı Kanunun 76 ncı maddesiyle değişen madde) Usulsüzlükler, aşağıda yazılı derecelere ve bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılır. Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir.”** şeklinde bir ifade ile birlikte maddenin devamında I. Derece ve II. Derece usulsüzlük fiilleri tek tek sıralanmıştır. Aynı zamanda kanunda devam eden 353'üncü maddesinde ise özel usulsüzlük filline ilişkin düzenleme yapılmış ve hangi fiillerin özel usulsüzlük cezasını gerektirdiği ise bentler halinde belirtilmiştir.

Usulsüzlüğe ilişkin açıklamalara göre Vergi Usul Kanunu'nda iki farklı usulsüzlük düzenlemesi olduğu görülmektedir. Ancak bu düzenlemeler farklı maddeler şeklinde düzenlenmiş ve düzenlenen iki maddenin başlığında da *usulsüzlük* ifadesi yer almaktadır. Tekerrür maddesini düzenleyen 339'uncu maddesinde ise tekerrürün uygulanacağı cezalardan ikincisi usulsüzlüğe ilişkin düzenlemedir. Buda uygulama da tereddütlere neden olduğu gibi aynı zamanda farklı görüşleri de beraberinde getirmiştir. Doktrinde de özel usulsüzlük kabahatinin tekerrür kapsamında olup olmadığı konusunda bir görüş birliği bulunmamaktadır. Bu konuda iki görüş bulunmaktadır.

Birinci görüşe göre⁷, özel usulsüzlük kabahati, tekerrür uygulamasının kapsamına girmez. Çünkü özel usulsüzlük kabahatlerinde fiilin yeniden işlenmesi halinde verilecek ceza VUK'un 353'üncü maddesinde özel olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle, özel usulsüzlük kabahatleri ve diğer vergisel kabahatler birbirine tekerrür oluşturmazlar.⁸

İkinci görüşü savunanlara göre kanununun 339'uncu maddesindeki usulsüzlüğün özel usulsüzlük uygulaması içinde geçerli olması gerektiğidir. Bunu da aşağıda açıklanan nedenlere bağlamaktadırlar.

⁷ Candan, S. 35; Karakoç, S. 499; Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, s. 39; Murat ÖZGÜR, “Tekerrür Cezalı Tarhiyat”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 36, Aralık 2006, s. 127; M. Ezhan DOĞRUSÖZ, “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür –I–”, Yaklaşım Dergisi, S.155, Kasım 2005, s.4; ÖZCAN, s. 114; BAĞDINLI, s. 40.

⁸ Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, Genişletilmiş B. 2, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2003, s. 124-125.

- Usulsüzlük kabahati, VUK'un dördüncü kitabının ikinci kısmında yer alan 'usulsüzlük' başlıklı ikinci bölümünde düzenlenmiştir. İkinci bölümün başlığı usulsüzlük olup, 351'inci madde de "*Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir.*" usulsüzlük tanımlanmış, 352'nci madde de birinci derece ve ikinci derece usulsüzlükler (genel usulsüzlükler) ve cezaları, özel usulsüzlükler ve cezaları başlıklı 353'üncü maddesinde ise, özel usulsüzlük kabahatini oluşturan fiiller düzenlenmiştir. Görüldüğü gibi gerek genel usulsüzlükler gerekse de özel usulsüzlükler, usulsüzlük başlığı altında aynı bölümde düzenlenmişlerdir. Yani yasa koyucu, usulsüzlüğü oluşturan fiilleri aynı bölümde toplamış, bu fiilleri ağırlıklarına göre genel usulsüzlükler (birinci derece ve ikinci derece usulsüzlükler) ve özel usulsüzlükler olarak iki gruba ayırmış ve cezalarını da vergi düzeni için oluşturdukları tehlike ve verdikleri zarara göre farklı belirtmiştir.⁹
- Yasa koyucunun usulsüzlükten, genel usulsüzlükleri ve özel usulsüzlükleri kastettiğinin bir diğer delili de VUK'un 331'inci maddesi hükmüdür. Bu hüküm şöyledir; "*Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası (...)) ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar*" (md.331). Görüldüğü gibi yasa koyucu, maddede vergi cezaları karşılığı olarak parantez içinde vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezalarını kullanmıştı. Yani yasa koyucu, genel usulsüzlükler ve özel usulsüzlüklerin tamamını karşılayacak şekilde usulsüzlük kavramını kullanmaktadır. Bu kanun hükmü gibi diğer birçok maddede de (353/10, 336, 337389, 340. md.) yasa koyucu usulsüzlük kavramını tüm usulsüzlükleri kapsayacak şekilde kullanmıştır. Hatta özel usulsüzlükleri düzenleyen 353'üncü maddede de özel usulsüzlük yerine sadece usulsüzlük kavramı kullanılmıştır.¹⁰
- Ayrıca, yasa koyucu ne tekerrürü düzenleyen 339'uncu maddede ne de başka bir maddede özel usulsüzlük kabahatinin tekerrür kapsamı dışında tutulduğuna dair bir hüküm koymamıştır.¹¹

Yukarıda değinilen kanun maddelerinin gerek usulsüzlüğü oluşturan fiillerin kanunda düzenleniş yeri ve şekli gerekse kanundaki usulsüzlük tanımı, gerekse de diğer maddelerdeki usulsüzlük kavramının kullanım şekli ve yüklendiği anlam, VUK'da usulsüzlük kavramının hem özel usulsüzlükleri hem de genel usulsüzlükleri kapsadığını açık bir şekilde göstermektedir. Bu açıdan ele alındığı zaman Vergi Usul Kanunun da düzenlenen tüm kabahatlere tekerrür cezası uygulanacaktır.

3.1.2- Vergisel Kabahate İlişkin Ceza Kesilmiş Olmalı

Vergi Usul Kanunun ilgili maddesine göre tekerrür hükmünün uygulanabilmesi için işlenen vergisel kabahatin tespit edilmiş olması ve bu kabahat dolayısıyla yetkili ve görevli vergi idaresi tarafından idari para cezası kesilmiş olması gerekir.

3.1.3- Vergisel Kabahat İçin Uygulanan Cezanın Kesinleşmesi

Vergi yükümlüsünün veya sorumlusunun idarece tespit edilen vergisel kabahatleri sonucu kesilen cezaların Vergi Usul Kanun'nda düzenlenmiş 339'uncu maddesine göre kesinleşmesi gerekmektedir. Kesinleşmeden kasıt;

⁹ Ahmet Bozdağ, Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür, 2008 yılı, Afyon Üniversitesi Yüksek lisans tezi s.102-103

¹⁰ Ahmet Bozdağ, Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür, 2008 yılı, Afyon Üniversitesi Yüksek lisans tezi s. 103

¹¹ Ahmet Bozdağ, Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür, 2008 yılı, Afyon Üniversitesi Yüksek lisans tezi s.104

Ceza muhatabının Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesi hükmü çerçevesinde terettüp eden cezayı ödemesi durumu, cezanın kesinleşmesi yollarından ilkinin oluşturur.

Ceza muhatabının, uzlaşmaya başvurması ve uzlaşmanın sağlanması durumunda, artık bu ceza kesme işlemine karşı yargı yoluna gidilemeyeceğinden (VUK Ek md.7/3), ceza kesme işlemi de kesinleşecektir. Uzlaşmanın sağlanamaması veya sağlanamamış sayılması durumunda da kalan dava açma süresinde dava açılmaması halinde ceza kesme işlemi kesinleşecek olup ikinci durumu oluşturacaktır.¹²

Vergisel kabahatler dolayısıyla kesilen idari para cezalarına karşı VUK'da özel bir kanun yolu kabul edilmiştir. Buna göre, mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, kesilen cezalara karşı ceza kesme işleminin tebliğinden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilirler.¹³(VUK md. 377). Vergi ceza hukukunda, vergisel kabahatler için kesilen idari para cezalarının kesinleşmesi, ceza muhatabının ceza kesme işlemine karşı yargı yoluna gidip gitmemesine göre farklılık göstermektedir.¹⁴ Bu farklılıklar da ceza muhatabının yargı kararlarına karşı olup bu kararlara karşı itiraz veya temyiz yolu açık bulunmaktadır. Ceza muhatabının bu vergisel kabahatlere ilişkin cezayı dava konusu yapması ve vergi mahkemesinin ret kararına göre bunu üst merci de yeniden dava konusu yapıp buna ilişkin üst yargı merciinin kararı aleyhte bir sonuç ise ceza artık kesinleşmiş demektir. Bu durum ise cezanın kesinleşmesinin üçüncü ve son durumunu oluşturmaktadır. Bu üç farklı durum bir birinden bağımsız bir şekilde gerçekleşmesi cezanın kesinleşmesi için yeterli bulunmaktadır.

4- YENİ BİR CEZA DAHA KESİLMİŞ OLMASI LAZIM

Vergisel kabahat için kesilen bir ceza olması ve bunun da ceza muhatabı tarafından kanuni yollara yönelerek veya herhangi bir yola başvurmaksızın kesinleşmesi sonrasında ceza muhatabı tarafından yeniden vergisel bir kabahatin işlenmesi lazım gelmektedir. Bu durum Kanun'da şöyle ifade edilmiştir; *"Vergi ziyanına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ...cezası kesinleşenlere, ... tekrar ceza kesilmesi durumunda ...ceza uygulanır"* (VUK md. 339).

Kanun maddesi incelendiği zaman iki farklı sorunla karşılaşılmaktadır. Birincisi 'ikinci vergisel kabahatin ne zaman işlenmiş olması gerektiği' diğeri ise, 'iki kabahatin aynı türden olması gerekip gerekmediğidir.

4.1- Tekerrüre Konu Vergisel Kabahatin İşlenme Zamanı

Tekerrür müessesesinin uygulanabilmesi için, vergi kabahatine uygulanan cezanın kesinleşmesinden sonra belirli bir süre içinde tekrar aynı neviden bir vergi kabahati nedeniyle ceza kesilmesi durumunun varlığı şarttır.

VUK'un 339'uncu maddesinde, *"...cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyanında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda..."* tekerrürün söz konusu olabileceği belirtilmektedir. Kanun metninden de anlaşılacağı üzere vergi hukukumuzda tekerrür uygulaması için vergisel kabahate göre süreler benimsenmiştir. Dolayısıyla maddede öngörülen süreler içinde işlenen aynı nevideki kabahatler için tekerrür hükümleri uygulanacak, bu sürele-

¹² Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Uyuşmazlıkları..., s. 144.

¹³ Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Ceza..., s. 166, 199; BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 93; EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, s. 278.

¹⁴ Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Ceza..., s. 166.

rin geçmesih halinde ise normal ceza verilmekle yetinilecektir.¹⁵VUK'da fiilin ve kesilen cezanın ağırlığı dikkate alınarak, vergi ziyaında beş, usulsüzlük kabahatlerinde ise iki yıl olmak üzere iki farklı tekerrür süresi öngörülmüştür.¹⁶

Mezkur maddede tekerrür ile ilgili sürelerin başlangıcını, kabahatin kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılının başı olarak düzenlemiştir. 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.

Tekerrüre konu sonraki vergisel kabahatin işlenme zamanındaki durum için Kanun maddesindeki lafzın açık olması ile beraber uygulamada farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Aynı zamanda görüş farklılıklarını da beraberinde getirmiştir.

Bir görüşe göre; kanun maddesinde geçen; *“...cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyaında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda...”* lafzın açık olduğu ve bunun da Vergi Usul Kanunun “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, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.”* hükmüne göre lafzın açık olduğu ve bu durumda hükmün ruhuna gidilerek yorum yapılmasının doğru olmayacağı, bu sebeple tekerrür nedeniyle ceza artırımının uygulanması için, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak gerektiği ifade edilmektedir. Danıştay 4. Dairesinin 23.06.2011 tarih ve 2010/8825 Esas No.lu dosyasında;¹⁷ **“213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 339. maddesi uyarınca tekerrür hükümleri uygulanabilmesi için tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin, ilk eylem için kesilen cezanın kesinleşme tarihini takip eden yılbaşından sonra gerçekleşmiş olması gerektiği hakkında;**

Davacının, tekerrür hükümleri uygulanarak artırarak kesilmiş 2008/7-9, 10-12. dönemlerine ait vergi ziyai cezasına ilişkin temyiz istemine gelince;

Buna göre, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 339. maddesi uyarınca tekerrür hükümleri uygulanabilmesi için tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin, ilk eylem için kesilen cezanın kesinleşme tarihini takip eden yıl başından sonra gerçekleşmiş olması gerekmektedir.” şeklinde sonuçlanan davada vergisel kabahati oluşturan ikinci fiilin işlenme zamanı tekerrüre neden olan ilk vergisel kabahatin kesinleştiği takvim yılını takip eden yılın başından başlayacağı şeklinde karar verilmiştir. Danıştay 4. Dairesi 339’uncu maddenin lafzına göre karar verdiği görülmektedir.

Bir diğer görüş ise; tekerrürün, ilk işlenen vergisel kabahatin kesinleştiği tarihten itibaren işlenen ikinci vergisel kabahatler için uygulanacağıdır. Yani 339’uncu maddede ki; *“...cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyaında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda...”* beş ve iki yıllık süreler, tekerrür cezasının uygulama süresinin bittiği tarihi tespit etmek amacını taşıdığından, cezanın kesinleştiği tarihten izleyen takvim yılı başına kadar geçecek olan devrede aynı neviden işlenecek kabahat dolayısıyla tekerrür hükmünün uygulanması

¹⁵ Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa-2011

¹⁶ Hasan Hüseyin Bayraklı, Ahmet Bozdağ, s.387

¹⁷ Danıştay 4. Dairesinin 23.06.2011 tarih ve 2010/8825 Esas No.lu Kararı

gerekmektedir. Bu görüşün dayanak noktası Vergi Usul Kanunu'ndaki bazı maddelerdeki benzer ifadelerdir. Bu maddeler;

- 1- VUK'un tarh zamanasını düzenleyen 114'üncü maddesi; "***Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliği edilmeyen vergiler zamanasına uğrar.***",
- 2- Ceza kesmede zamanasını düzenleyen VUK'un 374'üncü maddesi; "***Aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergicezası kesilmez: (1)- Vergi ziyai cezasında, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden;...başlayarak beş yıl; (2)- Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl;...***"
- 3- Defter ve belgeleri muhafaza ödevini düzenleyen VUK'un 253'üncü maddesi; "***Bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.***" şeklinde düzenlenmiştir.

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, 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.O.02.30/3009-339-15 sayılı yazısında; "...cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere..." ibaresi sürenin sona ereceği tarihi tespit ile ilgili olup, tekerrür uygulamasına cezanın kesinleşmesini izleyen takvim yılı başından itibaren başlanacağını ifade etmemektedir. Dolayısıyla, cezanın kesinleştiği tarihten itibaren takip eden yılın başına kadar olan süre içinde de aynı nev'idan bir ceza kesilmesi durumunda anılan maddeye uygun şekilde cezanın artırımlı olarak uygulanması gerekmektedir.

Buna göre, gerek Başkanlığınızca yapılan ortak çalışmada gerek ise tarafınıza iletilen bilgi notunda örneklerle açıklandığı üzere, tekerrür nedeniyle ceza artırımının; cezanın kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından itibaren değil cezanın kesinleştiği tarihten itibaren maddede belirlenen sürelerin sonuna kadar olan müddet için uygulanacağı tabiidir." şeklindeki görüşü ile 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...***" ifadesinin 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 aşağıdaki örnek olay ile belirtilmiştir.

Örnek:

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 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) 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 edil-

miştir. 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.

Doktrinde tereddüt oluşturan ve farklı uygulamaya neden olan başka bir konu ise 339'uncu maddede tekerrüre sebep olan ikinci vergisel kabahatin ne zaman işlendiğidir. 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. Özellikle Vergi Dairesi uygulamada kanunun lafzına göre hareket ederek yıllarca yanlış uygulamalarda bulunmuştur. Örneğin; 2009 yılına ait bir vergi ziyai cezasının kesinleşmesinden hareketle 2008 yılına ait bir vergiye ilişkin olarak 2010 yılında kesilecek bir vergi ziyai cezasının tekerrür nedeniyle zamlı kesilmesi yoluna gidilmekteydi. Tekerrür hükmünün ruhuna uymayan bu uygulamalar yıllarca eleştirildiği gibi açılan davlar sonucu idare aleyhine kararlar verilmiştir. Nitekim Zonguldak Vergi Mahkemesi bu hususla ilgili olmak üzere kendisine açılan bir davaya, VUK'un 4369 Sayılı Yasa'nın 9'uncu maddesiyle değiştirilen 339'uncu maddesinin, Anayasanın 2'nci (belirlilik ilkesi) ve 38'inci (cezanın yasallığı) maddelerine aykırı olduğu savıyla konuyu itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine taşımıştır.¹⁸

Anayasa Mahkemesi¹⁹ **“Ceza hukukunda “tekerrür” müessesesi, bir ceza mahkumiyetine kesin olarak uğrayan birkimsenin, yeniden suç işlemesi halinde Ceza Kanunu karşısındaki kişisel durumunu tanımlar.**

Tekerrür müessesesinin vergi suç ve cezaları bakımından gözetilmesi ve vergi suçlarında tekerrür halinde vergi cezalarının özel olarak belirlenmesi yasa koyucunun takdir yetkisi alanında bulunmaktadır.

*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 verilmesi, 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.***

*Belirli bir kesinlik içinde yasada hangi eyleme hangi hukuksal yaptırımın bağlandığının bireyler tarafından bilinmesi ve eylemlerin sonuçlarının öngörülebilmesi gerektiğinden, 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. **Suç işlediği tarihte henüz mükerrir olarak kabulü mümkün olmayan kişiye tekerrür hükümlerinin uygulanması, suç ve cezaların yasallığı ilkesine de aykırılık oluşturmaktadır.***

Vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyai cezası ya da tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda cezalarda artırım uygulanacağını öngören itiraz konusu kuralda ise tekerrür

¹⁸ Mehmet Küçükkaya Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür, Gazi Üniversitesi Tezi s. 208,

¹⁹ Anayasa Mahkemesinin 2009/51 esas sayılı ve 2010/73 no.lu kararı

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.

Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir."

Anayasa Mahkemesi yapılan itirazı reddetmiş olmakla birlikte, ret kararının gerekçesindeki sap-tamalarıyla VUK'un 339'uncu maddesinin uygulamasına önemli bir katkı sağlamıştır. Yüksek Mah-keme 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.²⁰ 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 ni-hayetinde 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 Sirküleri²¹ ile uygulamasına yeniden yön vermiştir. Bu çerçevede çıkarılan sirkülerde; "Ayrıca, Anayasa Mahkemesinin, 02.12.2010 tarihli ve 27773 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2010/73 sayılı kararında, 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 kuralda te-kerrür hükmüne esas alınacak sonraki fiilin her halde ilk fiil için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiği belirtilmiştir.

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." şeklindeki düzenlemesi ile birlikte sonraki tekerrür uygulamalarını mahkeme kararına uygun şekilde yapılması gerektiği ve buna ilişkin olarak aşağıda belirtilen örnek bir olayı aynı sirkülerde açıklamıştır.

Örnek:

Gelir vergisi mükellefi olan Bay (A), 2009 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini kanuni süresin-de vermemiş, takdir komisyonuna sevk işlemi sonrasında Bay (A)'nın 1.000 TL tutarında vergi ziyaına sebep olduğu tespit edilmiştir. Bunun üzerine, vergi dairesince 1.000 TL tutarında kesilen vergi ziyaı

²⁰ Tahir 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 katıl-madıklarını ifade etmektedirler. Bak. ORGAN/ÇEVİKCAN, s.62

²¹ Gelir İdaresi Başkanlığının 15.08.2011 tarihli ve VUK- 49/2011-7 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri

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 ziyasına 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.

4.2- İki Vergisel Kabahatin Aynı Türde Olması

Vergisel kabahatler arasında tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için, cezası öncekesilen vergisel kabahat ile cezası sonra kesilen vergisel kabahatlerin her ikisinin de aynı türden olmasının gerekli gerekeceği konusunda doktrinde fikir birliği bulunmamaktadır.²²

Doktrindeki bir görüşe göre; iki vergisel kabahat arasında tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için, her iki vergisel kabahatin de aynı türden olması gerekir. Yani, tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için vergisel kabahatlerin her ikisi de ya usulsüzlük olmalı ya da vergi ziyası olmalıdır.²³ Bu görüşü savunanların ileri sürdükleri en önemli gerekçe şöyledir. VUK'un 339'uncu maddesinde 4369 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önce, tekerrür için her iki kabahatin de hem aynı türden olması hem de aynı tür fiillerle işlenmesi gerektiği şeklindeydi. Maddede değişiklik yapan 4369 sayılı Kanunun gerekçesinde, bu durumun değiştirildiğine dair bir hüküm bulunmamaktadır.²⁴ Ayrıca, tekerrür halinde vergi ziyası ve usulsüzlük kabahatleri için birbirinden farklı artırım oranları ve tekerrür süreleri öngörüldüğünden tekerrür için her iki kabahatin de aynı türden olması gerekir.²⁵ Bu görüşlerle birlikte, vergi ziyasına 341'inci maddede sayılan fiillerle ve 359'uncu maddelerde sayılan fiillerle sebebiyet verilmesi durumunda fiillerin ağırlığı aynı derecede olmadığından bu iki vergi ziyasının birbirine tekerrür oluşturmayacağını savunan yazarlarda bulunmaktadır.²⁶

Diğer bir görüşe göre ise; vergisel kabahatlerin birbirine tekerrür oluşturması için aynı türden olmalarına gerek yoktur. Yani, vergi ziyası usulsüzlüklere (genel ve özel usulsüzlük), usulsüzlükler de vergi ziyasına tekerrür oluşturabilir.²⁷ Çünkü:

VUK'un tekerrürü düzenleyen 339'uncu maddesinde 4369 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önce açıkça 'fiillerin aynı türden' olması gerektiği belirtilmekte idi. Yani özel tekerrür sistemi benimsenmişti. Ancak 4369 sayılı Kanunla 1999 yılında yapılan değişiklikle, tekerrür için fiillerin aynı türden olması koşulu maddeden çıkarılmış²⁸ ve madde "*Vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, ... tekrar ceza kesilmesi durumunda, ... cezaarttırıl-*

²² Ahmet Bozdağ, Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür, 2008 yılı, Afyon Üniversitesi Yüksek lisans tezi s. 109

²³ A. Bumin Doğrusöz, "Vergi Cezalarında Tekerrür", Dünya Gazetesi 29.09.2004, s. 1.

²⁴ Candan, S.33-34; M. Aykut Kelecioğlu, "Vergi Ziyası Cezasının Tekrarı Halinde Tekerrür Hükümleri Uygulamasında Fiilin Aynı Neviden Olup-Olmayacağı Sorunu", Yaklaşım dergisi, S. 88, Nisan 2000, s.

²⁵ Balci, S. 137; M. Ezhan Doğrusöz, "Tekerrür -I-, s.4-5.

²⁶ Kelecioğlu, "...İkinci Suç Kavramı", s. 40-41.

²⁷ Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Ceza..., s. 167; ŞENYÜZ, s. 125.

²⁸ Candan, S. 34; Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Ceza..., s. 167.

mak suretiyle uygulanır” (md. 339) şeklinde düzenlenerek, özel tekerrür sisteminden genel tekerrür sistemine dönülmüştür.

Gerek maddenin lafzından gerekse maddenin değiştirilme gerekçesinden²⁹ özel tekerrürün benimsendiğine dair ve genel tekerrürün uygulanamayacağına dair hiçbir hüküm bulunmamaktadır. Bu konuda kanun hükmü hiçbir şek ve şüpheye yer bırakmayacak şekilde açık ve nettir. Bu nedenle, 339’uncu maddeyi değiştiren kanunun madde gerekçesinde özel tekerrürden vazgeçildiğine dair bir hükmün olmadığı tezi yersizdir. Çünkü, madde gerekçesinde açıkça özel tekerrürden vazgeçildiğinin belirtilmesi zorunlu olmadığı gibi, kanunların madde gerekçeleri kanun metnine dahil değil, sadece uygulamada tereddütlerin oluşması durumunda bu tereddütlerin giderilmesi için yol göstericidir.

Sonuç olarak, vergisel kabahatler arasında tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için, ne bu kabahatler arasında ne de bu kabahatleri oluşturan fiiller arasında herhangi bir ayniyet aranmamaktadır. Gereken tek şart, önce ceza kesilen ve sonra ceza kesilen fiillerin her ikisinin de vergisel kabahat oluşturmalarıdır. Bunun dışında özel tekerrür uygulamasını ileri sürmek, kanun hükmünü zorlamak, açık hüküm varken yoruma gitmek, cezaların kanuniliği ilkesinden uzaklaşmak olur.³⁰ Son olarak, vergisel kabahatlerle diğer kabahatler ve vergisel kabahatlerle suçlar birbirine tekerrür oluşturmazlar (VUK md. 340/1).

5- SONUÇ

Vergi Usul Kanunu’nun 339’uncu maddesindeki tekerrüre ilişkin düzenlemenin gerçek hayatta ortaya çıkardığı sorunlar ele alınmıştır. Bu sorunlar düzenlemenin lafzından kaynaklı olmasının yanında zaman içinde maddenin değişikliğe uğramasından da kaynaklanmaktadır. Bu sorunlar farklı görüşleri beraberinde getirmekle yetinmemiş idarenin de bu alanda yanlış uygulamalarda bulunmasına neden olduğu görülmüştür. Makalemizde ele alınan bu sorunlardan ilki tekerrüre konu vergisel kabahatin işleme zamanı diğeri ise tekerrüre konu vergisel kabahatin ne zaman kesileceğidir. Sorunlardan ilki vergi idaresinde yıllarca yanlış uygulanmış olmakla birlikte vergi mahkemesinde açılan bir davadan dolayı mahkeme, açılan dava da Vergi Usul Kanunu’nun 339’uncu maddesi uygulamasının temel dayanağının Anayasanın 2’nci ve 38’inci maddelerine aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine itirazda bulunmuştur. Anayasa Mahkemesi vergi mahkemesinin bu itirazını reddederek karara bağlamıştır. Anayasa Mahkemesi kararı doğrultusunda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygun bir sirküler ile vergi idarelerinin yanlış uygulamalarına son verilmiş olup vergisel kabahati işleyen sorumluların mağduriyetini gidermiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı aynı sirkülerde tekerrüre konu vergisel kabahat için cezanın kesileceği zamana da açıklık getirmiştir. Bu anlamda kanun uygulamalarında hata ihtimali muhakkak olacaktır. Önemli olan bu hataların yasa koyucu tarafından düzeltilmesi veya üst yargı organlarınca hatayı minimize edecek şekil de kararlar alınması gerekmektedir. 339’uncu maddenin uygulanmasına ilişkin bir kaç noktada halen eksiklikler bulunmaktadır. Temennimiz kanun koyucunun bu sıkıntıları en kısa sürede düzeltmesi olacaktır.

KAYNAKÇA

- AKKAYA Mustafa, “İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış”, Vergi Sorunları

²⁹ Kelecioğlu, “Vergi Ziyai Cezasının...”, s. 1.

³⁰ Ahmet Bozdağ, Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür, 2008 yılı, Afyon Üniversitesi Yüksek lisans tezi s.111

- Anayasa Mahkemesinin 2/12/2010 tarih ve 27773 sayılı resmi gazetenin 2009/51 esas sayılı ve 2010/73 no.lu kararı
- BAĞDINLI İ. H. “*Vergi Usul Kanununa Göre Vergi ceza Sisteminin Uygulama Esasları*”,
- BAYRAKLI H. H. *Vergi Ceza Hukuku*, Yeniden Yazılmış B. 3, Külcüoğlu Kültür
- BAYRAKLI H. H. *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Çelepler Matbaacılık,
- BAYRAKLI, H. H., BOZDAĞ, A. Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, C.X, S II, 2008, s. 375-395
- BOZDAĞ A. Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür, 2008 yılı, Afyon Üniversitesi Yüksük Lisans Tezi
- CENTEL N., ZAFER H., ÇAKMUT Ö. *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, B. 5, Beta
- Danıştay 4. Dairesinin 23.06.2011 tarih ve 2010/8825 Esas No.lu Kararı
- ERDEM T. “*Yeni Ceza Yasası ve Kabahatler Kanunu’nun Genel Kanun Niteliği*”, Vergi
- Gelir İdaresi Başkanlığının 15.08.2011 tarihli ve VUK- 49/2011-7 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri
- GÖKCEN A. “*Türk Ceza Hukuku’nda Tekerrür*”, Kamu Hukuku Arşivi Dergisi, Eylül, Kasım 2005.
- KÜÇÜKKAYA M. Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür, Gazi Üniversitesi Tezi s. 208 ERDEM, Tahir, Vergi Cezalarında Tekerrür Uygulaması, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı:282, Ekim 2011, s. 6-22 Merkezi Yayınları, Afyonkarahisar, 2006.
- OĞRUSÖZ M. Ezhan, “*Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür –I-*”, Yaklaşım Dergisi, S. 155,
- ORGAN, İ., ÇEVİKCAN, F. Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür ve Aksayan
- ÖZGÜR M. “*Tekerrür Cezalı Tarhiyat*”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 36, Aralık 2006.
- SABAN, N. Vergi Hukuku, 5. Bası, Beta Yayınları, 2009. Sorunları Dergisi, S. 231, Aralık 2007.
- ŞENYÜZ D. *Vergi Ceza Hukuku*, Genişletilmiş B. 2, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2003.
- ŞENYÜZ, D. Vergi Ceza Hukuku, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa-2011
- Vergi Ceza Sistemine Etkileri”, Vergi Sorunları Dergisi, No:233, Şubat 2008, s.72-94. Vergi Sorunları Dergisi, S. 233, Şubat 2008.
- YAVAŞLAR BAŞARAN, F. “Vergi Ceza Hukukundaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Yayınları, İstanbul, Ekim 2008.