

PAPER DETAILS

TITLE: Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür

AUTHORS: Altan RENÇBER

PAGES: 59-97

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/977595>

İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
61. Seri / Yıl 2017-[1]

VERGİ CEZA HUKUKUNDA TEKERRÜR

Dr. Öğr. Üyesi Altan RENÇBER

İstanbul Üniversitesi
Hukuk Fakültesi
Kamu Hukuku Bölümü
Mali Hukuk Anabilim Dalı

VERGİ CEZA HUKUKUNDA TEKERRÜR

Öz

Tekerrür, işlediği bir suçtan dolayı mahkûmiyeti kesinleştikten sonra veya bir kişinin hakkında idari yaptırım kararı verildikten sonra belirli bir süre içinde yeniden suç veya kabahat işleyen kişinin durumu olarak ifade edilmektedir. Tekerrür hükümlerinin uygulanması için kanunda açıkça düzenleme yapılmış olması gerekmektedir. Her ne kadar 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu bu konuda düzenlemeler yapmış olsa da 5326 sayılı Kabahatler Kanunu kabahatlere ilişkin olarak özel kanunlarda düzenleme yapılmasına izin vermiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu da tekerrüre ilişkin olarak bünyesinde hüküm barındıran kanunlardan biridir. Bu makalede de öncelikle vergi suçları açısından nasıl bir tekerrür uygulamasına gidildiği veya gidilmesi gerektiği incelenecek; ardından da Kabahatler Kanunu ile Vergi Usul Kanunu hükümleri birlikte irdelenip kabahatler hukukunda tekerrürün şartları ve ortaya çıkan sorun ve sorunsallar değerlendirilecektir. Son olarak ise çıkan sorunlara ilişkin olarak çözüm önerilerinde bulunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukuku, Kabahatler Hukuku, Ceza Hukuku, Tekerrür

RECIDIVISM IN TAX CRIMINAL LAW

Abstract

Recidivism is expressed as the state of a person who has committed a crime or misdemeanor after a certain period of conviction because of a criminal offense, or after a decision of an administrative sanction has been given against a person. For the application of the provisions of the Recidivism, it is necessary to make regulations in the code. Although the Turkish Criminal Code numbered 5237 has enacted regulations on this issue, the Law on The Misdemeanors numbered 5326 has allowed recidivism to be amended under special laws regarding offenses. Law No. 213 on Tax Procedures is also one of the codes in its jurisdiction with regard to the Recidivism. In this article, firstly it will be examined how Recidivism applied or should be applied in terms of tax offenses; then the provisions of Law No. 5326 and Law No. 213 will be scrutinized together

and the conditions and problems and problems arising in the law of tax misdemeanors will be evaluated. Finally, solutions to the problems will be proposed.

Keywords: Tax Law, Misdemeanors Law, Criminal Law, Recidivism

GİRİŞ

Tekrarlama anlamına gelen tekerrür doktrinde daha çok ve doğal olarak ceza hukukçuları tarafından tanımlanmıştır. Tekerrür vergi ceza hukukunda vergi suçlarından daha ziyade vergi kabahatleri açısından önem taşıyan tartışmalı bir kurumdur. Bu makalede hem vergi suçları hem de vergi kabahatleri açısından tekerrür uygulamasının nasıl olduğu ve olması gerektiği incelenecektir.

Gerçekten de incelendiğinde ceza hukukunda tekerrürün daha çok infaz rejimine ilişkin olması nedeniyle vergi suçları açısından neredeyse hiç araştırma konusu yapılmadığı görülmektedir. Bu nedenle vergi suçları nedeniyle birden fazla kez mahkum olan kişinin hangi şartlar altında ve nasıl tekerrür uygulamasına tabi tutulacağının tespit edilmesi dahi önem taşımaktadır.

Vergi kabahatleri açısından ise tekerrür, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesi hükmü konu açısından ayrı ve ayrıntılı bir düzenleme getirdiği için önem arz etmektedir. Uygulamada ve doktrinde özel usulsüzlük kabahatlerinde tekerrür olup olmayacağı, tekerrürün hangi şartlar altında uygulama bulacağı, uzlaşma durumunda, bir vergi affından yararlanılması durumunda ve tüzel kişiliğin devri halinde tekerrür hükümlerinin uygulanıp uygulanamayacağı veya yeni çıkarılmış bir kanunun tekerrür uygulamasına esas olacak ilk cezanın kesinleşmesine neden olan fiili kabahat olmaktan çıkarmış olması halinde nasıl bir uygulama yapılacağı gibi bi çok konu tartışmalıdır. Bunun yanında mevcut uygulama cezanın miktarının tekerrür uygulamasında dikkate alınmaması gibi birçok sorun da bulunmaktadır.

Son olarak ise tekerrür uygulamasına ilişkin olarak özellikle de kabahatlerle alakalı nasıl bir uygulama yapılması gerektiği değerlendirilecektir.

A. Genel Olarak

Tekerrür, işlediği bir suçtan dolayı mahkumiyeti kesinleştikten sonra belirli bir süre içinde yeniden suç işleyen kişinin durumu olarak ifade edilmektedir.¹ Tekerrür, uslanmamanın yaptırımıdır.² Danıştay kararlarında da belirtildiği üzere tekerrür sebebiyle cezada yapılacak artırımla amaçlanan kişinin yeniden suç işlemesi halinde daha ağır ceza ile karşılaşacağını bilerek suç işlemekten caydırılmasıdır.³

Doktrinde tekerrürün aleyhine ve lehine birçok teori bulunmaktadır. Tekerrüre karşı olan görüşlerin temelini oluşturan ilga teorisine göre bir kimşenin sonraki suçunun cezasının önceki suçu nedeniyle artırılması Ne bis in idem ilkesini ihlali eder. Bu teoriye göre suçun bir mükerrir tarafından işlenmiş olması halinde de ilk kez suç işleyen tarafından işlenmiş olması halinde de zarar daima aynıdır.⁴ Benzer bir görüşe göre ise de yeniden suç işleyen kişinin, ilk kez suç işleyenden daha tehlikeli olduğu yolundaki düşünce bir varsayımdan ibarettir. Bu varsayımın her olay açısından, suçlu kişiliğin psikososyal ve biyolojik açıdan yapılacak değerlendirilmesi ile kanıtlanması gerekmektedir.⁵

Tekerrürü destekleyen teorilerin başında ise cezanın yetersizliği teorisi gelmektedir. Bu teoriye göre cezasını çekmesine rağmen suç işleyen kimse, kanun koyucunun suç için öngördüğü cezanın yetersizliğini ortaya koymuştur. Bu nedenle ancak yeni suçun cezası artırılırsa failin ıslahı ama-

¹ **Kayıhan İçel**, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Beta, Ankara, 2014, s. 640; Ayhan Önder, Ceza Hukuku Genel Hükümler, C. II, III, Beta, İstanbul, 1991, s. 643; **Mahmut Koca/İbrahim Üzülmüş**, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin, Ankara, 2016, s. 624; **Yusuf Karakoç**, Vergi Ceza Hukuku, Yetkin, Ankara, 2016, s. 109; **Nur Centel/Hamide Zafer/Özlem Çakmut**, Türk Ceza Hukukuna Giriş, Beta, İstanbul, 2016, s.609; **Nihal Saban**, Vergi Hukuku, Beta, İstanbul, 2015, s. 488; Danıştay 4.D'nin, E. 2014/4451, K. 2016/2209 sayılı ve 16.05.2016 tarihli kararı. Kazancı İçtihat Bilgi Bankası (Çevrimiçi), Son Erişim: 01.11.2017.

² **Yusuf Karakoç**, "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:12, Özel S., 2010, s. 3-26, s. 14.

³ Danıştay, 4. D'nin, E. 2010/8825, K. 2011/5756 sayılı ve 23.06.2011 tarihli kararı: Kazancı İçtihat Bilgi Bankası (Çevrimiçi), Son Erişim: 01.11.2017.

⁴ **Koca/Üzülmüş**, s. 625-626; **Centel, Zafer, Çakmut**, s. 609; **Burak Aslanpınar**, Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür I, Yaklaşım, S.193, Ocak 2009, s.271-273, s.271.

⁵ **Centel/Zafer/Çakmut**, s. 610.

cına ulaşılır.⁶

765 sayılı Türk Ceza Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun benimsemiş olduğu isnadiyetin ağırlığı teorisine göre tekerrür failin kanuna karşı gelme iradesindeki yoğunluğu göstermektedir ve kusurun ağırlaştırılmasını sonuçlayan bu durum nedeniyle cezanın artırılması gerekmektedir.⁷ Bu teori cezanın yetersizliği teorisinden farklı olarak tekerrür hükümlerinin uygulanması için önceki mahkumiyete rağmen yeni suç işlenmesini yeterli saymakta, önceki suçtan dolayı verilen cezanın infazını aramamaktadır.⁸

Tekerrürü kabul eden bir diğer teori olan sübjektif teoriye göre ise failin cezası tekerrür nedeniyle hemen artırılmamalı, hakime ceza hususunda takdir hakkı verilmelidir.⁹ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu açısından da benimsenmiş olan ve sübjektif teorisinin bir yansıması olan cürmi ehliyet teorisine göre ise ilk suçuyla cürmi ehliyete sahip olduğunu, yeni bir suç işleyerek de cürmi ehliyetinin daha yoğun olduğunu ispat eden faile farklı bir tedbirin uygulanması gerekmektedir.¹⁰

B. Tekerrür Türleri

Tekerrürün şartları bakımından mevcut sistemler incelendiğinde; tekerrürün çeşitleri gerçek tekerrür – mefruz tekerrür, genel tekerrür – özel tekerrür, süreli tekerrür – süresiz tekerrür, milli tekerrür – milletlerarası tekerrür ve son olarak mecburi tekerrür – ihtiyari tekerrür şeklinde sıralanabilir.

Tekerrürün uygulanabilirliği için önceki mahkumiyetten kaynaklanan cezanın tamamen çekilmesinden sonra ikinci suçun işlenmesini arayan sis-

⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz: Önder, s. 645-646; İçel, s. 641; Artuk/Gökçen/Yenidünya, s.940; Centel/Zafer/Çakmut, s. 608-609.

⁷ Ancak Yargıtay bazı kararlarında cezanın yetersizliği kabul edildiğini vurgulamaktadır. Yargıtay 6. C.D.'nin E. 1986/135, K. 1986/3203 sayılı ve 25.03.1986 tarihli kararı.

⁸ Koca/Üzülmez, s. 626; Ersan Şen, Yeni Türk Ceza Kanunu Yorumu, C.I, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006, s. ...

⁹ Sulhi Dönmezer/Sahir Erman, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, C.III İstanbul, 1994, no:1843.

¹⁰ Koca/Üzülmez, s. 627.

teme gerçek tekerrür, önceki mahkumiyetin kesinleşmesini yeterli gören sisteme ise mefruz (varsayılan) tekerrür sistemi denmektedir.¹¹ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu mefruz tekerrür sistemini kabul etmiştir. Vergi Usul Kanunu ise vergi kabahatleri açısından gerçek tekerrür sistemini benimsemektedir.

Tekerrürün uygulanabilirliği için önceki suçla sonraki suç arasında herhangi bir benzerlik aranmıyorsa genel tekerrür ancak her iki suçun aynı nev’iden olması aranıyorsa özel tekerrür vardır.¹² İncelendiğinde 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun genel tekerrür, 765 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun ise hem genel hem özel tekerrür sistemini kabul ettiği görülmektedir.¹³ Vergi Usul Kanunu ise sadece özel tekerrürü sistemini kabul etmektedir.

Sürelili ve süresiz tekerrür ayırımında ise tekerrür hükümlerinin uygulanabilirliği için ikinci suçun, ilk suç için verilen mahkumiyet kararından veya bu mahkumiyetin gereği olan cezanın infazından sonra belirli bir zaman dilimi içinde işlenip işlenmediği dikkate alınmaktadır. Dikkate alınmıyorsa sürelili, alınmıyorsa süresiz tekerrür söz konusudur.¹⁴ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu sürelili tekerrür siste-

¹¹ İlhan Üzülmmez, *Türk Hukukunda Tekerrür*, Turhan, Ankara, 2003, s. 13: Gerçek tekerrür sistemini kabul edenlere göre; işlediği ilk suçtan dolayı kesin mahkumiyetten sonra ikinci bir suç işleyen kimsenin hem kanunu hem de hakimi hiçe saydığı kabul edilse dahi, ceza infaz edilip cezanın acı ve yoksunlukları kendisine tattırılsaydı başka türlü hareket etmesi mümkün olabilirdi. Bu nedenle önceki mahkumiyeti infaz edilmemiş bir kişinin cezasının artırılması haklı değildir. Mefruz tekerrür sistemi taraftarlarına göre ise mükerrir olan kişi ahlaki kötülüğünü ve suç işlemekteki ısrarını göstermiştir.

¹² **Dönmezer/Erman**, C. III, s. 128; Üzülmmez, s. 15: Özel tekerrür sistemini savunan yazarlara göre tekerrür kurumunun kabulünü haklı gösteren sebepler ancak özel tekerrürde bulunmaktadır. Cezanın artırılmasının nedeni önceki cezanın yetersizliğidir. Ancak sonraki suç önceki suça benzemiyorsa, evvelce çektirilen cezanın etkisiz veya yetersizliğinden söz edilemez. Genel tekerrür taraftarlarına göre ise evvelce mahkum olduktan sonra suç işlemek mükerrirlik için yeterli olmalıdır. Önceki ve sonraki suçların aynı suç veya aynı cinsten suç olmalarına gerek yoktur.

¹³ **Ahmet Bozdağ**, *Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür*, Seçkin, Ankara, 2009, s. 65.

¹⁴ **Dönmezer/Erman**, C. III, s. 133; Üzülmmez, s. 17: Sürelili tekerrür sistemini savunanlara göre, ilk mahkumiyetin ortaya koyduğu resmi ihtar ve uyarı, ancak belirli bir süre etkisini sürdürmektedir süresiz tekerrür sistemini kabul edenlere göre ise zaman ve fiil olayları ortadan kaldırmamaktadır.

mini benimsemiştir.

Milli tekerrür sisteminde ise tekerrüre esas olabilecek mahkumiyet kararı sadece milli mahkemelerce verilen mahkumiyet kararıdır. Yabancı ülke mahkemelerince verilen mahkumiyet kararları esas alınmaz. Milletlerarası tekerrür ise bir ülke mahkemelerinden verilen mahkumiyet hükmünün başka ülkelerde tekerrüre esas olması durumuna denir.¹⁵ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu milli tekerrür sistemini benimsemiştir. Ancak Türk Ceza Kanunu kasten öldürme, kasten yaralama, yağma, dolandırıcılık, uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti ile parada veya kıymetli damgada sahtecilik suçlarında milletlerarası tekerrür sistemini benimsemiştir. (TCK md.58/4)

Nihayet mecburi tekerrür sisteminde kanunun öngördüğü şartlar gerçekleşince, suçlunun cezasının artırılması öngörülmektedir. İhtiyari tekerrürde ise yargıç o kişiyi mükerrer saymak konusunda yetki sahibidir.¹⁶ İncelendiğinde Türk Ceza Kanunu'nun Alman Ceza Kanunu'ndan farklı olarak zorunlu tekerrür sistemini kabul ettiği, Vergi Usul Kanunu'nun ise vergi kabahatleri için mecburi tekerrür sistemini kabul ettiği görülmektedir.

C. Alman Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür

Alman Vergi Ceza Hukuku, ülkemiz vergi ceza hukuku açısından taşıdığı önem nedeniyle ayrıca incelenmelidir. Bu öneminin temelinde hem kısmen Vergi Usul Kanunu hem de Kabahatler Kanunu ile Türk Ceza Kanunu'na kaynaklık eden kanunların Alman kanunları olması yatmaktadır. Gerçekten de incelendiğinde Vergi Usul Kanunu ile Alman Vergi Düzeni Kanunu (Abgabenordnung -AO) arasında kısmi ve özellikle de Kabahatler Kanunu ile Düzene Aykırılıklar Kanunu (Ordnungswidrigkeiten-OWiG) arasında ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Alman Ceza Kanunu (Strafgesetzbuch- StGB) arasında ciddi benzerlikler olduğu görülmektedir.

¹⁵ Dönmezer/Erman, C. III, s. 133; Üzülmmez, s. 18.

¹⁶ Üzülmmez, s. 19: Tekerrürün mecburi olmasını savunanlara göre tekerrürün sağlam bir dayanağı bulunmaktadır. Bu nedenle tekerrürün bulunması halinde cezanın artırılması da zorunlu olmalıdır. Diğer yazarlara göre ise, tekerrür ihtiyari bir ağırlaştırıcı sebep olmalıdır zira tekerrür suçlunun ahlaki düşüklüğü, korkunçluğu hakkında kanunun koyduğu bir karinedir, mükerrerliğin nedenleri çeşitli olabilir bu yüzden bu yetki yargıçta olmalıdır.

Alman Hukuku’nda vergi suçları ve vergi kabahatleri Türk Hukuku’ndakine benzer bir şekilde Alman Vergi Düzeni Kanunu’nda tespit edilmiştir. Türk Hukuku’ndan farklı olarak ilgili kanun gümrük suçlarına ve kabahatlerine ilişkin de düzenlemeler içermektedir.¹⁷

Alman Hukuku’nda suçlara ilişkin olarak tekerrürle ilgili düzenleme Alman Ceza Kanunu’nun 48. maddesinde idi. Ancak bu düzenleme uygulamada yararlı olmadığı gerekçesi ile 1986 yılında terk edilmiş ve ilgili hüküm yürürlükten kaldırılmıştır.¹⁸ Mevcut düzenlemede ‘Tekerrür’e ilişkin hüküm ise “Cezanın Belirlenmesindeki Esaslar” (Grundsätze der Strafbemessung) başlıklı 46. maddededir. 46. madde “*Mahkeme, cezanın belirlenmesi sırasında failin lehinde ve aleyhinde olan şartları birbirleri ile karşılaştır ve tartar, özellikle şunlara dikkat edilir: Failin saikleri ve amaçları, fiilden anlaşılan zihniyeti ve fiil sırasında sahip olduğu irade, göreve aykırılığın yoğunluğu/fiilin işleniş tarzı ve fiilin, kusurlu bir şekilde meydana getirilen sonuçları, failin önceki hayatı, kişisel ve ekonomik durumları ile, olaydan sonraki davranışı, özellikle zararı ortadan kaldırmak için gösterdiği çaba ile, suçtan zarar gören kişi ile uzlaşmak için gösterdiği çaba.*”¹⁹ hükmü ile tekerrürü (zira failin önceki yaşamı dikkate alınacaktır) cezanın tayininde esas alınacak bir unsur olarak belirlemiştir. Ancak bu hususu dikkate alıp almamak yargıcın takdirindedir.

Alman Hukuku’nda AO. md. 370 ayrıntılı bir düzenleme ile vergi kaçırma suçunu düzenlemiştir. Aynı maddenin 3. fıkrası ise vergi kaçırma suçunun nitelikli halini düzenlemektedir. Bu hükme göre “daha ağır” durumlarda kişiye 6 aydan 10 yıla kadar hapis cezası verilebilecektir. Belirtmek gerekir ki bu maddede yazılanlar sadece ağır durumların örneğidir ve madde başka ağır durumların da olabileceğini kabul etmektedir.²⁰ Tekerrürle alakalı “daha ağır” durumlardan biri ise 4. bentte düzenlenmiş olan; tekrarlayan şekilde, tahrif edilmiş veya sahte olarak düzenlenmiş belgeler-

¹⁷ **Gerhard Dannecker**, “Criminal Tax Law Germany”, *Steuerstraftrect International – International Tax Criminal Law*, Edt: Roman Leitner, Gerald Toifl, Linde Verlag, 2007, s.10-20, s.10.

¹⁸ Üzülmüş, s.26.

¹⁹ **Feridun Yenisey, Gottfried Plagemann**, *Alman Ceza Kanunu Strafgesetzbuch (StGB)*, Beta, İstanbul, Mayıs 2015, s.36-37.

²⁰ Ayrıntılı bilgi için bkznz: Altan Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, Onikilevha, İstanbul, 2017.

le ödenmesi gereken verginin olduğundan az gösterilmesi veya haksız vergi avantajı elde edilmesi, halidir. Ancak ilgili hal, tekerrürle ilgili değildir. Henüz suç kesinleşmeden ve ortaya çıkartılmadan birden fazla kez sahte belge veya tahrif edilmiş belge kullanılmasını cezalandırır.

Bunun dışında Alman Ceza Hukuku'nda da tıpkı Türk Hukuku'nda olduğu gibi tekerrüre ilişkin düzenlemeler infazla ilgilidir. Örneğin StGB md. 57'ye göre koşullu salıvermede hakim karar verirken, hükümlünün kişiliği, önceki hayatı... tekerrür halinde tehdit altına girebilecek olan hukukî menfaatin ağırlığı gibi unsurları dikkate alacaktır. Maddenin ikinci fıkrasına göre ise mükerrirler koşullu salıvermeden yararlanamayacaktır. Yine StGB md. 66'ya göre, belli şartların sağlanması durumunda mahkeme, mükerrirler için cezanın yanında güvenlik tedbirlerine de hükmedebilecektir.

Vergisel düzene aykırılıklara yani kabahatlere ilişkin olarak ise ne Düzene Aykırılıklar Kanunu'nda (OWiG) ne de Vergi Düzeni Kanunu'nda (AO) herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle Alman Hukuku'nda, vergisel düzene aykırılıkların tekerrürü halinde herhangi bir ceza artırımına ya da cezanın infazına ilişkin bir farklılığa gidilmemektedir.

D. Vergi Suçlarında Tekerrür

Vergi suçu kavramından kasıt Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olan ve karşılığında hapis cezası veya adli para cezası öngörülmüş olan yaptırımlardır. Vergi Usul Kanunu incelendiğinde Kanun'da üç farklı suç tipinin düzenlenmiş olduğu görülmektedir. Bunlar Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenmiş olan "Vergi Kaçakçılığı Suçları", 5 ve 362. maddelerinde düzenlenmiş olan "Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu" ve 6 ve 363. maddelerinde düzenlenmiş olan "Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu"dur.

Vergi Usul Kanunu'nda vergi suçlarının tekerrürüne ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 5. maddesinin "*Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.*" hükmü gereği ve tekerrürün de Kanun'un genel hükümleri arasında düzenlenmiş olması nedeniyle tekerrür hükümlerini şartları ve sonuçları itibariyle ceza normu içeren bütün

kanunlar açısından uygulamak gerekmektedir.²¹ Ancak belirtmek gerekir ki ‘Vergi Suçları’ açısından tekerrürün özel bir önemi bulunmamaktadır.²²

Türk Ceza Kanunu sistematüğinde tekerrür kişinin diğeri faillere göre daha tehlikeli olduğunu gösteren bir durum olarak değeriendirildiğinden, cezayı artıran değeri, güvenlik tedbiri uygulanmasını gerektiren bir neden olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla kanun koyucu tekerrürün esasını tehlikelilik haline dayandırmıştır.²³ Gerçekten de incelendiğinde, ifade ettiğı haksızlık bakımından, ilk defa işlenen suçla tekraren işlenen suç arasında bir fark bulunmamaktadır. Aynı şekilde kusurluluk bakımından da böyle bir farklılık söz konusu değildir. Bu nedenle ondokuzuncu yüzyıl ceza hukuku düşüncesine hakim olan klasik suç teorisinin tekerrürü, cezayı artıran bir neden olarak kabul eden yaklaşımı, yeni Türk Ceza Kanunu sisteminde terk edilmiştir.²⁴

Ceza hukukunda tekerrüre ilişkin düzenleme Türk Ceza Kanunu’nun 58. maddesinde bulunmaktadır. Bu hükme göre: “(1) Önceden işlenen suçtan dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suçun işlenmesi halinde, tekerrür hükümleri uygulanır. Bunun için cezanın infaz edilmiş olması gerekmez.”

1. Vergi Suçlarında Tekerrürün Şartları

Türk Ceza Kanunu’nun tekerrüre ilişkin hükmü incelendiğinde ceza hukuku açısından tekerrürün 3 şartının olduğu görülmektedir. Bunlar i) tekerrüre esas alınan önceki suçtan dolayı verilen bir mahkumiyet hükmünün bulunması, ii) yeni bir suçun işlenmesi ve iii) süre şartıdır. Vergi suçları tekerrür açısından diğeri suçlara göre herhangi bir özellik arzetmemektedir.

²¹ Koca/Üzülmöz, s. 624.

²² Sahir Erman, Vergi Suçları, İstanbul, 198; s. 41; Mahmut Kaşıkçı, Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ethemler, İstanbul, 2007, s. 253.

²³ Koca/Üzülmöz, s. 624.

²⁴ İzzet Özgenç, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Ankara, 2015, s. 825.

a. Tekerrüre Esas Alınan Önceki Suçtan Dolayı Verilen Bir Mahkumiyet Hükümünün Bulunması

Türk Ceza Kanunu'nun 58. maddesi incelendiğinde, tekerrürün oluşması için ilk şartın önceki suçtan dolayı verilen bir mahkumiyet hükmü olduğu görülmektedir.²⁵ Buna göre tekerrür hükümlerinin uygulanması için suçtan dolayı verilen bir mahkumiyet hükmü olması ve bu hükmün de kesinleşmiş olması gerekmektedir.²⁶ Ayrıca verilen mahkumiyet hükmünün infaz edilmiş olması aranmamaktadır.²⁷ Böylece, 765 sayılı Türk Ceza Kanunu zamanında yapılmış olan, tekerrür için infazın yapılmasının gerekip gerekmediği tartışması son bulmuştur.

Türk Ceza Kanunu'nun 58. maddesine göre mahkumiyet, hapis cezasının yanı sıra adli para cezaları için de verilebilmektedir. Adli para cezaları da tekerrüre esas olabilecektir.²⁸

Bu noktada kesin hükmün ne zaman ortaya çıktığına değinmek gerekmektedir. Bir hükmün kesinleşmesi, kanun yoluna gidilmemekle, gidilip geri alınmakla veya kanun yolu başvurusunun kabul edilmesi veya reddedilmesiyle ortaya çıkar. Eğer hüküm henüz kesinleşmeden yeni bir suç işlenmişse bu durumda içtima kuralları uygulanmalıdır.²⁹ Örneğin ilk mahkumiyetin temyiz süresi içinde işlenen ikinci suç bakımından tekerrür hükümleri uygulanmayacaktır.³⁰ Aynı zamanda kesin hüküm bir Türk mahkemesi tarafından verilmiş olmalıdır. Türk Ceza Kanunu'nun 58. maddesinin 4. fıkrasına göre: “...*yabancı ülke mahkemelerinden verilen hükümler tekerrüre esas olmaz.*”

Bir güvenlik tedbirine karar verildiyse bunun tekerrüre esas olup olmayacağı da tartışılabilir. Her ne kadar 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223. maddesinin 6. fıkrası gereği³¹ mahkumiyet kararlarının hem

²⁵ Tekerrüre esas olabilecek bir mahkumiyet hükmünün olup olmadığı adli sicil bilgi kayıtlarına başvurularak öğrenilecektir.

²⁶ Özgenç, s. 825; Koca/Üzülmez, s. 628; Şen, s. 187.

²⁷ Aşağıda inceleneceği üzere cezanın infaz edilmiş olmasının önemi tekerrür hükümlerinin uygulanabileceği azami sürenin ne olduğunu belirleyen tekerrür süreleri bakımından önemlidir.

²⁸ Özgenç, s. 825.

²⁹ Dönmezer/Erman, C. III, s. 161.

³⁰ Koca/Üzülmez, s. 629.

³¹ 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223. maddesinin 6. fıkrası şu şekildedir:

cezaya hem de güvenlik tedbirine ilişkin olabilecekleri anlaşılsa da Türk Ceza Kanunu'nun 58. maddesinin 2. fıkrasında hapis veya adli para cezalarının belirtilmiş olması dolayısıyla güvenlik tedbirlerinin tekerrüre esas alınması mümkün değildir.³²

Kısa süreli hapis cezalarının³³ seçenek yaptırımlara çevrilmesi durumu da incelenmelidir. Türk Ceza Kanunu'nun 50. maddesine göre kısa süreli hapis cezaları, adli para cezası da dahil olmak üzere seçenek yaptırımlara çevrilebilmektedir.³⁴ Ancak kısa süreli hapis cezası yerine seçilen yaptırım, adli para cezası dışında bir yaptırım ise bu yaptırım tekerrüre esas olmayacaktır. Vergi hukukunda sadece "Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu" ve "Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu" açısından kısa süreli hapis cezasına hükmedilebileceğinden ilgili tartışma "Vergi Kaçakçılığı Suçları" için geçerli olmayacaktır.

Hapis cezasının ertelendiği durumlarda ise fail, Türk Ceza Kanunu'nun 51. maddesinde öngörülen denetim süresini olaysız geçirdiği takdirde ceza infaz edilmiş sayılacağından, daha sonra tekerrür süresinde bir başka suç

"Yüklenen suçu işlediğinin sabit olması halinde, belli bir cezaya mahkûmiyet yerine veya mahkûmiyetin yanı sıra güvenlik tedbirine hükmlenir."

³² Koca/Üzülmez, s. 629; Özgenç, s. 825.

³³ Türk Ceza Kanunu'nun 49. maddesinin 2. fıkrasına göre kısa süreli hapis cezası: "*Hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezasıdır.*"

³⁴ Türk Ceza Kanunu'nun 50. maddesi şu şekildedir: "*(1) Kısa süreli hapis cezası, suçlunun kişiliğine, sosyal ve ekonomik durumuna, yargılama sürecinde duyduğu pişmanlığa ve suçun işlenmesindeki özelliklere göre;*

a) Adli para cezasına,

b) Mağdurun veya kamunun uğradığı zararın aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle, tamamen giderilmesine,

c) En az iki yıl süreyle, bir meslek veya sanat edinmeyi sağlamak amacıyla, gerektiğinde barınma imkanı da bulunan bir eğitim kurumuna devam etmeye,

d) Mahkûm olunan cezanın yarısından bir katına kadar süreyle, belirli yerlere gitmekten veya belirli etkinlikleri yapmaktan yasaklanmaya,

e) Sağladığı hak ve yetkiler kötüye kullanılmak suretiyle veya gerektirdiği dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranılarak suç işlenmiş olması durumunda; mahkûm olunan cezanın yarısından bir katına kadar süreyle, ilgili ehliyet ve ruhsat belgelerinin geri alınmasına, belli bir meslek ve sanatı yapmaktan yasaklanmaya,

f) Mahkûm olunan cezanın yarısından bir katına kadar süreyle ve gönüllü olmak koşuluyla kamuya yararlı bir işte çalıştırılmaya, çevrilebilir."

işlediğinde hakkında tekerrür hükümleri uygulanacaktır.³⁵ Ancak bundan farklı olarak Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 171. maddesinin 3. fıkrası-na³⁶ göre kamu davasının açılmasının ertelenmesine karar verilmişse, ortada bir mahkumiyet hükmü de bulunmayacağından tekerrür hükümleri uygulanmayacaktır. Benzer şekilde Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 231. maddesinin 6. fıkrasına³⁷ göre hükmün açıklanması geri bırakılmışsa, ortada bir hüküm olmadığından tekerrür uygulanması gene mümkün olmayacaktır.

Kural olarak, mahkumiyetin kanuni sonuçlarını ortadan kaldırmayan bir sebep, kesinleşmiş mahkumiyetin tekerrüre esas olmasını engellemez. Örneğin Türk Ceza Kanunu'nun 65. maddesine göre ilan edilecek bir genel af halinde hükmolunan cezalar bütün neticeleri ile birlikte ortadan kalkacağından yeni suç için verilen cezanın infazında tekerrür uygulaması yapılmaz. Ancak özel af, mahkumiyet üzerinde etkili olmadığından tekerrür hükümlerinin uygulanmasına engel teşkil etmez.³⁸ Benzer şekilde ceza zamanaşımı da yalnızca cezanın infazını ilgilendiren bir kurum olduğun-

³⁵ Koca/Üzülmöz, s. 630; Özgenç, s. 825; Mehmet Sinan Altunç, Ceza Hukukunda Tekerrür, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, 2010, s. 103.

³⁶ Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 171. maddesinin 3. fıkrası şu şekildedir. "*Kamu davasının açılmasının ertelenmesine karar verilebilmesi için, uzlaşmaya ilişkin hükümler saklı kalmak üzere;*

a) Şüphelinin daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı hapis cezası ile mahkûm olmamış bulunması,

b) Yapılan soruşturmanın, kamu davası açılmasının ertelenmesi halinde şüphelinin suç işlemekten çekineceği kanaatini vermesi,

c) Kamu davası açılmasının ertelenmesinin, şüpheli ve toplum açısından kamu davası açılmasından daha yararlı olması,

d) Suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi, koşullarının birlikte gerçekleşmesi gerekir."

³⁷ Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 231. maddesinin 6. fıkrası şu şekildedir: "*Hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilmesi için;*

a) Sanığın daha önce kasıtlı bir suçtan mahkûm olmamış bulunması,

b) Mahkemece, sanığın kişilik özellikleri ile duruşmadaki tutum ve davranışları göz önünde bulundurularak yeniden suç işlemeyeceği hususunda kanaate varılması,

c) Suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi, gerekir."

³⁸ Dönmezer/Erman, C. III, no:1855; Koca/Üzülmöz, s. 629; Centel/Zafer/Çakmut, s. 614.

dan ve mahkumiyet üzerinde herhangi bir etkisi bulunmadığından tekerrür hükümlerinin uygulanmasını engellemez.³⁹

Son olarak belirtmek gerekir ki Türk Ceza Kanunu'nun 58. maddenin 5. fıkrasına göre fiili işlediği sırada onsekiz yaşını doldurmamış olan kişilerin işlediği suçlar dolayısıyla tekerrür hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.

b. Yeni Bir Suçun İşlenmesi

Tekerrür hükümlerinin uygulama alanı bulabilmesi için doğal ve ikinci şart yeni bir suçun işlenmiş olmasıdır. Aşağıda incelenecek olan vergi kabahatlerinden farklı olarak, Türk Ceza Kanunu açısından sonraki suç ile önceki suçun aynı olması şart değildir.⁴⁰ Ceza hukukunda "genel tekerrür" kuralı geçerlidir. Bu nedenle de vergi suçları diğer suçların tekerrürüne esas olabilecektir.

Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için ikinci suçun mutlaka önceki suçtan, yani tekerrüre esas alınacak olan suçtan sonra işlenmesi gerekmektedir.

Türk Ceza Kanunu sadece suçlar arasında tekerrürü düzenlendiğinden kabahat, suçta tekerrürde esas alınmaz, sadece suçlar arasında tekerrür mümkündür.

Önemli bir husus da kasten işlenen suçlar ile taksirle işlenen suçlar açısından. Türk Ceza Kanunu'nun 58. maddesinin 4. fıkrasına göre "*Kasıtlı suçlarla taksirli suçlar ve sırf askerî suçlarla diğer suçlar arasında tekerrür hükümleri uygulanmaz.*" Taksirli suçlar ile kasıtlı suçlar arasında tekerrür hükümlerinin işlememesinin nedeni, taksirli suçlarda kanunu ihlal etmek hususunda irade bulunmamasına karşılık, kasten işlenen suçlarda bu iradenin var olmasıdır.⁴¹

³⁹ Koca/Üzülmez, s. 630.

⁴⁰ Centel/Zafer/Çakmut, s. 613.

⁴¹ Özgenç, s. 827.

c. Süre Şartı

Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için gereken son şart işlenen yeni suçun belirli bir süre içinde işlenmiş olmasıdır. Kanun koyucu belirli bir zaman geçtikten sonra mahkumiyeti infaz hakkının düştüğünün kabul edildiği bir hukuk düzeninde, belirli bir süre geçmesinin tekerrürü de engelleyeceğine hükmetmiştir.⁴²

Türk Ceza Kanunu’nun 58. maddesinin 2. fıkrasına göre “*Tekerrür hükmüleri, önceden işlenen suçtan dolayı; beş yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren beş yıl, beş yıl veya daha az süreli hapis ya da adlî para cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl, geçtikten sonra işlenen suçlar dolayısıyla uygulanmaz.*”.

Vergi suçlarının hepsinin beş yıldan daha az süreli hapis cezasını gerektirdiği düşünüldüğünde, tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için kişinin cezasının infazından sonra üç yıl içinde bir başka suç işlemiş olması gerekmektedir. Dikkat çekmek gerekir ki Türk Ceza Kanunu tekerrür hükümlerinin uygulanması için önceki suçtan dolayı verilen mahkumiyet hükmünün infaz edilmesi şartını aramamaktaysa da tekerrür süresinin başlaması için bu şart aranmaktadır. Bir kişi hakkındaki mahkumiyet hükmü infaz edilmedikçe tekerrür süresi başlamayacaktır. Burada amaç infazdan kaçan mahkumu ödüllendirmemektir.

Belirtmek gerekir ki cezanın infaz edilmiş sayılabilmesi ve dolayısıyla da tekerrür süresinin başlayabilmesi için hükmedilen cezanın tümüyle infaz edilmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, örneğin erteleme halinde üç yıllık tekerrür süresi, erteleme kesinleşmesinden değil, deneme süresinin sorunsuz geçirildiği andan itibaren işlemeye başlar. Benzer şekilde koşullu salıverme halinde süre, infaz kurumu dışında denetim altında geçirilmesi gereken tarihten itibaren işlemeye başlar.⁴³

Her ne kadar vergi suçları için adli para cezası öngörülmüş olmasa da⁴⁴

⁴² Koca/Üzülmez, s. 631; Özgenç, s. 826; Centel/Zafer/Çakmut, s. 613.

⁴³ Koca/Üzülmez, s. 632.

⁴⁴ Ceyhan İnaltong, “Vergi Suçlarının ve Vergi Cezalarının Tekerrüründe Ceza Uygulanması”, Vergi Sorunları, S. 353, Ocak 2011, s. 4-15, s. 8.

kısa süreli hapis cezasının adli para cezasına çevrilmesi dışında, ödenmediği için hapse çevrilen adli para cezalarında asıl mahkumiyet yine adli para cezası olacağından tekerrür süreleri adli para cezasına göre belirlenmelidir.⁴⁵

2. Vergi Suçlarında Tekerrürün Sonuçları

765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda farklı olarak 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu tekerrür sonucu olarak sonraki suçtaki cezanın artırılmasını öngörmemektedir.⁴⁶ Bunun yerine öngörülmüş olan sonuçlar infaz rejimine ilişkindir. Gerçekten de Türk Ceza Kanunu sistematüğinde tekerrür kişinin diğer suçlulara nazaran daha tehlikeli olduğunu gösteren bir durum olarak değerlendirildiğinden, güvenlik tedbiri uygulanmasını gerektiren bir neden olarak düzenlenmiştir. Bu anlayışa uygun olarak da tekerrür halinde fail açısından diğer suçlulara nazaran özel infaz rejimi kabul edilmiş, ayrıca cezanın infazından sonra da devam edebilecek şekilde bir denetimli serbestlik tedbiri rejimi öngörülmüştür. Bir başka deyişle tekerrür, özel tehlikeli suçlularla⁴⁷ birlikte infaz şeklinin değişmesini sonuçlayan bir kurum niteliğindedir.⁴⁸

Türk Ceza Kanunu'nun 58. maddesinin 3. fıkrasına göre “*Tekerrür halinde, sonraki suçla ilişkin kanun maddesinde seçimlik olarak hapis cezası ile adli para cezası öngörülmüşse, hapis cezasına hükmolunur.*”. “Vergi Kaçakçılığı Suçları”nın hiçbirinde ve “Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu”nun atıf yaptığı Türk Ceza Kanunu'nun 257. maddesinde düzenlenmiş olan “Görevi Kötüye Kullanma” suçunda adli para cezası öngörülmediğinden ilgili hüküm söz konusu suçlar açısından uygulanabilir değildir. “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu”nun atıf yaptığı Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesinde düzenlenen “Ticari Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi veya Belgelerin Açıklanması” suçu açısından maddede adli ve idari para cezası birlikte öngörüldüğünden tekerrür hükümlerinin uygulanabileceği düşünülebilir. Ancak tekerrüre

⁴⁵ Centel/Zafer/Çakmut, s. 613.

⁴⁶ Özgenç, s. 825; Şen, s. 187; Centel/Zafer/Çakmut, s. 608.

⁴⁷ Özel tehlikeli suçlulardan kasıt, Türk Ceza Kanunu'nun 6. maddesinde düzenlenmiş olan; itiyadi suçlu, suçu meslek edinen kimse ve örgüt mensubu suçlulardır.

⁴⁸ Koca/Üzülmez, s. 624.

ilişkin maddede “*kanun maddesinde seçimlik olarak hapis cezası ile adli para cezası öngörülmüşse*” dediğinden ve ilgili hükümde seçimlik değil iki yaptırım da birlikte öngörüldüğünden tekerrür hükmü bu suç açısından da sonuç doğurmaz.

Tekerrürün bir diğer önemli sonucu ise koşullu salıvermeye ilişkindir. Koşullu salıverilmeye, cezasının belirli bölümünü iyi halli olarak geçiren mahkum, geri kalan mahkumiyet süresini cezaevi dışında geçirme hakkına sahip olmaktadır. Bu sayede failin ıslah edilmesi amacına toplum içinde devam edilmektedir.⁴⁹ 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun’un 107. maddesine göre kurumdaki infaz süresini iyi halli geçiren mahkum “*Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasına mahkûm edilmiş olanlar otuz yılını, müebbet hapis cezasına mahkûm edilmiş olanlar yirmidört yılını, diğer süreli hapis cezalarına mahkûm edilmiş olanlar cezalarının üçte ikisini infaz kurumunda çektikleri takdirde, koşullu salıverilmeden yararlanabilirler*”.⁵⁰ Ancak tekerrür durumunda Türk Ceza Kanunu’nun 58. maddesinin 6. fıkrası gereği hükmolunan ceza, mükerrirlere özgü infaz rejimine göre çektirileceğinden koşullu salıvermeye ilişkin olarak 5275 sayılı Kanun’un 107. değil, 108. maddesi uygulama alanı bulacaktır. Tekerrür hâlinde işlenen suçtan dolayı mahkûm olunan; ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasının otuzdokuz yılının, müebbet hapis cezasının otuzüç yılının, süreli hapis cezasının dörtte üçünün, infaz kurumunda iyi halli olarak çekilmesi durumunda, koşullu salıverilmeden yararlanılabilmektedir. Ayrıca aynı maddenin 3. fıkrasına göre ikinci defa tekerrür hükümlerinin uygulanması durumunda, hükümlü koşullu salıverilme hükmünden yararlanamaz.

⁴⁹ Dönmezer/Erman, C. III, s. 64-65.

⁵⁰ 15.08.2016 tarihli ve 671 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin geçici 6. maddesine göre “1/7/2016 tarihine kadar işlenen suçlar bakımından; 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun kasten öldürme suçları (madde 81, 82), üstsoya, altsoya, eşe veya kardeşe ya da beden veya ruh bakımından kendisini savunamayacak durumda bulunan kişiye karşı işlenen kasten yaralama ve neticesi sebebiyle ağırlaştırılmış yaralama suçları, cinsel dokunulmazlığa karşı işlenen suçlar (madde 102, 103, 104, 105), özel hayata ve hayatın gizli alanına karşı suçlar (madde 132, 133, 134, 135, 136, 137, 138), uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti suçu (madde 188) ve İkinci Kitap Dördüncü Kısım Dördüncü, Beşinci, Altıncı ve Yedinci Bölümünde tanımlanan suçlar ile 12/4/1991 tarihli ve 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanunu kapsamına giren suçlar hariç olmak üzere, bu Kanunun; b) 107 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “üçte iki”lik oran “yarısı”, olarak uygulanır.”.

Bu hükümlere göre vergi suçunun tekerrürü halinde kişi, iyi halli bir şekilde hapis cezasının dörtte üçünü infaz kurumunda geçirmesi durumunda koşullu salıverilmeden yararlanabilecektir. Ancak eğer ikinci defa tekerrür hükümleri uygulanacaksa koşullu salıverilmeden yararlanamaz.⁵¹

Son olarak ise Türk Ceza Kanunu'nun 58. maddesinin 6. fıkrası ve 5275 sayılı Kanun'un 108. maddesinin 4. fıkrasına göre hakim, mükerrer hakkında cezanın infazının tamamlanmasından sonra başlamak ve bir yıldan az olmamak üzere denetim süresi belirler ve bu denetim süresini beş yıla kadar uzatabilir.⁵²

E. Vergi Kabahatlerinde Tekerrür

Yukarıdaki tekerrür tanımını kabahatler hukukuna uyarladığımızda tekerrür, bir kişi hakkında idari yaptırım kararı verildikten sonra ve bu karar kesinleştikten sonra, yeniden ve aynı türden bir kabahat işlemesi durumu olarak tanımlanabilir.⁵³

Kabahatler Kanunu'nda tekerrüre ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır.⁵⁴ Ancak bu, kabahatler açısından tekerrürün uygulanamayacağı anlamına gelmemekte, tam tersi özel kanunlarda tekerrüre ilişkin bir düzenleme yapılmışsa bunun o kabahat açısından uygulanabileceği anlamına gelmektedir.⁵⁵

Vergi kabahatlerinde tekerrüre ilişkin düzenleme Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesinde yapıldığından vergi kabahatleri açısından ka-

⁵¹ Centel/Zafer/Çakmut, s. 615.

⁵² Şen, s. 188.

⁵³ Benzer yönde bkz: Mualla Öncel/Ahmet Kumrulu/Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan, Ankara, 2016, s. 216; Ateş Oktar, Vergi Hukuku, Türkmen, İstanbul, 2016, s. 352.

⁵⁴ Aslında Kabahatler Kanunu tasarısında tekerrüre ilişkin düzenleme mevcuttu. Ancak TBMM Adalet Komisyonu'nda tekerrür hükmüne gerek görülmediği söylenmiş ve tekerrür hükmü kanun tasarısından çıkartılmıştır. İlgili hüküm idari para cezasının yarı oranında artırılacağını öngörmektedir: Özgenç, s. 836; Doktrinde bazı yazarlar bunun büyük bir eksilik olduğunu düşünüp eleştirmektedir: Cengiz Otacı/İbrahim Keskin, Kabahatler Hukuku, Adalet, Ankara, 2010, s. 51.

⁵⁵ Benzer yönde bkz: Zeynel Kangal, Kabahatler Hukuku, Onikilevha, İstanbul, 2011, s. 232.

nunun belirlediği şartlar altında tekerrür uygulamasına gidilecektir. Bu düzenlemeye göre “*Vergi ziyaına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyaında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.*”.

Görüldüğü üzere Vergi Usul Kanunu’nun tekerrür hakkında kabul ettiği sistem ceza hukuku sisteminden ayrılmaktadır. Ayrıldığı ilk nokta sürelerle ilişkindir. Ayrıldığı diğer nokta, ceza hukukunda genel tekerrür sistemi kabul edildiği yani her nev’i suçtan yine her nev’i suça tekerrüre izin verildiği halde, Vergi Usul Kanunu özel tekerrürü, yani önceki ve sonraki kabahatlerin aynı olmasını aramaktadır.⁵⁶ Aradaki temel bir fark da tekerrürün vergi kabahatleri bakımından kesilecek cezada artırım sebebi; suçlar açısından ise infaza etki eden bir kurum olarak düzenlenmiş olmasıdır.⁵⁷

Bu bağlamda incelendiğinde vergi kabahatleri açısından tekerrürün hukuki nitelik olarak failin şahsına bağlı özel bir unsur olduğu görülmektedir. Tekerrür fiile yönelik olmadığı gibi ikinci kabahatin ağırlaştırıcı sebebi de değildir. Kusurluluğu artırmaktadır. Zira fail yeniden kabahat işleyerek önceki cezadan uslanmadığını, kabahat işlemekteki inat ve ısrarını göstermektedir.⁵⁸

Aslında ilgili düzenlemenin yerinin sistematik olarak oldukça hatalı olduğunu belirtmek gerekmektedir. Bu hata; tekerrüre, idari para cezasını gerektiren aykırılığı düzenleyen maddeden önce yer verilmesidir. Tekerrür, içtima ve iştirak ile ilgili hükümler kabahatin kurucu unsurlarından değil, sadece kabahate etki eden sebeplerdendir ve kabahat hükümleri içeren bir kanunda, kabahat düzenlemelerinden sonra gelmelidir.⁵⁹

1. Vergi Kabahatlerinde Tekerrürün Şartları

Vergi Usul Kanunu’nun tekerrüre ilişkin 339. maddesini incelediğimizde tekerrür nedeniyle cezanın artırılabilmesi için i) kabahatin türünün ver-

⁵⁶ Erman, s. 41; Yusuf Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, Yetkin, Ankara, 2016, s. 110.

⁵⁷ Karakoç, “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, s. 14.

⁵⁸ Eski TCK’da suçlar açısından benzer bir açıklama için bkz: Üzülmüş, s. 5.

⁵⁹ Kaşıkçı, s. 146.

gi ziyayı veya usulsüzlük olması, ii) önceki kabahat ile sonraki kabahatin aynılığı, iii) failin aynı kişi olması, iv) önceki kabahatin cezasının kesinleşmiş olması ve v) sonraki kabahatin belirli bir süre içinde gerçekleşmesi şartlarının bir arada arandığı görülmektedir.⁶⁰

a. Kabahatin Türünün Vergi Ziyayı veya Usulsüzlük Olması

Vergi Usul Kanunu’nun 339. maddesi “*Vergi ziyayına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı*” diyerek hangi kabahatler açısından tekerrür hükümlerine başvurulacağını belirtmiştir.⁶¹

“*Vergi ziyayı*” ile kastedilenin Vergi Usul Kanunu’nun 341. ve 344. maddeleri olduğu açıktır ancak usulsüzlükler ile neyin kastedildiği o kadar açık değildir.

Vergi Usul Kanunu’nun sistematigi incelendiğinde “*usulsüzlük*” kavramının genel usulsüzlüklerle ilgili olarak kullanıldığı, özel usulsüzlüklerin kastedildiği zaman bunu “özel usulsüzlük” diyerek belirttiği görülmektedir. Örneğin Kanun’un 336. maddesinin “*Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir.*” hükmü ile kastedilenin genel usulsüzlük olduğu açıktır zira 353. maddenin 2. fıkrası gereği özel usulsüzlük ve vergi ziyayı kabahati birlikte işlenirse ikisinin cezası birlikte uygulanmalıdır. Kanun’un 374. maddesi de usulsüzlük diyerek, gene genel usulsüzlükleri kastetmiştir. Örneğin aynı maddede özel usulsüzlükleri kastetmek için “*353 ve mükerrer 355 inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında*” demiştir. Benzer şekilde 352. madde başlığı “*Usulsüzlük dereceleri ve cezaları*” diyerek, genel usulsüzlükleri düzenlemiştir. Aslında Kanun sistematiginde genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük ayrımı değil; usulsüzlük ve özel usulsüzlük ayrımı vardır. Bu nedenle “*usulsüz-*

⁶⁰ Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları, Ekin, Bursa, 8. Bası, 2015, s. 271.

⁶¹ Saban, s. 488.

lûk” tabiri her zaman genel usulsüzlükleri ifade etmektedir.^{62, 63}

Bu düşüncenin bir gerekçesi daha vardır. Genel usulsüzlükler Vergi Usul Kanunu’nun ilk çıktığı zamanda dahi varken özel usulsüzlükler daha sonra kanuna eklenmiştir. Bu nedenle Kanun’un ilk halinde de var olan tekerrür hükmü genel usulsüzlükler ile ilgilidir.⁶⁴ Kaldı ki Vergi Usul Kanunu’nun 353 ve 355. maddelerinde özel usulsüzlük fiilinin tekrarı halinde uygulanacak olan cezalar ayrıca belirtilmiştir. Bu düzenlemelerin tekerrür hükümleri niteliğinde olduğu kabul edilmelidir.⁶⁵

Son olarak belirtmek gerekir ki Vergi Usul Kanunu usulsüzlüğün tanımını yapmıştır. Buna göre usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmamasıdır. Ancak özel usulsüzlük kabahatleri in-

⁶² Benzer yönde bkz: Şenyüz, s. 265; **Turgut Candan**, Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010, s. 98; **Feride Bakar**, “Vergi Kabahatlerinde ve Vergi Suçlarında Tekerrürün İncelenmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2010, S. 261, s. 175-185; Benzer yönde bkz: **Mehmet Kalkınoglu**, “Vergi Uygulamasında Cezanın Tekerrürü, Hukuki Sonuçları ve Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”, **Yaklaşım**, S. 237, Eylül 2012, s. 66-74, s. 69: Yazar her ne kadar sonuç olarak aynı düşüncede olsa da bu sonuca ulaşma biçimi farklıdır. Yazara göre özel usulsüzlükleri ilgili tekerrür maddesi kapsamında düşündüğümüzde teknik olarak ve vergi mühendisliği açısından ilgili tekerrür ve özel usulsüzlük maddelerinin simetrisini kaydırmış oluruz. İnaltong, “Vergi Suçlarının ve Vergi Cezalarının Tekerrüründe Ceza Uygulaması”, s. 11. **Aslanpınar**, Tekerrür I, s.273.

⁶³ Bu görüşte olmayan yazarlar da vardır: “*Tekerrüre ilişkin kanun hükmü lafzi yönüyle incelendiğinde, vergi kabahatlerini “vergi ziyai” ve “usulsüzlük” şeklinde iki grupta ele aldığı görülmektedir. Grupların kendi içerisinde tekrarı önemlidir. Usulsüzlük kavramı I. Derece usulsüzlük, II. Derece usulsüzlükler ve özel usulsüzlükleri kapsayan bir üst kavramdır. Usulsüzlüklerin kendi içerisinde bir alt ayrımına dayanılmamaktadır. Bu nedenle usulsüzlük türlerinin birbirine tekerrür bakımından sebep sayılmaları gerekir. Özel usulsüzlükleri de bu kapsamda kabul etmek gerekmektedir.*”: **Aziz Taşdelen**, Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, Turhan, Ankara, 2010, s. 57; **Hasan Hüseyin Bayraktar**, Vergi Ceza Hukuku, 2006, s. 66; Yazara göre her ne kadar ilk bakışta öyle durmasa da kanun koyucu 336. maddede hem genel hem de özel usulsüzlükleri kastetmiştir: **İhsan Kağan Bayraktar**, “Özel Usulsüzlük Cezaları Vergi Usul Kanunu’nun 336. Maddesi Kapsamında Değerlendirilebilir mi?”, **Yaklaşım**, Kasım 2010, S. 215, s. 133-137, s. 137; **Mete Dibo/Emre Atsan**, “Vergi Ziyai ve Usulsüzlük Suçlarında Tekerrüre İlişkin Karşılaşılan Sorunlar”, Vergi Dünyası, Ocak 2014, S. 389, s. 90-98, s. 93; **Bozdağ**, s. 153: Yazara göre; kanun tüm usulsüzlükler için ortak bir tanım yapmış olup, genel ve özel usulsüzlük şeklinde bir ayrım yapmamıştır ve yasa koyucu hiçbir madde de özel usulsüzlük kabahatinin tekerrür kapsamı dışında tutulduğunu düzenlememektedir.

⁶⁴ Şenyüz, s. 266.

⁶⁵ **Karakoç**, s. 112.

celendiğinde şekle ve usule ilişkin usulsüzlükler olmadığı daha çok dönem içinde yapılan ve vergi ziyayı oluşturmaya elverişli (ancak dönem bitmediği için henüz vergi ziyayı oluşturmayan) hareketleri cezalandırmaya yönelik bir kabahat olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle özel usulsüzlükler her ne kadar isminde usulsüzlük olsa da “usulsüzlük” tanımına uymamaktadır ve tekerrür kapsamında değerlendirilemez.

b. Önceki Kabahat ile Sonraki Kabahatin Aynılığı

Tekerrürün mantığında kişinin daha önce işlediği kabahat nedeniyle çektiği cezanın yetersiz olduğu ve bir daha aynı kabahati işlememesi için daha ağır ceza verilmesi gereği olduğundan, tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için tekrar aynı kabahatin işlenmesi gerekmektedir.

Tabi bu şart sadece tekerrürün mantığından değil aynı zamanda 339. maddenin lafzından da anlaşılmaktadır. 339. madde “*vergi ziyaında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda*” diyerek bu hususu vurgulamıştır. Ayrıca Kanun’da vergi ziyayı için ayrı, usulsüzlük için ayrı artırım oranının öngörülmüş olması aynı nev’iden olma şartını ispatlayıcı bir diğer noktadır.⁶⁶

Aksi görüşte olan yazarlar da bulunmaktadır.⁶⁷ Bu yazarlara göre vergisel kabahatlerin birbirine tekerrür oluşturmaları için aynı türden olmaları gerekmemektedir. Bu görüşün temel gerekçesi ise Vergi Usul Kanunu’nda 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişikliktir. 1999 yılında yapılan değişiklikten önce Kanunda açıkça “fiillerin aynı türden olması” gerektiği aranmaktaydı ancak ilgili değişiklikte bu şart kaldırılmıştır. Bu nedenle bu görüşteki yazarlara göre artık Vergi Usul Kanunu’nda genel tekerrür kabul edilmektedir.⁶⁸

⁶⁶ Erman, s. 41; Karakoç, s. 110; Dibo/Atsan, s. 95; Kalkınoglu, s. 73.

⁶⁷ Farklı görüş için bkz: Bakar, “Vergi Kabahatlerinde ve Vergi Suçlarında Tekerrürün İncelenmesi” s.176: “Bizce 4369 sayılı VUK’da yapılan tekerrür düzenlemesinden önceki kanundaki ‘aynı neviden bir fiili’ ibaresinin kaldırılması karşısında kanun koyucunun kabahatler arasında bir aynı tür aranmasını şart koşmadığı görülmektedir. Dolayısıyla önceki kabahat ile sonraki kabahat arasında aynılık aranmadığından sınıflandırma açısından genel tekerrürün varlığı söz konusudur. Yani, vergi ziyayı ve genel usulsüzlük kabahatinde hangisinin önce işlendiği önemli olmaksızın sonraki fiilin vergi ziyayı veya genel usulsüzlük olması halinde tekerrür hükümleri uygulanır.”.

⁶⁸ Bozdağ, s. 163-164.

Bu görüşe katılmak mümkün değildir. Öncelikle 4369 sayılı Kanun değişiklikleri incelendiğinde ilgili değişikliklerdeki temel amacın vergi ziyasına neden olan mükelleflere ve sorumlulara uygulanan cezaların sadeleştirilmesi olduğu görülmektedir. Bu amaçla da vergi ziyasına yol açılması durumunda uygulanan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları vergi ziyası cezası altında birleştirilmiştir. Bu nedenle de 339. madde hükmünde bulunan “*Kaçakçılık, kusur veya usulsüzlükten dolayı cezalandırılan ve cezası da kesinleşen bir kimse, aynı neviden bir fiili cezanın kesinleştiği tarihi takiben*” hükmü “*vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere*” şeklinde değiştirilmiştir. Görüldüğü üzere hüküm sadeleştiği için artık “aynı nev’i” den olması gerektiğini belirtmek gerekmemektedir ve zaten hükmün devamından, gerek süre şartından gerek tekrerrürün sonuçları bakımından “aynı nev’i”den kabahat işlenmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Usulsüzlüğün vergi ziyasının tekrerrürüne esas alınabileceği veya tersinin olacağının kabulü durumunda, ortada hem süre açısından nasıl bir uygulama yapılacağı hem de cezanın ne kadar artırılacağı konularında ciddi bir belirsizlik ortaya çıkacaktır. Kaldı ki kanun koyucu cezanın türünün aynı olmasını aramak istemeseydi hiç kuşkusuz ilk ceza ile ikinci ceza arasındaki süreyi farklı belirlemezdi.⁶⁹

Bu noktada vergi ziyasının veya usulsüzlüğün hangi fiil ile meydana geldiğinin bir önemi bulunmadığını da belirtmek gerekmektedir. Usulsüzlük hangi nev’iden veya dereceden yapılmış olursa olsun, vergi ziyası için hangi vergisel ödev yerine getirilmemiş olursa olsun, önemli olan ilk işlenen kabahat ile ikinci işlenen kabahatin aynı olmasıdır.⁷⁰ Bu sonuca getiren diğer bir husus Vergi Usul Kanunu’nun 339. maddesinde 4369 sayılı Kanun’un 9. maddesiyle yapılan değişiklikten önce yer alan “*aynı neviden bir*

⁶⁹ Benzer yönde: **Burak Aslanpınar**, Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür II, Yaklaşım, S.194, Şubat 2009, s.289-291, s.290.

⁷⁰ Şenyüz, s. 268; **Karakoç**, s. 110; **Kamil Mutluer**, Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008, s. 272; **Taşdelen**, s. 58; **Candan**, s. 96. İnaltong, “Vergi Suçlarının ve Vergi Cezalarının Tekerrüründe Ceza Uygulaması”, s. 9: Vergi ziyası cezasının örneğin, farklı yorum sonucunda fazla ayrılan amortisman giderinden mi yoksa randıman incelemesi sonucunda saptanan açıktan satışlara ait hasılatın gizlenmesinden mi veya vergi yasalarındaki diğer hükümlere uyulmamasından mı kaynaklandığının hiçbir önemi yoktur.

fiili” ibaresinin metinden çıkartılmıştır olmasıdır.⁷¹

Tartışılabilir bir başka konu da vergi ziyanının temel halinin, nitelikli halinin tekerrürüne esas oluşturup oluşturamayacağıdır. Doktrinde vergi ziyanının tek kat olarak uygulandığı halde tekerrürün olabilmesi için teker-rüre esas alınacak ikinci fiil için de tek kat vergi ziyayı cezasının kesilmesi; vergi ziyanının üç kat olarak uygulandığı halde ise tekerrürün oluşabilmesi için ikinci fiile 3 kat vergi ziyayı cezasının kesilmiş olması gerektiği savunulmuştur.⁷² Kanun metni açıkça “vergi ziyayı” kabahatinin işlenmesini aradığı ve basit veya nitelikli hal gibi ayrıma gitmediği, ayrıca bir kabahatin nitelikli halinin de o kabahate dahil olduğu düşünüldüğünde bu görüşe katılmak kolay değildir.⁷³

c. Failin Aynı Kişi Olması

Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için ilk kabahati işleyen ve sonraki kabahati işleyen kişilerin aynı olması gerekmektedir.

Danıştay vermiş olduğu bir kararda 339. maddede yazılı tekerrür zammının uygulanabilmesi için kanunda yazılı fiillerin aynı şahıs tarafından tekrarlanması gerektiğine, ilk fiilin kolektif şirket, ikinci fiilin ise şirkete ortak adı ortaklık tarafından yapıldığı durumlarda tekerrür zammı uygulanamayacağına hükmetmiştir.⁷⁴

Daha ilginç bir durum bünyesinde genel usulsüzlük veya vergi ziyayı işlenen bir tüzel kişiliğin, külliyen devredilip daha sonra yeni devralanlar

⁷¹ Bu değişiklikten önce Danıştay eylemin aynı olmasından aynı nev’ide olmasını anlamaktaydı. Bu değişiklikte birlikte Danıştay’ın bu anlayışı da değişmiştir: **Candan**, s. 96.

⁷² **Candan**, s. 96; **Karakoç**, Vergi Ceza Hukuku, s. 110-111: “... Ancak, kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi ziyayına yol açılması halinde, ziyayı uğratılan verginin üç katı olarak kesilen cezanın, kaçakçılık suçunun hürriyeti bağlayıcı cezası yanında fer’i nitelikte bir ceza olduğu ve kaçakçılık suçunun mahkeme kararı ile sabit olması halinde kesilebilmesi gerektiği dikkate alındığında, vergi ziyayı kabahati ile kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle vergi ziyayına yol açılması halinde kesilen cezanın bir diğeri için teker-rüre esas alınması mümkün olmamak gerekir.” Ancak yazar mevcut hüküm kapsamında kesilen vergi ziyayı cezasının tekerrür süresi içinde kesilecek her türlü vergi ziyayı cezasına esas alınmasının mümkün olduğunu da belirtmiştir.

⁷³ Benzer yönde bkz: **Dibo/Atsan**, s. 95.

⁷⁴ Danıştay 3. D.’nin E. 1987/2104, K. 1998/1191 numaralı ve 14.04.1988 tarihli kararı: **Candan**, s. 97.

tarafından tekrar tüzel kişilik bünyesinde vergi ziyayı veya genel usulsüzlük kabahatinin işlenmesi durumunda ortaya çıkacaktır. Vergi Usul Kanunu uyarınca idari para cezalarının muhatabı tüzel kişiliktir ancak Kabahatler Kanunu uyarınca tüzel kişilikler fail olamamaktadır, sadece bazı durumlarda idari para cezasından sorumlu tutulmaktadırlar. Bu nedenle, tüzel kişiliğin el değiştirmesi durumunda artık kabahatin aynı fail tarafından işlendiği söylenemeyeceğinden tekerrür hükümlerinin de uygulanmaması gerekmektedir. Hatta tüzel kişilik el değiştirmemiş olsa bile ilgili kabahatin failinin kim olduğu bulunmalı ve tekerrür hükümleri uygulanırken ilk fail ile ikinci failin aynı kişiler olup olmadığı dikkate alınmalıdır.

Cezalar kişiliğe bağlı olduğundan önceki cezanın aynı vergiden kaynaklanması veya aynı vergi dairesinin yetki alanında işlenmiş bulunması veya aynı mükellefiyet dolatısıyla kesinleşmiş bulunması tekerrür hükümlerinin uygulanması bakımından şart değildir.⁷⁵

d. Önceki Kabahatin Cezasının Kesinleşmiş Olması

Tekerrür uygulanabilmesi için gereken bir diğer şart da önceki kabahatin cezasının kesinleşmiş olmasıdır.⁷⁶ Bu şart da 339. maddenin “ceza

⁷⁵ **Bumin Doğrusöz**, “Vergi Cezalarında Tekerrür Karmaşası”, Referans Gazetesi, 20.11.2008.

⁷⁶ “213 sayılı Kanun’un 339. maddesinin değerlendirilmesinden, davacının vergi ziyayına sebebiyet veren eyleminin tekerrür hali kabul edilebilmesi için, ikinci eylemin, ilk eylem için kesilen cezanın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren vergi ziyayı suçunda beş yıl içinde işlenmiş olması gerekmekte olup...” Danıştay 9. D.’nin E. 2012/5660, K. 2015/3144 sayılı ve 20.04.2015 tarihli kararı; Benzer yönde bkz: Danıştay VDDGK., E. 2011/467, K. 2013/202 sayılı ve 29.05.2013 tarihli kararı; “İncelenen dosyada ise, davacı hakkında 22.1.2006 tarihinde kesinleşen vergi ziyayı cezası nedeniyle ancak bu tarihten sonra kesilen ceza için tekerrür hükümleri uygulanabilecekken, 2002 yılına ait dava konusu vergi ziyayı cezasına tekerrür hükümleri uygulanmıştır. Mükellef hakkında 2002 yılından önce kesilip ve kesinleşen herhangi bir ceza olmadığından, söz konusu uygulama yukarıda belirtilen genel ceza hukuku prensipleri, suç ve cezanın kanuniliği ve belirliliğine dair Anayasal hükümler ve Vergi Usul Kanununun 339. maddesinde öngörülen amaca uymamaktadır.” Danıştay 4. D.’nin E. 2008/1493, K. 2010/5203 sayılı ve 21.10.2010 tarihli kararı; “İncelenen dosyada, davacı şirketin 2004 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen rapor uyarınca salınan kurumlar vergisi ve geçici vergiye bağlı olarak vergi ziyayı cezası kesilmiştir. Tekerrür hükümlerinin uygulanmasına neden olarak da 2003/5. dönemi için salınan gelir (stopaj) vergisine bağlı olarak kesilen ve 27.12.2004 tarihinde davacıya tebliğ edilerek itirazsız kesinleşen vergi ziyayı cezası gösterilmiştir. Ancak, ilk ceza 27.12.2004’te tebliğ edilerek 26.1.2005

kesilen ve cezası kesinleşenlere” kısmından anlaşılmaktadır. Cezanın tahsil edilmesi şart değildir.⁷⁷ Bunun temel gerekçesi de kabahatin işlendiği tarihin esas alınması ancak vergi/ceza ihbarnamesine karşı açılan davada kabahatin işlenmemiş olduğuna karar verilmesi durumunda, söz konusu kabahatin işlendiği tarihten sonra işlenen kabahatlere tekerrür hükümlerinin uygulanmış olmasının hukuki dayanağının kalmamasıdır.⁷⁸

Cezanın kesinleşmesinin ne olduğu ve tekerrür uygulaması açısından cezanın ne zaman kesinleştiğinin tespiti önem taşımaktadır. Kesinleşmeden maksat uyuşmazlık imkanının kalmamasıdır.⁷⁹ Bu nedenle kabahatin ne zaman işlendiği önemsizdir. Önemli olan, ilk kabahatin kesinleşme tarihidir.⁸⁰ Farklı durumlar açısından incelendiğinde:⁸¹

- i. İlk ihtimal kesinleşen cezayı, ceza muhatabının ödemiş olmasıdır. Ödeme anında ceza kesinleşecektir.

tarihinde kesinleştiğinden 01.01.2006 tarihinden itibaren gerçekleşen eylemler için tekerrür söz konusu olabilecektir. Uyuşmazlıkta ise, eylem 2004 yılında gerçekleşmiş olup, tekerrür hükümlerinin uygulanmasına hukuken olanak bulunmadığından dava konusu vergi ziyai cezalarında ve davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.”: Danıştay 4. D.’nin E. 2009/6033, K. 2011/867 sayılı ve 22.02.2011 tarihli kararı: Kazancı İçtihat Bilgi Bankası (Çevrimiçi), Son Erişim: 01.11.2017.

⁷⁷ **Saban**, s. 488.

⁷⁸ **Karakoç**, “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, s. 14: Ancak bu da hiç kuşkusuz cezanın kesinleşme tarihi ile kabahatin işlendiği tarih farklı olduğundan, kabahatin işlendiği tarih ile cezanın kesinleştiği tarih arasında işlenen kabahat için tekerrür hükümlerinin uygulanamaması anlamına gelmektedir. Yazara göre uygulanabilme ihtimali zor olsa da böyle bir sakıncanın önlenbilmesi için cezanın kesinleşmesinden önce işlendiği sabit olan kabahatler için sonradan ceza artırımı uygulanması düşünülebilir.

⁷⁹ **Erman**, s. 41.

⁸⁰ “Örneğin 2008 takvim yılı gelir vergisi beyannamesinin zamanında verilmemesi nedeniyle ortaya çıkan vergi ziyai kabahatinin 29 Haziran 2011 tarihinde kesinleştiğini, 2009 takvim yılının gelir vergisi beyannamesinin verilmediğinden bahisle 10 Mayıs 2010 tarihinde başka bir ceza kesildiğini kabul edelim. 10 Mayıs 2010 tarihinde kesilen vergi ziyai kabahatine ilişkin cezaya tekerrür hükümleri uygulanmayacaktır. Çünkü öncesinde kesinleşmiş bir kabahat yoktur. Ancak, mükellefin sonraki fiiline ilişkin ceza öncekinin kesinleşme tarihi olan 29 Haziran 2011 tarihinden sonra kesilseydi tekerrür uygulanacaktır”: Şenyüz, s. 269.

⁸¹ **Ezhan Doğrusöz**, “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür-II”, Yaklaşım, Aralık 2005, S. 156, s. 248-252, s. 250; **Mehmet Küçükkaya**, “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür,” Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XIX, Y. 2015, S. 1, s. 191-218; **Dibo/Atsan**, s. 92.

- ii. Eğer ceza zamanında ödenmez ve ceza muhatabı dava da açmaz ise dava açma süresinin son günü ceza kesinleşecektir.
- iii. Cezalarda uzlaşmaya varılmışsa, uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarihte ceza kesinleşmiş sayılır.⁸²
- iv. Cezalarda indirim yolundan yararlanılmış ise (VUK md. 376) yine cezalarda indirim yolundan yararlanmayı istediğini bildirdiği ve ödeme yapıldığı tarihte ceza kesinleşir. ⁸³ Ancak vergi ödevlisi 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse, dava açma süresinin dolmasıyla ceza kesinleşecektir.
- v. İlk derece mahkemesinin red kararı üzerine dava konusu uyuşmazlığın 5000 TL'nin üzerinde olması halinde istinafa/ dava konusu uyuşmazlığın 100 bin TL'nin üzerinde olması halinde temyize başvurma süresinin sonuna kadar bu yola başvurulmazsa da ceza kesinleşir.
- vi. İlk derece mahkemesinin uyuşmazlık konusu 5000 TL'nin, bölge idare mahkemesinin ise istinaf yargılamasında uyuşmazlık konusu 100 bin TL'nin altında olan davalarda vermiş olduğu kararlar kesinler ve bu kararlar beraber ceza kesinleşir. Ayrıca uyuşmazlık konusu 100 bin TL'nin üzerinde olan uyuşmazlıklar için başvurulabilen temyiz sonucunda nihai karar verildiği an ceza kesinleşir. Ancak kesilen vergi cezalarının dava açma süresi dolmadan veya dava devam ederken ödenmesi halinde bu ödeme cezanın kesinleşmesini sağlamaz.

Tartışmalı bir durum önce işlenen kabahatin cezasının, sonra işlenen kabahattin cezasından daha sonra kesinleşmesi durumunda ortaya çıkacaktır. Örneğin bir mükellefin 2012 yılı hesapları 2013 yılında incelemeye alınır ve inceleme sonucu vergi ziyai cezası kesilirse ve ceza aynı yıl kesinleşirse; 2014 yılında da 2010 yılı hesapları incelenir ve yine vergi ziyai nedeniyle ceza kesilirse; ikinci kesilen ceza için tekerrür hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı tartışılmalıdır.

⁸² İlk eylem için kesilen kaçakçılık cezasının ikinci eylem için uygulanan kaçakçılık cezası tarihinden önce uzlaşma ile kesinleştiği hakkında: Danıştay 3. D.'nin, E. 1992/2634, K. 1993/3305 numaralı ve 18.11.1993 tarihli kararı: **Candan**, s. 97; **Karakoç**, s. 113: Ancak uzlaşma yolu ile cezanın kesinleşmiş sayılabilmesi için, mutlaka bir miktar cezanın ödenmesi konusunda anlaşılmış olması gerekir. Ceza tamamen silinmiş ise doğal olarak kesinleşen bir cezadan söz edilemez.

⁸³ **Karakoç**, s. 113; **Aslanpınar**, Tekerrür I, s.273.

Bu durumda tekerrür hükümleri uygulanmamalıdır. Aksi durumda önceki kabahatin sonraki kabahatin tekrarı olduğu gibi hukuk mantığından uzak bir durum ortaya çıkar. Bu nedenle sonraki kabahatin yaptırımına tekerrür uygulanabilmesi için sonraki fiilin her durumda önceki fiil için kesilen cezanın kesinleşme tarihinden sonra işlenmesi gerekir.⁸⁴ Anayasa-Mahkemesi'nin⁸⁵ ve Danıştay'ın kararları⁸⁶ da bu yöndedir.

Af kanunları ile vergi borcunun kısmen veya tamamen ortadan kaldırıldığı durumlarda da cezanın kesinleşip kesinleşmediği değerlendirilmelidir. Kesinleşmiş cezanın genel affa uğraması, cezanın bütün hukuki sonuçlarını ortadan kaldırır, bu nedenle affa uğrayan ceza tekerrüre esas alınmaz.⁸⁷ Özel af ise cezayı hukuki sonuçları ile ortadan kaldırmadığından daha sonra işlenecek kabahatin cezası, şartların da varlığı halinde

⁸⁴ Şenyüz, s. 270; Bu uygulamayı hukuki güvenlik ve cezaların caydırıcılığı ilkelerine aykırı bulsa da gene de kanun lafzı vergi kabahatinin önceki kabahatin kesinleşmesinden sonra işlenmiş olması şartını aramamıştır: **Bakar**, “Vergi Kabahatlerinde ve Vergi Suçlarında Tekerrürün İncelenmesi”, s. 176.

⁸⁵ İlgili hüküm Anayasa Mahkemesi önüne Anayasa'nın 2 ve 38. maddelerine aykırı olduğu gerekçesi ile götürülmüştür. Anayasa Mahkemesi ise “*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. Suçu işlediği tarihte henüz mükerrer olarak kabulü mümkün olmayan kişiye tekerrür hükümlerinin uygulanması, suç ve cezaların yasallığı ilkesine de aykırılık oluşturacaktır. 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 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.*” diyerek itirazı reddetmiştir: Anayasa Mahkemesi'nin, E. 2009/51, K. 2010/73 numaralı ve 20.05.2010 tarihli kararı: <http://anayasa.gov.tr> (Çevrimiçi), Son Erişim: 05.02.2016.

⁸⁶ Danıştay VDDGK.'nın, E. 2011/467, K. 2013/202 numaralı ve 29.05.2013 tarihli kararı; Danıştay 4. D.'nin, E. 2009/6033 ve K. 2011/867 numaralı ve 22.02.2011 tarihli kararı; Danıştay 4. D.'nin, E. 2008/149, K. 2010/5203 numaralı ve 21.10.2010 tarihli kararı; Kazancı İçtihat Bilgi Bankası (Çevrimiçi), Son Erişim: 10.03.2016.

⁸⁷ **Recai Dönmez**, Teoride ve Uygulamada Vergi Afları, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:557, Eskişehir, 1992, s. 16-17.

tekerrüre ilişkin hükümlere göre artırılır.⁸⁸ Örneğin 6111 sayılı Kanun⁸⁹ bu niteliktedir. 6111 sayılı Kanun kapsamındaki cezalar tekerrür maddesi kapsamında ceza artırımıyla muhatap olabilecektir.

Cezanın, tahsil zamanaşımına (6183 sayılı Kanun md.102) uğradığı durumlarda sadece ceza tahsil edilemeyeceğinden ve bunun kesinleşme üzerinde bir etkisi bulunmadığından tekerrür hükümlerinin uygulanması mümkündür.

Bir başka sorun da yeni çıkarılmış bir kanunun tekerrür uygulamasına esas olacak ilk cezanın kesinleşmesine neden olan fiili kabahat olmaktan çıkarmış olması halinde ortaya çıkacaktır. Kabahatler Kanunu'nun 5. maddesine göre 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun zaman bakımından uygulamaya ilişkin hükümleri, kabahatler bakımından da uygulanacağından ve Türk Ceza Kanunu'nun zaman bakımından uygulamaya ilişkin 7. maddesi "İşlendikten sonra yürürlüğe giren kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı da kimse cezalandırılmaz ve hakkında güvenlik tedbiri uygulanamaz. Böyle bir ceza veya güvenlik tedbiri hükmolunmuşsa infazı ve kanunî neticeleri kendiliğinden kalkar." hükmünü ihtiva ettiğinden idari yaptırım ve sonuçları kendiliğinden ortadan kalkacak ve bundan sonra işlenecek yeni kabahat bakımından tekerrür uygulaması yapılamayacaktır.

Vergi hukukunda bu çok sorun olmasa da kabahatler açısından adli sicil gibi bir sicilin tutulmuyor olması nedeniyle önceki kabahatin tespitinde sorunlar yaşanabilecektir.⁹⁰

e. Sonra İşlenen Kabahatin Cezasının Belli Sürede Kesilmesi

Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için gereken son şart "*vergi zi-*

⁸⁸ Küçükaya, s. 201.

⁸⁹ 6111 sayılı ve 13.02.2011 tarihli Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. R. G. t. 25.02.2011, S: 27857 (Mükerrer).

⁹⁰ Otacı/Keskin, s. 51: 5607 sayılı Kaçakçılıkça Mücadele Kanunu'nun 8. maddesinin 4. fıkrasında "Tekerrüre esas alınacak idari para cezalarının Gümrük Müsteşarlığı bünyesinde tutulmasına ilişkin esas ve usuller yönetmelikle düzenlenir." hükmü bulunmakta idi. Ancak 28.03.2013 tarihli ve 6455 sayılı Kanun'un 66. maddesi uyarınca ilgili hüküm yürürlükten kaldırılmıştır.

yayında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi” durumudur. Bu süreler dışında tekrar ceza kesilirse tekerrür hükümleri uygulanmayacaktır.

Bu hükme göre vergi ziyayı kabahatinin kesinleştiği yılı takip eden yıldan itibaren 5, usulsüzlükte ise usulsüzlüğün kesinleştiği yılı takip eden yıldan itibaren 2 yıl içinde ilgili kabahatler tekrar işlenirse tekerrür hükümleri uygulanacaktır.^{91,92}

Henüz süre başlamadan, yani cezanın kesinleştiği tarihle bir sonraki takvim yılı arasında ikinci kabahatin cezası kesilirse ne olacağı tartışılabilir. Doktrinde⁹³ ve eski tarihli bazı Danıştay kararlarında⁹⁴ kesinleşen cezanın, kesinleşme tarihinden, izleyen yıla kadar ki sürede, yeni kesilen cezalar için tekerrüre esas oluşturmayacağı savunulmaktadır. Bu görüşlere göre kanunun lafzı, tekerrür süresinin cezanın kesinleştiği yılı izleyen yılın başından itibaren başlayacağını emrettiği için kesinleşen cezanın, kesinleşme tarihinden izleyen yıla kadar ki sürede yeni kesilen cezalar için tekerrüre esas oluşturmayacaktır.

Bu görüşlere katılmak kolay değildir. İlgili süre, sürenin başlangıç tarihini değil bitiş tarihini belirlemektedir, süre ilk kabahatin kesinleştiği tarihten itibaren başlamaktadır.⁹⁵ Aksi bir düşünce, tekerrür düzenlemesinin amacına aykırı olacağı gibi uygulamada da birçok kötüye kullanımı teşvik edecektir.⁹⁶

Bu tartışmaların önüne geçmek için ifadenin “*cezanın kesinleşmesinden itibaren*” şeklinde değiştirilmesinde yarar vardır. Hiçbir hukuk sisteminde

⁹¹ “Örneğin vergi ziyayı cezası 17 Nisan 2008 tarihinde kesinleşen bir mükellefin tekerrür nedeniyle cezasının artırılabilmesi için başlangıç tarihi 01 Ocak 2009, bitiş tarihi 31 Aralık 2013 olacaktır. Sonraki cezanın vergi ziyayı olması halinde 31 Aralık 2013 tarihine kadar cezası kesilerek tebliğ edilmelidir. Aksi halde tekerrür hükümleri uygulanamaz.”: Şenyüz, s. 271; Karakoç, s. 111.

⁹² Danıştay, VDDGK.’nın E. 2011/467 K. 2013/202 numaralı ve 28.05.2013 tarihli kararı: Lexpera İçtihat Programı (Çevrimiçi), Son Erişim: 21.03.2016; Danıştay 4.D’nin, E.1988/399, K.1989/388 sayılı ve 25.01.1989 tarihli kararı.

⁹³ Candan, s. 97; Ezhan Doğrusöz, s. 2.

⁹⁴ Danıştay 3.D.’nin, E. 1967/1277, K. 1969/6420 sayılı ve 14.02.1989 tarihli kararı; Candan, s. 97.

⁹⁵ Benzer yönde bkzn: Şenyüz, s. 271; Mutluer, s. 273; Bakar, s. 176.

⁹⁶ Bozdağ, s. 168.

cezanın kesinleşmesinden belli bir süre sonra tekerrür süresinin başlayacağı kabul edilmemiştir.⁹⁷ Hükümlünün etkilenmesine ve acı duymasına öncelikle sebebiyet veren mahkumiyet olduğundan, idari para cezasını gerektiren eylemlerde de sürenin başlangıcı “cezanın kesinleştiği” tarih olmalıdır.

Kanunun lafzının yanlış yorumlanması sonucu ortaya çıkan bir başka sorun da tekerrür için fiilin değil cezanın esas alınması ve tekerrürden dolayı arttırılarak uygulanacak olan cezayı gerektiren fiilin, daha önce kesilen cezaya ilişkin fiilden önceki veya sonraki bir tarihte işlenmiş olmasının değerlendirmeye alınmamasıydı. Vergi idaresi böyle durumlarda tekerrür hükümlerini uygulamaktaydı.⁹⁸ Ancak Gelir İdaresi Başkanlığı VUK-49/2011-7 sayı ve 15.08.2011 tarihli sirküleri ile bu yanlış uygulamadan döndü ve bir vergi cezasının tekerrür hükmü sebebiyle arttırımlı 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 aramaya başladı.

2. Uzlaşma Durumunda Tekerrür

Mükellefin vergi dairesi ile uzlaşması ve vergi dairesinin cezayı sıfıra indirmesi halinde, bu sıfıra indirilmiş olan cezanın tekerrüre esas olup olmayacağı tartışılmalıdır.

Uzlaşma sonucunda her ne kadar vergi miktarı sıfıra indirilse de cezanın sadece parasal yönü, yani ödenecek tutar ortadan kalkmaktadır. Yoksa uzlaşma vergi cezasını ortadan kaldıramaz. Uzlaşma komisyonlarının yetkisi sadece miktar üzerindedir.⁹⁹ Bu komisyonlar vergi kabahatini bütün

⁹⁷ Kaşıkçı, s. 147.

⁹⁸ Örneğin 2011 yılında yapılan vergi incelemesi neticesinde 2008 yılına ilişkin vergi ziyai cezası, 2012 yılında yapılan vergi incelemesi neticesinde ise 2007 yılına ilişkin vergi ziyai cezası kesilmiştir. Her iki ceza da inceleme yapıldığı yıl içinde kesinleşmiştir. Bu durumda yalnız cezanın kesinleşme tarihine göre tekerrür arttırımı uygulanır 2007 yılındaki kabahatin 2007 yılındaki kabahatin tekrarı olduğu gibi anlaşılmaz bir durum ortaya çıkmaktadır.: **Burak Aslanpınar**, Vergi Cezalarında Tekerrür Uygulamasında Son Durum, Yaklaşım, S.225, Eylül 2011, s.288-290, s.289.

⁹⁹ Benzer yönde bkz: **Ali Zekeriya Özmen**, Tekerrürde Özellikli Bir Husus, İlk Kesilen Vergi Ziyai Cezasının Terkin Edilmesi Durumu, Yaklaşım, S.285, Eylül 2016, s.55-57,

sonuçları ile ortadan kaldıran bir yargı organı değildir ve kararları bu nitelikte olamaz. Bu nedenle kesilen ilk ceza tutarı üzerinde uzlaşmış ve oran sıfıra indirilmiş olsa dahi, uzlaşma konusu ceza tekerrüre esas alınacaktır.¹⁰⁰

3. Tekerrür Nedeniyle Uygulanacak Ceza

Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesi uyarınca, tekerrür halinde; “*vergi ziyai cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır*”.

Bu ceza ikinci kez işlenen kabahate uygulanacaktır. Sonradan başka kabahatler işlenmesi durumunda bunlar da süresi içinde olması şartıyla tekrar tekerrür hükümlerine tabi olacaktır.

Oluşabilecek bir haksızlığa da dikkat çekmek gerekir. Tekerrür hükümleri uygulanırken cezanın miktarı dikkate alınmamaktadır. Örneğin, ilk kesinleşen vergi ziyai cezası 100 TL ve süresi içinde ikinci cezası 200.000 TL olan biri; tekerrür hükümleri nedeniyle 300.100 TL ceza ödeyecektir. Ancak ilk başta 200.000 TL, daha sonra 100 TL cezası kesinleşen biri toplamda 200.150 TL ceza ödeyecektir. Görüldüğü üzere toplamda aynı miktarda vergi ziyasına neden olan iki kişiden biri, diğerine oranla çok daha fazla ceza ödeyebilmektedir. Böyle bir sorunun ve eşitsizliğin aşılması için kanuna; ilk cezanın, ikincinin tekerrürüne esas alınması için belli bir tutarın üzerinde olmasına yönelik bir düzenleme getirilmelidir. Örnekte olduğu gibi 100 TL'lik bir cezanın; kendisinin 1000 katı tutarında bir artırıma sebep olması asla ölçülü olarak kabul edilemez.¹⁰¹ Aksi halde ilgili hüküm bu haliyle ölçülülük ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.¹⁰² En azından daha

s.56.

¹⁰⁰ Aksi yönde bkz: **Mehmet Maç**, “Vergi Cezalarında Tekerrür Nedeniyle Uygulanan Artırma İlişkin Hüküm Kaldırılmalı veya Amacını Aşan Ölçüsüz Sonuçlar Doğurduğu İçin Düzeltilmelidir”, Yaklaşım, S. 272, Ağustos 2015, s. 12-15, s. 15.

¹⁰¹ Benzer yönde bkz: **Karakoç**, Vergi Ceza Hukuku, s. 113: Yazara göre bu durum ölçülülük ilkesine aykırılık oluşturmaktadır ve bu nedenle tekerrür hükümlerinin Anayasa'ya aykırı olduğunun kabulü gerekir.

¹⁰² Tekerrüre ilişkin hüküm daha önce Anayasa Mahkemesi'nin E. 2009/51, K. 2010/73 sayılı ve 20.05.2010 tarihli kararı ile Anayasa'ya uygun bulunmuştur. Ancak ilgili kararda ölçülülük açısından bir inceleme yapılmamıştır. Bu nedenle 10 yıl içinde dahi Anayasa

önce Vergi Konseyi'nin de önermiş olduğu gibi 339. maddeye “*Ancak bu şekilde artırılan tutar, önceki cezalardan en yükseklerinin tutarını geçemez.*” gibi bir hüküm eklenmelidir.¹⁰³

4. Kabahatlerde Birleşme Durumunda Uygulanacak Olan Ceza

Bilindiği üzere aynı fiil ile vergi ziyaı kabahati ve genel usulsüzlük kabahatinin bir arada işlenmesi halinde iki kabahat Vergi Usul Kanunu ve Kabahatler Kanunu hükümleri uyarınca birleşmekte ve hangisinin cezası daha yüksek ise kişi sadece o kabahatten dolayı sorumlu tutulmaktadır.

Böyle bir birleşme durumunda ortadan kalkan kabahatin tekerrür süreleri içinde tekrar işlenmesi halinde, tekerrür hükümleri uyarınca cezanın artırılıp artırılmayacağı tartışılmalıdır. Örneğin; 2013 yılında vergi ziyaı ve genel usulsüzlük kabahatini işleyen biri, vergi ziyaının miktarı daha yüksek olduğu için vergi ziyayından sorumlu tutulursa, bu cezası da aynı yıl içinde kesinleşirse ve bu kişi 2014 yılında genel usulsüzlük kabahati işlerse, alacağı ceza tekerrür hükümleri uyarınca artırılacak mıdır?

İçtima uygulandığı durumlarda her ne kadar sadece yüksek miktarda cezası olan kabahat için ceza kesilse de ceza miktarı düşük olduğundan cezası kesilmeyen kabahat ortadan kalkmamakta, hukuki varlığını devam ettirmektedir.¹⁰⁴ Buna göre, örnekte olduğu gibi miktarı yüksek olduğu için vergi ziya cezası kesilmiş olsa bile genel usulsüzlük kabahati de varlığını sürdürecektir ve vergi ziyaı ile birlikte tekerrüre esas alınacaktır.

SONUÇ

Çalışma kapsamında yapılan açıklamalar ve değerlendirmeler sonucunda vergi suç ve kabahatlerinde tekerrür konusunda yapılan tespitler aşağıda özetlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nda vergi suçlarının tekerrürüne ilişkin bir hüküm

Mahkemesi'ne başvurulması mümkündür.

¹⁰³ Maç, “Vergi Cezalarında Tekerrür Nedeniyle Uygulanan Artırma İlişkin Hüküm Kaldırılmalı veya Amacını Aşan Ölçüsüz Sonuçlar Doğurduğu İçin Düzeltilmelidir”, s. 15; İnaltong, “Vergi Suçlarının ve Vergi Cezalarının Tekerrüründe Ceza Uygulaması”, s. 4-15.

¹⁰⁴ Şenyüz, s. 274.

bulunmamaktadır. Yukarıda ayrıntısıyla açıklandığı üzere burada TCK'nın tekerrür hükümleri uygulanmaktadır. 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda farklı olarak 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda, tekerrür sonucu olarak sonraki suçtaki cezanın artırılmasını öngörülmemekte, bunun yerine bir özel infaz rejimi düzenlenmektedir. Vergi suçlarında ise ceza hukukundaki tekerrür hükümlerinin uygulanabileceği iki durum bulunmaktadır. Bunlardan biri koşullu salıverilmeye ilişkindir. Normal şartlarda bir vergi suçu işleyen kişi, iyi halli bir şekilde hapis cezasının dörtte üçünü infaz kurumunda geçirmesi durumunda koşullu salıverilmeden yararlanabilecektir. Ancak eğer kişi hakkında ikinci defa tekerrür hükümleri uygulanmışsa koşullu salıverilmeden yararlanması mümkün olmayacaktır. İkinci durum ise denetimli serbestliğe ilişkindir. Hakim, mükerrir hakkında cezanın infazının tamamlanmasından sonra başlamak ve bir yıldan az olmamak üzere denetim süresi belirleyebilmekte ve bu denetim süresini 5 yıla kadar uzatabilmektedir.

Vergi kabahatleri açısından ise Vergi Usul Kanunu'nun hükmü gereği, diğer kabahatlerden ayrı bir tekerrür uygulamasına gidilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun tekerrür hakkında kabul ettiği sistem ceza hukuku sisteminden ayrılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun tekerrüre ilişkin 339. maddesini incelendiğinde tekerrür nedeniyle cezanın artırılabilmesi için i) kabahatin türünün vergi ziyayı veya usulsüzlük olması, ii) önceki kabahat ile sonraki kabahatin aynılığı, iii) önceki kabahatin cezasının kesinleşmiş olması ve iv) sonraki kabahatin belirli bir süre içinde gerçekleşmesi şartlarının bir arada arandığı görülmektedir.

Bu noktada yapılabilecek bir tespit önceki kabahat ile sonraki kabahatin aynılığına ilişkindir. Vergi Usul Kanunu özel tekerrür düzenlemesi getirmiştir bu nedenle de sadece vergi ziyayı vergi ziyasının, usulsüzlük usulsüzlüğün tekerrürüne esas alınabilecektir, önemli olan ilk işlenen kabahat ile ikinci işlenen kabahatin aynı olmasıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun sistematigi incelendiğinde “*usulsüzlük*” kavramının genel usulsüzlüklere ilişkin kullanıldığı, özel usulsüzlüklerin kastedildiği zaman bunu “özel usulsüzlük” diyerek belirttiği görülmektedir. Bu nedenle özel usulsüzlükler açısından tekerrür uygulaması kabul edilmemektedir. Ayrıca vergi ziyayının temel hali, nitelikli halinin tekerrürüne esas oluşturabilmektedir.

Tüzel kişiliğin el değiştirmesi durumunda artık kabahatin aynı fail tarafından işlendiği söylenemeyeceğinden tekerrür hükümlerinin de uygulanmaması gerekmektedir.

Sonraki kabahatin yaptırımına tekerrür uygulanabilmesi için sonraki fiilin her durumda önceki fiil için kesilen cezanın kesinleşme tarihinden sonra işlenmesi gerekir.

Kesinleşmiş ceza genel affa uğrar ise cezanın bütün hukuki sonuçlarını ortadan kalktığından ceza tekerrüre esas alınmaz ancak Özel af cezayı hukuki sonuçları ile ortadan kaldırmadığından sonra işlenecek kabahatin cezası, şartların da varlığı halinde tekerrüre esas alınabilecektir.

Tahsil zamanaşımına uğrayan cezanın ise sadece tahsil edilebilirliği son bulduğu ve bunun kesinleşme üzerinde bir etkisi bulunmadığından tekerrür hükümlerinin bu durumda uygulanması mümkündür.

Yeni çıkarılmış bir kanunun tekerrür uygulamasına esas olacak ilk cezanın kesinleşmesine neden olan fiili kabahat olmaktan çıkarmış olması halinde, idari yaptırım ve sonuçları kendiliğinden ortadan kalkacak ve bundan sonra işlenecek yeni kabahat bakımından tekerrür uygulaması yapılamayacaktır.

Vergi ziyai kabahatinin ve ya usulsüzlüğün cezasının kesinleştiği yılı takip eden yıldan itibaren tekerrür süresinin başlayacağına ilişkin ifadenin “*cezanın kesinleşmesinden itibaren*” şeklinde değiştirilmesinde de fayda bulunmaktadır.

Vergi ziyai kabahatinin ve ya usulsüzlüğün cezasının kesinleştiği tarihle bir sonraki takvim yılı arasında ikinci kabahatin veya usulsüzlüğün cezası kesilirse, bunların tekerrüre esas oluşturmayacağı görüşünün yerinde olmadığı; ilgili süre, sürenin başlangıç tarihini değil bitiş tarihini belirlemede olduğu tespit edilmiştir.

Uzlaşma durumunda ise kesilen ilk ceza tutarı üzerinde uzlaşmış ve oran sıfıra indirilmiş olsa dahi ceza ortadan kalkmış sayılamayacağından bu üzerinde uzlaşılan ceza tekerrüre esas alınacaktır.

Tekerrür hükümleri uygulanırken cezanın miktarı dikkate alınmamaktadır. Bu da haksızlıklara neden olabilmektedir. Bu sorunun ve eşitsizli-

ğın aşılabilmesi ilk cezanın, ikincinin tekerrürüne esas alınması için belli bir tutarın üzerinde olmasına yönelik kanuna bir düzenleme getirilmesine bağlıdır.

Birleşme halinde ise içtima uygulandığı durumlarda her ne kadar sadece yüksek miktarda cezası olan kabahat için ceza kesilse de ceza miktarı düşük olduğundan cezası kesilmeyen kabahat ortadan kalkmamakta, hukuki varlığını devam ettirmektedir. Bu nedenle de bu cezası ortadan kalkmayan kabahat tekerrüre esas alınmaktadır.

Son olarak belirtmek gerekir ki Vergi Usul Kanunu Tasarı taslağında, ceza hukukundaki değişime paralel olarak tekerrür hükmü kaldırılmıştır. Ancak taslakta ceza hukukunda olduğu gibi yaptırımın uygulanmasını ağırlaştırıcı (ceza hukukunda infaz rejimi ilişkin) hükümlere yer verilmiştir. Bizce de uygun olan ondokuzuncu yüzyıl ceza hukuku düşüncesine hakim olan klasik suç teorisinin, tekerrürü cezayı artıran bir neden olarak kabul eden yaklaşımının terk edilip tekerrür hükmünün kaldırılmasıdır. Kabahatlerden daha ağır fiiller olduğu kabul edilen suçlarda cezayı ağırlaştıran tekerrür düzenlemeleri kalkmışken kabahatler açısından bu hükmün yaşatılması doğru değildir. Ancak aynı kabahati bir kez işleyenle birden fazla kez işleyen arasındaki farkı sağlamak amacıyla muhakkak yaptırım rejimine ilişkin bazı tedbirler öngörülmelidir. Örneğin tekerrür halinde ikinci kesilen ceza açısından cezalarda indirim yolundan yararlanılmamalı veya uzlaşmaya başvuru kabul edilmemelidir. Benzer şekilde 6183 sayılı Kanun uyarınca bu kişilerin tecil yoluna başvurması da kabul edilmemelidir. Unutulmamalıdır ki kişileri suç veya kabahat işlemeye iten temel neden, yakalanmayacaklarına olan inançtır, bu nedenle cezaları artırmak yerine denetimleri artırmak, vergi kabahatlerini engellemek için çok daha etkili bir çözüm yolu olacaktır.

KAYNAKÇA

Altunç, Mehmet Sinan; Ceza Hukukunda Tekerrür, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, 2010.

Aslanpınar, Burak; Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür I, Yaklaşım, S.193, Ocak 2009, s.271-273.

Aslanpınar, Burak; Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür II, Yaklaşım, S.194, Şubat 2009, s.289-291.

Aslanpınar, Burak; Vergi Cezalarında Tekerrür Uygulamasında Son Durum, Yaklaşım, S.225, Eylül 2011, s.288-290, s.289.

Bakar, Feride; “Vergi Kabahatlerinde ve Vergi Suçlarında Tekerrürün İncelenmesi” Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2010, S. 261, s. 175-185.

Bayraklı, Hasan Hüseyin; Vergi Ceza Hukuku, 2006.

Bayraktar, İhsan Kağan; “Özel Usulsüzlük Cezaları Vergi Usul Kanunu’nun 336. Maddesi Kapsamında Değerlendirilebilir mi?”, Yaklaşım, Kasım 2010, S. 215, s. 133-137.

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

Candan, Turgut; Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010.

Centel, Nur/Hamide, Zafer/Özlem, Çakmut; Türk Ceza Hukukuna Giriş, Beta, İstanbul, 2016.

Dannecker, Gerhard; “Criminal Tax Law Germany”, Steuerstraftrect International – International Tax Criminal Law, Edt: Roman Leitner, Gerald Toifl, Linde Verlag, s.10-20.

Dibo, Mete/Atsan, Emre; “Vergi Ziyayı ve Usulsüzlük Suçlarında Tekerrüre İlişkin Karşılaşılan Sorunlar”, Vergi Dünyası, Ocak 2014, S. 389, s. 90-98.

Doğrusöz, Bumin; “Vergi Cezalarında Tekerrür Karmaşası”, Referans Gazetesi, 20.11.2008.

Doğrusöz, Ezhan; “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür-II”, Yaklaşım, Aralık 2005, S. 156, s. 248-252.

Dönmezer, Sulhi/Erman, Sahir; Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, C.III İstanbul, 1994.

Dönmez, Recai; Teoride ve Uygulamada Vergi Afları, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:557, Eskişehir, 1992.

Erman, Sahir; Vergi Suçları, İstanbul, 1988.

İçel, Kayıhan; Ceza Hukuku, Genel Hükümler, Beta, Ankara, 2014.

İnaltong, Ceyhan; “Vergi Suçlarının ve Vergi Cezalarının Tekerrüründe Ceza Uygulaması”, Vergi Sorunları, S. 353, Ocak 2011, s. 4-15.

Kalkınoğlu, Mehmet; “Vergi Uygulamasında Cezanın Tekerrürü, Hukuki Sonuçları ve Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”, Yaklaşım, S. 237, Eylül 2012, s. 66-74.

Kangal, Zeynel; Kabahatler Hukuku, Onikilevha, İstanbul, 2011.

Karakoç, Yusuf; “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:12, Özel S., 2010, s. 3-26.

Karakoç, Yusuf; Vergi Ceza Hukuku, Yetkin, Ankara, 2016.

Kaşıkcı, Mahmut; Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ethemler, İstanbul, 2007.

Koca, Mahmut/Üzülmez, İlhan, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin, Ankara, 2016.

Küçükaya, Mehmet; “Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XIX, Y. 2015, S. 1, s. 191-218.

Maç, Mehmet; “Vergi Cezalarında Tekerrür Nedeniyle Uygulanan Artırma İlişkin Hüküm Kaldırılmalı Veya Amacını Aşan Ölçüsüz Sonuçlar

Doğurduğu İçin Düzeltilmelidir”, Yaklaşım, S. 272, Ağustos 2015, s. 12-15.

Mutluer, Kamil; Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008.

Oktar, Ateş; Vergi Hukuku, Türkmen, İstanbul, 2016.

Otacı Cengiz/Keskin İbrahim, Kabahatler Hukuku, Adalet, Ankara, 2010.

Öncel Mualla/Çağan, Nami/Kumrulu Ahmet; Vergi Hukuku, Turhan, Ankara, 2016.

Önder, Ayhan; Ceza Hukuku Genel Hükümler, C. II,III, Beta, İstanbul, 1991.

Özgenç, İzzet; Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin, Ankara, 2015.

Özmen, Ali Zekeriya; Tekerrürde Özellikli Bir Husus, İlk Kesilen Vergi Ziyayı Cezasının Terkin Edilmesi Durumu, Yaklaşım, S.285, Eylül 2016, s.55-57.

Rençber, Altan; Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri, Onikilevha, İstanbul, 2017.

Saban, Nihal; Vergi Hukuku, Beta, İstanbul, 2015.

Şen, Ersan, Yeni Türk Ceza Kanunu Yorumu, C.I, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006.

Şenyüz, Doğan; Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları, Ekin, Bursa, 8. Bası, 2015.

Taşdelen, Aziz; Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, Turhan, Ankara, 2010.

Üzülmez, İlhan; Türk Hukukunda Tekerrür, Turhan, Ankara, 2003.

Yenisey, Feridun; Plagemann, Gottfried; Alman Ceza Kanunu Strafgesetzbuch (StGB), Beta, İstanbul, Mayıs 2015.