

VERGİ KABAHATLERİNDE TEKERRÜR

Doğan ŞENYÜZ^a

ÖZET: Ceza hukukunun önemli kurumlarından biri de tekerrürdür. Tekerrür kabahatler ve suçlar açısından ceza üzerindeki etki ve sonuçları farklı düzenlenmiştir. Özellikle vergi kabahatleri açısından ortaya çıkan sonuçlar kanunlarda yapılan değişiklikler karşısında literatürde farklı şekilde algılanmalara sebebiyet vermiştir. Makalede ele alındığı ölçüde tekerrürün vergi kabahatleri açısından şartları açıklanmış ve vergi ziyayı ile genel usulsüzlük kabahatinin tekerrür halinin para cezasını etkileyecek şekilde düzenlendiği, özel usulsüzlüklerin tekerrür dışında bırakıldığı, vergi ziyayı ile genel usulsüzlüğün birleşmesi haline sürenin hesabın yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Genel usulsüzlük, kabahatler, kabahatler hukuku, özel usulsüzlük tekerrür, vergi ceza hukuku, vergi ziyayı.

1. Genel Açıklama

Vergi ceza hukuku kapsamında vergi ziyayı, genel usulsüzlük¹ ve özel usulsüzlük olmak üzere üç adet kabahate yer verilmiştir. Bu kabahatlerin tekraren işlenmesi durumunda nasıl bir cezalandırma yapılacağı hukuk sistemlerinde “tekerrür” müessesesi aracılığıyla çözüme kavuşturulmaktadır. Bu yapı içinde tekerrür daha önce işlemiş olduğu kabahatten sonra tekrar yeni bir kabahat işleyen kişiye uygulanacak ceza politikası olarak karşımıza çıkmaktadır. Cezalandırmanın amacının, kabahatlerin işlenmesini engellemek olduğu dikkate alındığında kabahati birden fazla defa işleyen kişiye her defasında ilk defa işliyormuş gibi bir ceza mı verilmelidir? Bu soruya verilecek cevap hayırdır. Çünkü kanunda yer alan cezanın kişiyi ıslah etmeye yeterli gelmemesi nedeniyle farklı bir ceza politikası izlenmesi gündeme gelir. İşte bu noktada kabahatlerde tekerrür devreye girmektedir.

Tekerrür kişinin kabahat işleme ısrarına bağlı olarak ortaya çıkan bir durumdur. Tekerrür nedeniyle cezaların artırımından amaç kişinin yeniden suç işlemesi halinde daha ağır bir cezaya muhatap olacağını bilmesi ve bu nedene dayanarak kabahat işlemekten kaçınmasının sağlanmasıdır.

Bir kişi vergi kabahati işledikten sonra tekrar kabahat işlerse kişinin verilen cezadan dolayı uslanmadığı dikkate alınarak sonraki kabahate verilen **cezanın artırılması** yoluna gidilmesi öngörülmüştür. Gerçekten de tarihin hemen her döneminde fiilin tekrarlanması halinde kabahat işleyeninin cezası artırılmıştır².

Tekerrür çeşitli ölçütlere göre ayrımlara tabi tutulabilmektedir³. Bunlardan bazılarına aşağıda tanım düzeyinde yer verilmiştir.

^a Prof. Dr. Doğan Şenyüz, Uludağ Üniversitesi, Hukuk Fakültesi

¹ Kabahat fiillerinden benzer ağırlıkta görülenleri bir araya toplanarak biri “özel”, diğeri özel kavramının karşıt anlamı olmak üzere kullanılan “genel” usulsüzlük olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Her ne kadar kanunda “genel” kavramına yer verilmemişse de, kanun koyucunun bir grup usulsüzlük fiilini esas alarak “özel” ismi kullanmış olması karşısında diğeri grup usulsüzlük fiilleri için “genel” şeklinde isimlendirme sonucunu doğurmuştur. “Genel” şeklindeki nitelendirme literatür tarafından üretilmiş olup, varlık ve kullanımını literatüre borçludur. Aksi halde özel usulsüzlüğün karşıtı olarak sadece usulsüzlük kavramını kullanmak kavram kargaşasına sebep olma tehlikesini içinde barındırmaktadır.

²MUTLUER Kamil, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir İTİA Yay. No:214, Eskişehir, 1979, s.86.

³ DÖNMEZER Sulhi- ERMAN Sahir, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, C.III 11. b, İstanbul 1994, s.167-176.

Gerçek tekerrür-Mefruz (farazi,varsayılan) tekerrür: Gerçek tekerrür önceki cezanın infaz edilmiş olma şartını ararken, mefruz tekerrür kesinleşmesini yeterli görmektedir. Kabahatlerde tekerrür uygulanabilmesi açısından vergi cezasının tahsili aranmadığından mefruz tekerrür söz konusudur.

Genel tekerrür-Özel tekerrür: Genel tekerrür önceki kabahatle sonradan işlenen kabahatin aynı olmasını aramazken, özel tekerrür iki kabahat arasındaki aynılığı aramaktadır. Bir tekerrürün genel veya özel tekerrür olarak kabul edilip edilmemesi kabahatin, madde, bent, fiil düzeyindeki aynılığın aranıp aranması ekseninde çözülmesi gereken bir husustur. Ancak, fiillerin bent ve madde düzeyinde olması aranmamakla beraber kabahatin aynılığını aranırsa bu durumda da özel tekerrürün varlığından bahsedilir.

Sürelî tekerrür-Süresiz tekerrür: Sürelî tekerrür kabahatin işlenmesinden sonraki kabahatin belirli bir süre içinde işlenmesini ararken, süresiz tekerrürde sonraki kabahat ne zaman işlenirse işlensin tekerrüre esas alınır. Vergi kabahatlerinde tekerrür uygulanabilmesi belirli süreler içinde işlenmesine bağlandığından sürelî tekerrür benimsenmiştir.

Tekerrür mükellef düzeyi esas alınmak suretiyle uygulanır. Tekerrür uygulanması için, önceki cezanın aynı vergiden kaynaklanması yahut aynı vergi dairesinin yetki alanında işlenmesi veyahut aynı mükellefiyet dolayısıyla kesilmiş bulunması şart değildir⁴

2. Tekerrür Şartları

Vergi kabahatleri açısından tekerrür uygulanmasının şartlara bağlandığı görülmektedir (VUK.m.339).

2.1. Kabahatin Vergi Ziyayı veya Genel Usulsüzlük Olması

Kanun metninde tekerrür kapsamına alınan kabahatler olarak sadece vergi ziyayı kabahati ile usulsüzlükten bahsedilmiştir. Bu ifade de vergi ziyayı kabahati ile anlaşılması gereken açık olmakla birlikte “usulsüzlük” ifadesinin “özel usulsüzlük” kabahatini kapsayıp kapsamadığının tespiti bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. İlk bakışta VUK’un ceza hükümleri başlıklı 4. kitabının 2. bölüm başlığının “usulsüzlük” olduğu ve özel usulsüzlüklerin de bu kapsamda ele alınması gerektiği ileri sürülebilir. Bu konuda BAYRAKLI⁵, görüşünü özel usulsüzlüklere tekerrüre tabi olmasını “...usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması (m.351) olduğuna göre, tekerrür hükümleri için özel ve genel usulsüzlük suçu birlikte değerlendirilmesi gerekir”, şeklindeki görüşünü kanunun “...önceki suçla sonraki suç arasında ayniyet şartının kaldırıldığını, böylece genel tekerrür hükümlerine yer verildiğini belirtmiş olmasına...”; TAŞDELEN⁶ ise kabahatler arasında bir ayırım yapmaksızın sonraki kabahat ile önceki kabahatin aynı olmasını yeterli görmek suretiyle özel usulsüzlüklerin de tekerrüre konu olabileceği yönündeki kanaatini belirtmiştir. Özel usulsüzlük kabahatinin tekerrüre esas olmasını savunan bu görüşler gerekçelerini daha önceden kanunda bu konuda kanunda var olan sınırlandırmanın kaldırılması şeklinde ortaya koymuşlardır.

⁴ IŞIK Ekrem , Vergi Usul Kanununda Tekerrür,Vergi Sorunları Dergisi, Şubat-2009, sayı 245, s.21

⁵ BAYRAKLI Hasan Hüseyin, Vergi Ceza Hukuku, 3.b, Afyonkarahisar-2006, s. 167

⁶ TAŞDELEN Aziz, Vergi Kabahatleri, Turhan Kitabevi, Ankara-2010,s.57

Geniş olarak yorumlandığında özel usulsüzlük suçunun tekerrür kapsamında olduğu düşünülebilirse de, bu görüşün aksi yönde görüşler de mevcuttur. ÖZBALCI, özel usulsüzlük fiil ve cezaları VUK'un tekerrüre ilişkin 339. madde hükmü kapsamında değerlendirilemeyeceğini ileri sürülmüştür⁷ KIZILOLOT-KIZILOLOT, zamanaşımı ve birleşme hükümlerinde usulsüzlük yanında açıkça özel usulsüzlükten bahsedildiğini, bu ayırımın özel usulsüzlüğün ayrı bir suç tipi olarak düzenlendiğini gösterdiğini ve usulsüzlük ifadesinin özel usulsüzlüğü ifade etmediğini, bu nedenle de tekerrürün özel usulsüzlük için geçerli olmadığını⁸, CANDAN, ise tekerrür cezasının hesaplanması başlığı altında yaptığı açıklamada, "burada söz konusu olan usulsüzlük eylemleri, VUK'un 352. maddesinde düzenlenen genel usulsüzlük eylemleridir; özel usulsüzlük eylemleri dolayısıyla 339. maddedeki tekerrür hükümlerinin uygulanmasının olanaklı bulunmadığını" belirtmiştir⁹. Bu yönde düşünenler de görüşlerini büyük ölçüde, tekerrür hükümlerini düzenleyen VUK. 339 maddede ve özel usulsüzlük kabahatini düzenleyen hükümlerde VUK'un 339. maddesinin uygulanacağına dair bir ifade bulunmamış olmasına dayandırmaktadırlar.

Öncelikle, vergi ziyayı ve genel usulsüzlük açısından yaşanmayan tereddütün özel usulsüzlükler açısından neden yaşandığı noktasına dikkat çekmek gerekir. Bu nedenle ilgili görüşlerin dayanak yaptıkları değişikliğin kanun gerekçelerine ve sonra her iki kabahate ilişkin kanun sistematüğinde düzenlemelere bakarak cevaplamak doğru olsa gerekir. Bizim kanaatimiz özel usulsüzlüğün tekerrüre esas alınmayacağı yönünde olup konu ile ilgili dayanaklarımız aşağıda ortaya konmuştur.

i- Aynı nev'iden olma "koşulunu kaldıran ilgili değişikliğin kanun gerekçesinde konu "ceza sisteminde yapılan değişikliğe paralel olarak tekerrür ile ilgili 339 uncu maddesi yeniden düzenlenmektedir. Ceza uygulamasında basitlik sağlamak amacıyla tekerrür halinde kesilen vergi cezalarının artırımında her hangi bir farklılığa gidilmemiştir" şeklinde ifade edilmiştir. Yasalaşma sürecinde aynı konu ile ilgili "Plan ve Bütçe komisyonunda Maliye Bakanı yürürlükteki 339.madde hakkında "Cezalarla ilgili bölümde belirttiğimiz üzere, şu andaki kaçakçılık, ağır kusur, kusur gibi ceza çeşitliliği ortadan kaldırılmakta, bunların yerine vergi ziyayı cezası getirilmektedir. Daha önce maddedeki "kaçakçılık, kusur, ağır kusurda" ibareleri vergi ziyayı cezası tekleştirildiği için, burada sadece bir ibare değişikliği yapılmakta, "vergi ziyayı cezasında" denilmek suretiyle, daha önceden farklı uygulanan katlar bu ceza için yüzde elli oranında artırılarak uygulanacağı netleştirilmektedir" şeklindeki açıklama düzenlemenin amacını ortaya koyması açısından çok büyük önem taşıyan bir tespittir. Bu açıklamalar tekerrür hükümlerindeki değişikliğin, kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarını vergi ziyayı cezası olarak tek bir cezaya indirme dışında kapsam olarak değişiklik yapılmasının hiçbir şekilde amaçlanmadığı görülmektedir.

i-VUK'un sistematüğü dikkate alındığında usulsüzlüklerin (genel usulsüzlüklerin) kanunun ilk çıkışında var olduğu, özel usulsüzlüklerin sonradan gelen düzenlemeler olarak getirildiği ve yapılan yeni düzenlemelerin isim itibarıyla özel usulsüzlükler olarak adlandırıldığı, dikkate alındığında 339. maddede "usulsüzlük" ibaresine yapılan atfın genel usulsüzlükleri ifade ettiği anlaşılmaktadır. Kanunkoyucu özel usulsüzlükleri kastetmek istediğinde bunu aynı kanunun çeşitli maddelerinde kullanmıştır. Örneğin, 376. madde başlığında, "usulsüzlük veya özel usulsüzlük" aynı madde içinde de "usulsüzlük ve özel usulsüzlük" şeklinde, mük. m.355 in birinci

⁷ ÖZYER Mehmet Ali, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, hesap Uzmanları Derneği yay, 2001, s.557

⁸ KIZILOLOT Şükri- KIZILOLOT Zuhâl, Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, 3. b, Yaklaşım Yay, Ankara-2010, s.263

⁹ CANDAN Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, 2. b, İstanbul-2004, s.35

fıkrasında “özel usulsüzlük cezası kesilir”, ikinci, üçüncü ve dördüncü fıkralarda “özel usulsüzlük cezası”, ifadelerine yer verildiği, 353.maddenin madde başlığının “özel usulsüzlükler ve cezaları” olduğu madde içinde on defa “özel usulsüzlük, bir defa “özel usulsüzlükler” kavramının kullanıldığı görülmektedir. Yani kanunkoyucu özel usulsüzlüğü kastetmek istediğinde baskın şekilde bu ifadeyi kullanmaktan çekinmediği görülmektedir.

iii- VUK'un birleşme hükmünü düzenleyen 336. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında yer alan “usulsüzlük” ifadesiyle genel usulsüzlüklerin anlaşılması gerektiği görülmektedir. Aynı takvim yılındaki tekerrür hükümlerini düzenlediği 337. maddede “vergi ziyayı veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir”, 336 maddede “vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar olarak en ağır kesilir. Usulsüzlük cezası kesilen.....” ifadesindeki “usulsüzlük” özel usulsüzlükleri kapsıyor olsaydı 355. maddede “bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyanın gerektirdiği cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336. madde hükmü uygulanmaz” denmesine gerek kalmazdı. Demek ki bu maddelerde kullanılan “usulsüzlükler” ifadesi özel usulsüzlükleri kapsam dışı bırakan bir kavramdır.

iv- VUK'un 352.maddesinde “usulsüzlüklerin aşağıdaki yazılı derecelere ve bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılır” denmiştir. Maddenin yollama yaptığı cetvele baktığımızda başlığının “usulsüzlük cezalarına ait cetvel” şeklinde olduğu, aynı cetvelin ihtar kısmında üç defa “usulsüzlükler” ifadesi kullanıldığı ve bunlardan kanunkoyucunun bir terminoloji sıkıntısı içinde olmadığı anlaşılmaktadır.

v- VUK'un suçlarda birleşme başlıklı 340 maddesinin birinci fıkrasında kullanılan “usulsüzlük cezaları” ile özel usulsüzlükleri de kastetmiş olsaydı 353. madde 10. bentten sonra gelen kısımda özel usulsüzlüklerle birleşmeyi düzenleyen kurala yer vermemesi gerekirdi.

Açıklama ve madde metinlerinin lafzı ve amaçsal yorumundan özel usulsüzlük ve usulsüzlük kavramının tamamen ayrı gruplardaki fiilleri işaret ettikleri, kanunkoyucunun özel usulsüzlüklerle ilgili belirlemelerini genel usulsüzlüklerden ayırıştırarak ayrı bir kabahat tipi olarak düzenlediği görülmektedir.

Kanun 352. maddesindeki fiiller için usulsüzlük ifadesini kullanmasının tespiti karşısında genel usulsüzlüklere tekerrür uygulanabileceğini, buna karşılık özel usulsüzlük kabahatine tekerrür hükümlerinin uygulanmayacağını söylenebilir.

Tekerrürün uygulanması açısından önceki fiil ve /veya kabahatle sonraki fiil ve /veya kabahatin aynı olması şart olmamakla beraber, önceki kabahatle sonraki kabahatin aynı olması da şart değildir. Dolayısıyla önceki kabahat ile sonraki kabahat arasında aynılık aranmadığından konunun genel tekerrür hükümlerine daha yakın olduğu söylenebilirse de vergi kabahatlerinden özel usulsüzlüklerin tekerrür dışında tutulduğu dikkate alındığında bunu mutlak bir yargı olarak ifade etmek doğru olmaz. Çünkü vergi ziyayı veya genel usulsüzlük kabahatinden bir önceki veya sonraki kabahatin özel usulsüzlük olması halinde tekerrür uygulanmayacaktır. Bir başka deyişle tekerrüre esas alınması açısından vergi ziyayı ve genel usulsüzlük kabahatinden önceki kabahatin vergi ziyayı veya genel usulsüzlük olmasının bir önemi yoktur.

Vergi ziyayı kabahati ile genel usulsüzlük kabahati yapısı farklı ise de tekerrürün uygulanması açısından hangisinin önce veya sonra işlenmesi konusunda aralarında fark da görülmemiştir. Örneğin, önce vergi ziyayı kabahati işleyerek cezası kesinleşen birinin bu defa genel usulsüzlük kabahati işlemesi (veya tersi) halinde de tekerrür

uygulanabilecektir. O halde vergi ziyayı veya genel usulsüzlük kabahatinin hangisinin önce işlendiği önemli olmaksızın tekerrüre konu olur. Bu koşullarda önceki ve sonraki “kabahatin aynı olması” yerine “belirli kabahatler arasında farklı olmayı” yeterli gören anlayış hakim kılınmış olmaktadır¹⁰. Her türlü kabahat yerine belirli kabahatler tekerrüre esas alındığından, tam anlamıyla genel tekerrür demek mümkün değilse de tam anlamıyla özel tekerrürden de bahsedilemez. Bu nedenle durum belki “yarı özel” tekerrür kavramıyla ifade edilebilir düşüncesindeyiz.

Açıklamaları bir tablo haline dönecek olursak:

Önceki Kabahat	Sonraki Kabahat	Tekerrür Durumu
Vergi ziyayı	Vergi ziyayı	Var
Genel Usulsüzlük	Genel Usulsüzlük	Var
Vergi ziyayı	Genel usulsüzlük	Var
Genel usulsüzlük	Vergi ziyayı	Var
Vergi ziyayı	Özel usulsüzlük	Yok
Özel usulsüzlük	Genel usulsüzlük	Yok
Genel usulsüzlük	Özel usulsüzlük	Yok
Özel usulsüzlük	Özel usulsüzlük	Yok

Aynı fiilin birden fazla defa işlenmesi halinde işlenen fiil kadar kabahat ortaya çıkar. Ancak, bu fiillerin bir bütün olarak tek kabahat oluşturduğu durumlarda tekerrüre esas fiiller değil, kabahat alınır. Aynı dönem içinde birden fazla usulüne uygun olmayan şekilde fatura düzenleme eylemlerini vergi dairesinin yaptığı tespit tarihi itibarıyla tek bir kabahat (ikinci derece usulsüzlük) sayılması durumunda tekerrür kabahat bazında uygulanacaktır. Danıştay’ın görüşü, birden fazla şekle aykırı fatura düzenlenmesinde tespit esas alınarak tek bir kabahatin meydana geldiği yönündedir.

2.2. Önceki Kabahatin Cezasının Kesinleşmiş Olması

Vergi cezalarını kesmekle yetkili vergi dairesi, vergiyi doğrudan olay bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesidir. Bu daire, kestiği cezayı “ihbarname” aracılığıyla muhatabına tebliğ eder. Tebliğ işleminin tamamlanması ile cezanın kesinleşmesine doğru uzanan hukuki süreç başlar. Sonraki cezaya tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için önceki kabahate verilen cezasının kesinleşmesi şarttır. Tekerrürün uygulanmasının önceki cezanın kesinleşmiş olmasına bağlanması kesinleşme tarihinin tespitini önemli hale getirmektedir. Bu nedenle kesinleşme anının tereddütsüz belirlenmesine ihtiyaç duyulur. Kanunun aradığı kesinleşme usulüne uygun şekilde önceki kabahatin cezasının kesinleşmesidir.

Dava açılması halinde yargılama sonucunda davanın reddedilerek cezanın ödenmesi gereken safhaya gelmesi demek olan “tahakkuk” ile “kesinleşme” birbirlerinden farklı kavramlardır. Cezanın tahakkuk etmesi demek, kesinleşmesi demek değildir. Gerçekten ilk derece mahkemesince yapılan yargılama sonucunda davanın reddedilmesiyle ceza tahakkuk etmiş olur ve vergi dairesince tahsil edilebilir hale gelir. Mahkemenin ret kararına karşı kanun yoluna (itiraz veya temyiz ve bunların sonunda karar düzeltme) gidilmesi halinde kesinleşme bu aşamaların mükellefin aley-

¹⁰ Aksi görüş, IŞIK , age, s.21

hine sonuçlanmasıyla meydana gelir. Bir başka ifadeyle vergi uyumsuzluğu için tüm kanun yollar tüketilmiş iç hukukta gidilebilecek yargı yolu kalmamışsa ceza kesinleşmiş demektir.

Aşağıdaki durumlardan birinin meydana gelmesi halinde ceza kesinleşmiş sayılır.

i- Cezanın itirazsız ödemesi : (Mükellefin kesilen cezaları dava yoluna gitmeden kendi rızasıyla ödemesi halinde ceza ödenme tarihinde kesinleşmiş sayılır)

ii- Cezaların dava açma süresi içinde dava konusu edilmemesi: (Cezaya karşı tebliğden itibaren 30 günlük dava açma süresi içinde dava açılmaması halinde dava açma süresinin sonunda kesinleşmiş sayılır).

iii- Uzlaşılın cezalar: (Uzlaşma yoluna gidilip uzlaşma sağlanması halinde uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarihte kesinleşmiş sayılır¹¹).

iv- İlk derece mahkemesinin davayı reddetmesi kararı üzerine kanun yollarına gidilmemesi: (Cezaya karşı süresinde dava açılmasına rağmen dava reddedilmesi üzerine kanun yollarına (itiraz, temyiz) gidilmemesi durumunda kanun yollarına gidilme süresi sonunda kesinleşmiş sayılır.)

v- Cezaya karşı, süresinde dava açılmış, fakat davanın reddedilmesi üzerine kanun yoluna gidilmişse verilen mahkeme kararın tebliği anında kesinleşmiş sayılır.

vi- Cezalarda indirimden yararlanılarak cezanın indirimli ödenmesiyle kesinleşme gerçekleşir.

Kesinleşme anı çeşitli durumlara göre farklılık arz eder. Kesinleşme, rızai ödeme halinde ödemenin yapıldığı anda, dava açma süresinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bitiminde, uzlaşmaya gidildiğinde uzlaşma tutanağının düzenlendiği¹² tarihte, davaya ilişkin itiraz veya temyiz veyahut karar düzeltme üzerine verilen kararın tebliği anında, itiraz veya temyiz veyahut karar düzeltme yoluna gidilmezse gidilme sürelerinin sona erdiği anda meydana gelmiş sayılır.

Önceki kabahatin hangi tarihte işlendiği veya cezasının idarece hangi tarihte kesildiği veyahut tebliğ edildiği önemli değildir. Önemli olan tekerrür hükümlerinin uygulanması sırasında en az belirli bir süre önce “kesinleşmiş” bir vergi ziyayı veya genel usulsüzlük cezasının var olmasıdır. Bu nedenle sonraki cezanın kesildiği sırada kesinleşmiş bir ceza yoksa tekerrür uygulanamaz. Öncekinin ne zaman işlendiği önemli olmaksızın sonraki kabahate ceza kesildiği sırada öncekinin cezasının kesinleşmiş olması yeterlidir. Bu nedenle öncekinin kesinleşmesinden sonra verilen kabahate tekerrür uygulanacaktır. Önceki tarihte işlenen kabahat sonra, sonraki tarihte işlenen kabahat önce kesinleşmiş olduğu durumda tekerrür hükümlerini uygulamak mümkün değildir. Aksi takdirde önceki kabahatin sonraki kabahatin tekrarı olduğu yani sonra meydana geldiği gibi anlaşılmaz bir sonuç ortaya çıkar¹³.

Örneğin, yapılan bir vergi incelemesinde 2009 yılına ilişkin vergi ziyayı cezasının kesildiğini ve 2010 yılında kesinleştiğini, 2011 yılında yapılan bir başka vergi incelemesinde 2008 yılına ilişkin vergi ziyasının kesilmesi söz konusu olduğunu kabul edelim. Önceki döneme ait olmasına rağmen sonra kesilen cezaya sonraki döneme

¹¹ Kabahatin cezasının sıfır olarak uzlaşılması halinde cezanın sadece parasal yönü kaldırılmış olur. Cezanın parasal sonuçları dışındaki hukuki sonuçları varlığını sürdürür. Bu nedenle uzlaşılın ceza miktarı sıfır olsa bile tekrar kabahat işlendiğinde tekerrüre esas alınır.

¹² ÖZBALCI Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara-1999. s.90.

¹³ KIZILOTLU-KIZILOTLU, age, s.264

ait kesinleşen ceza tekerrüre esas alınmaz. Bu durumda 2008 yılında işlenen fiilin 2009 yılındaki fiilin tekrarı olduğunu kabul etmek mümkün olmadığından 2008 yılı fiili için kesilecek cezaya tekerrür uygulanmayacaktır. Tekerrür işlenmiş kabahatten sonra işlenen kabahate uygulanır.

Tekerrür uygulamasında sadece önceki cezanın kesinleşmesi yeterli görülmüştür. Ayrıca tahsil edilmesi şart değildir. Bu açıdan mefruz tekerrürden söz edilir.

2.3. Sonraki Kabahatin Cezasının Belirli Sürede Kesilmesi

Kabahatin cezasının kesinleştiği tarihten itibaren belirli süre içinde tekrar bir ceza kesilmesi gerekir. Sonraki kabahatin belirli sürede işlenmesinin aranması nedeniyle süreli tekerrür benimsenmiştir. Tekerrür uygulamasının dışında kalan sürede tekrar kabahat işlenmesi halinde sonrakine sadece normal ceza verilmesi ile yetinilecektir.

Sürelerin hesaplanmasında takvim yılına göre belirleme yapılmıştır. Buna göre süreler önceki kabahatin kesinleştiği tarihi takip eden yılın (takvim yılı) başından başlamak üzere sonraki kabahat vergi ziyayı ise **beş**, genel usulsüzlük ise **iki** yıldır. Örneğin, vergi ziyayı kabahati 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 cezasının kesilerek tebliğ edilmesi halinde tekerrür hükümleri uygulanabilecektir. Tekerrür hükümlerinin uygulaması açısından sonraki kabahatin ne zaman işlendiği değil, sonraki cezanın ne zaman kesilerek tebliğ edildiği önemlidir. Çünkü, tekerrür sonraki cezanın kesilmesi sırasında önceki cezaların kesinleşmiş olup, olmadığına bakılarak uygulanır.

Görüldüğü üzere tekerrür cezasının uygulanacak kabahatin vergi ziyayı ve genel usulsüzlük olmasına göre değişik süreler öngörülmüştür. Sürenin cezanın kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından başlamak üzere dikkate alınacağına ilişkin kanun hükmünü nasıl anlamak gerekecektir? Acaba önceki suçun kesinleştiği tarih ile kesinleşmeyi izleyen takvim yılı başına kadar geçen süre için tekerrür hükümleri uygulanmayacak mıdır? Hemen belirtelim ki, sözel yorumla farklı bir anlam çıksa da, amaçsal yorum ve evleviyet kuralı çerçevesinde bu süre içinde de tekerrür hükümlerinin uygulanacağı sonucuna varılmaktadır. Çünkü daha uzun bir süreyi kapsayan tekerrürün daha kısa süreyi kapsamaması düşünülemez. “Cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere” ifadesi tekerrür süresinin başlangıcını değil, sürenin bitişini belirlemek için konmuştur. Yoksa bu ifade önceki cezanın kesinleştiği tarihten, izleyen takvim yılı başına kadar geçecek olan süre için tekerrür hükümlerinin uygulanmayacağı anlamına gelmez¹⁴. Sonuç olarak, cezanın kesinleştiği tarih ile bunu izleyen takvim yılı başına kadar geçecek sürede yeni bir kabahat işlenirse tekerrür hükümleri bu kabahatler için de uygulanacaktır. Örneğin, 2011 takvim yılı Mart ayı muhtasar beyannamesini vermeyerek vergi ziyayı kabahati işleyen (A)'ya verilen ceza 28 Mayıs 2011 tarihinde kesinleşmiş olsun. (A), 2011 takvim yılı Kasım ayı muhtasar beyannamesini de vermezse, bu fiile (vergi ziyayı kabahatine) ilişkin ceza tekerrür nedeniyle artırılacaktır. Bu durumda kesinleşme tarihinden izleyen yıla kadar geçen sürede de kesilen yeni cezalar için tekerrür uygulanacaktır.

Önceki kabahatin işlenmesinden sonra fakat kesinleşmesinden önce bir başka kabahat işlenmişse, önceki kabahatin cezası kesinleşmediği için, takiben işlenen kaba-

¹⁴ ÖZBALCI, a.g.e., s.806; KOCAHANOĞLU Osman Selim, Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, 2.b. İstanbul-1983, s.160.

hatlere tekerrür hükmü uygulanmayacaktır. Ancak önceki veya daha sonra işlenen kabahatin kesinleşmesini takiben bir kabahat işlenirse tekerrür hükümlerini uygulamak mümkün olur. Örneğin, 2008 takvim yılı gelir vergisi beyannamesinin zamanında verilmemesi nedeniyle ortaya çıkan vergi ziyayı kabahatinin 29 Haziran 2011 tarihinde kesinleştiğini, 2009 takvim yılının gelir vergisi beyannamesinin verilmemesinden bahisle 10 Mayıs 2010 tarihinde ceza kesildiğini kabul edelim. 10 Mayıs 2010 tarihinde kesilen vergi ziyayı 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 verilseydi tekerrür uygulanacaktı.

Önceki Kabahat	Sonraki Kabahat	Süre(yıl)	Artırım(%)
Vergi ziyayı	Vergi ziyayı	5	50
Genel Usulsüzlük	Genel Usulsüzlük	2	25
Vergi ziyayı	Genel usulsüzlük	2	25
Genel usulsüzlük	Vergi ziyayı	5	50

3. Tekerrür Cezası

3.1. Normal Durumda Ceza

Tekerrür, esas itibarıyla daha sonra işlenen bir kabahatin ilk defa işlenmesine göre daha fazla cezalandırılmasını ifade eder. Bu haliyle tekerrür cezası, asıl cezanın tekerrür nedeniyle artırılması olarak da değerlendirilebilir.

Cezası tekerrür nedeniyle artırılacak kabahat doğal olarak sonra işlenen kabahatin cezası olacaktır.

Tekerrür cezasının miktarı sonraki cezanın belli bir oranı olarak hesaplanır.

Tekerrür cezası miktarı **sonraki kabahatin**;

Vergi ziyayı olması halinde ceza aslının %50'si

Genel usulsüzlük olması halinde ceza aslının %25'i

kadar olur.

Örneğin, önceki vergi ziyayı kabahatinin cezası 7.000 TL, sonraki vergi ziyayı kabahatinin cezası 120.000 TL olduğunda tekerrür cezası sonra işlenen kabahatin cezası olan 120.000 TL nin % 50'si olan 60.000 TL olacaktır. Tabloya dökersek:

Kabahat	Sırası	Cezanın Aşlı (TL)	Tekerrür Oranı	Tekerrür Cezası (TL)	Toplam Ceza (TL)
Önceki		7.000	---	---	---
Sonraki		120.000	% 50	60.000	180.000

3.2. Genel Usulsüzlük Kabahatinin Aynı Takvim Yılında İşlenmesi Durumunda Ceza

Genel usulsüzlük kabahatinin aynı takvim yılı içinde birden fazla işlenmesi durumunda o kadar kabahat ortaya çıkar. İlk işlenen genel usulsüzlük cezasından sonra aynı takvim yılında işlenen sonrakilere verilecek ceza miktarının belirlenmesinde özel bir düzenlemeye yer verilmiştir. Bu özel düzenleme genel usulsüzlük kabahatinin aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazla-

sının her biri için birincisine ait cezanın **dörtte biri** kesileceği şeklindedir (VUK m. 337/1). Yani belirli şartlar altında azaltılmış ceza kesilmektedir. Azaltılmış ceza uygulanabilmesi için sonra cezası kesilecek fiillerin aynı takvim yılı içinde olması yanında aynı nev’iden olması da aranmıştır Aynı takvim yılı 1 Ocak-31 Aralık tarihlerini kapsar ve anlatılmak istenen açıktır. Fiillerin aynı nev’iden olmasıyla neyin kastedildiğinin açıklanmasına ihtiyaç vardır. Kanundaki aynı nev’i ile genel usulsüzlüklerin derece ve fıkralar itibarıyla yekdiğerine mutabakatı kastedilmektedir (VUK m. 337/2). Yani, aynı nev’iden sayılabilmek için derece ve fıkra itibarıyla mutabakat aranmıştır. Buna göre dereceleri farklı olan birinci ve ikinci derece usulsüzlük eylemlerinin aynı sayılması mümkün değildir. Azaltılmış ceza uygulanabilmesi için sonrakinin öncekiyle aynı dereceden olması gerekir. Ayrıca aynı dereceden olmakla birlikte aynı fıkradan anlaşılması gereken, “I’inci derece usulsüzlükler” ve “II’inci derece usulsüzlükler” başlıkları fıkraları; bu başlıklardan sonra gelen rakamda bentleri işaret etmektedir¹⁵. Aynı fıkra birden fazla bendi içerecek şekilde düzenlenmiştir. Bu nedenle beyannamenin süresinde verilmemesi eylemi ile defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması aynı fıkra içinde yer alan farklı bentlerde düzenlenmelerine karşın, ceza uygulamasında aynı nev’iden sayılırlar¹⁶.

Aynı takvim yılı içinde genel usulsüzlük işlenmesi halinin cezada azaltılmayı, teker-rürün cezanın artırılmasını gerektirmesi, nedeniyle; aynı takvim yılında işlenen genel usulsüzlük cezası bir azaltılmakta tekerrür nedeniyle bir artırılmaktadır. Sadece genel usulsüzlük kabahati için getirilen bu uygulamanın mantığı kısa sayılabilecek (aynı takvim yılı) bir zaman diliminde kanuna aykırı davranan birinin aynı davranışı yapmak istemeyeceğine dayanır

Dikkat edildiğinde genel usulsüzlüğün belirli koşullar altında tekrar işlenmesi halinde verilecek ceza azaltılmaktadır. Bu defa tekerrür tam cezaya mı azaltılarak kesilen cezaya mı uygulanacaktır sorusu akla gelir. Bu soruya verilecek cevap teker-rürün dörtte bir olarak verilen (azaltılmış) cezaya uygulanacağıdır. Bir başka ifadeyle tekerrür nedeniyle artırıma tabi tutulacak ceza azaltılmış ceza olacaktır. Çünkü kanun koyucu bir cezanın azaltılarak uygulanmasını uygun görmüşse bu onun teker-rür cezasının da azaltılması sonucunu doğurur. Kendisi azaltılan cezanın tekerrürünün azaltılmaması düşünülemez.

ÖRNEK:

Ocak-2011 ve Kasım-2011 dönemlerine ilişkin KDV beyannamelerini vermeyen, her iki dönem için de tahakkuku çıkmayan, Anonim Şirket mükellefe genel usulsüzlük kabahati açısından yapılacak ceza uygulaması şöyle olur.

Ocak-2011 döneminin KDV beyannamesini vermeyen mükellefe tam ceza kesilmeli, aynı takvim yılı içinde olduğundan Kasım-2010 ayı için 1/4 kesilir¹⁷. Kesilen genel usulsüzlük cezasında bu defa tekerrür hükümleri nedeniyle % 25 artış yapılacaktır.

¹⁵ Bu konu, VUK’un mük. 355. maddesinin son fıkrasında Genel Usulsüzlüklere yapılan bir atıfta da kanun düzeyinde en net şekilde ortaya konmuştur. Atfı yapan VUK mük.m. 355/son fıkrası, “..... halinde 352 nci maddenin birinci derece usulsüzlüklerle ilgili (1) numaralı bendi ile ikinci derece usulsüzlüklerle ilgili (7) numaralı bendi uyarınca ceza kesilmez.” şeklindedir.

¹⁶ CANDAN, age, s.31

¹⁷ Genel usulsüzlük kabahatinin aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın **dörtte biri** kesilecektir (VUK. m. 337).

Ocak-2011 dönemi için cezanın aslına 96 TL* olarak maktu tutar olarak cetvelde yer verilmiştir. Şubat-2011 dönemi beyanname vermemek, kesinleşmiş önceki cezadan sonra ve aynı takvim yılı içinde işlendiğinden, burada tekerrür hükümleri uygulanması aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Dönemi	Cezanın Aslı (TL)	Tekerrür Cezası (TL)	Toplam Ceza (TL)
Ocak-2011	96	---	96
Kasım-2011	(96x1/4)=24	(24 x % 25)=6	30

3.3. Vergi Ziyayı Kabahati ile Genel Usulsüzlüğün Birleşmesi Durumunda Ceza
Vergi kabahatlerinden vergi ziyayı kabahati ile genel usulsüzlük kabahatinin VUK 340. maddesi çerçevesinde birleştiği durumda, bu defa birleşme hükümlerinin tekerrür hükümlerini etkilemesine bağlı olarak aşağıdaki açıklamaların yapılmasında yarar vardır. Birinci ceza, vergi ziyayı ve genel usulsüzlüğün birleşmesi sonucu vergi ziyayı, aynı takvim yılında verilen ikinci ceza vergi ziyayı ile usulsüzlüğün birleşmesi sonucu usulsüzlük olduğunda tekerrür hükmü nasıl uygulanacaktır? Kanaatimizce, birinci fiille ilgili olarak ortaya çıkan her iki kabahatten cezası yüksek çıkan kabahatin cezası verilmiştir. Ancak, birleşme halinde de genel usulsüzlük kabahatinin varlığı devam eder. Yani, usulsüzlük yapılmış durumda ve hukuken ortadadır. Sadece cezalandırma açısından usulsüzlüğe göre cezası yüksek olduğundan vergi ziyayı cezası verilmesi söz konusu olmuştur. Yoksa usulsüzlük hukuken varlığını sürdürmektedir. Birleşme nedeniyle vergi ziyayı cezası verilse bile yapılmış bir usulsüzlük kabahati varlığını korumuş olacağından sonraki fiiller ilişkin tekerrüre esas alınması gerekir. Bir an için, tacir (T)'nin aynı neviden ilk ve ikinci fiille hem vergi ziyayı kabahati hem usulsüzlük işlemiş ve her iki fiilin sonucunda ortaya çıkan kabahatlere birleşme hükümleri kapsamında ilk fiile vergi ziyayı cezası, ikinci fiile usulsüzlük cezası verildiğini kabul edelim. İkinci fiile ilişkin ceza verilirken birleşme nedeniyle ilk ceza kesilmesinde vergi ziyayı kabahatinin yanında görülmez hale gelen usulsüzlük dikkate alınacak şartlara göre önce dörtte bir ceza kesilecek ve sonra bu ceza tekerrür hükümlerine göre artırılacaktır.

3.4. Genel Usulsüzlüğün Re'sen Takdiri Gerektirmesi Durumunda Ceza

Usulsüzlük cezasının kesilmesiyle ilgili olarak "usulsüzlük fiili re'sen takdiri" gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezaların **iki kat** kesileceği hüküm altına alınmıştır (VUK. m. 352/1). Bunun sebebi, diğer fiillere göre re'sen takdir gerektiren fiillerin özellikli fiiller olmasıdır. Genel usulsüzlük fiillerinden bazıları aynı zamanda dönem matrahının re'sen takdirini gerektiren fiillerdir. Bu nedenle re'sen tarhiyatı düzenleyen VUK'un 30. maddesindeki genel usulsüzlük kabahati fiilleri arasında konu açısından birlik varsa kesilecek cezanın iki katına çıkacağı şüphesizdir.

Bu çerçevede konu açısından aynılık gösteren fiillerin tespit edilmesine ihtiyaç vardır. Aynı zamanda re'sen takdiri gerektiren genel usulsüzlük kabahatine sebebiyet veren fiiller VUK'un 352. maddesinin 1, 2, 3 ve 8. bentlerinde belirtilen birinci derece fiillerdir¹⁸. Maddedeki 7. bendin de re'sen takdiri gerektirdiği ileri sürülmektedir¹⁹.

* 01.01.2011 tarihinden geçerli tutar.

¹⁸ ÖZBALCI, a.g.e., s.832.

¹⁹ CANDAN, a.g.e., s.190.

Genel usulsüzlük kabahatine sebep olan fiil re'sen takdiri gerektirmesi nedeniyle cezası iki kat kesilmişse, tekerrür cezasının artırımına esas ceza miktarı normal mi, yoksa iki kat kesilen usulsüzlük cezası mı esas alınacaktır?. Danıştay normal tutarın esas alınacağı görüşünderken, vergi idaresi ise iki kat kesilen cezanın esas alınacağı görüşündedir²⁰.

Danıştay'ın görüşüne uygun artırımı tablodan izlersek;

(Tablodaki fiile uygun düşen 96 TL rakamı 2011 takvim yılı için birinci derece genel usulsüzlük kabahatine ilişkin olup, usulsüzlük cezaları listesinden alınmıştır)

Dönemi	Cezanın Aşlı	Tekerrür Cezası	Toplam Ceza
İkinci usulsüzlük	96x 2=192	96x % 25	216

Vergi idaresinin görüşüne uygun artımı tablodan izlersek;

Dönemi	Cezanın Aşlı	Tekerrür Cezası	Toplam Ceza
İkinci usulsüzlük	96 x 2 = 192	192 x % 25	240

ÖRNEK:

Birinci sınıf tüccar (X)'in aynı yılın Nisan ve Ağustos aylarına ilişkin KDV açısından yapılan bir vergi incelemesinde Nisan ayı için beyanname vermediği ve 30.000 TL vergi ziyasına neden olduğu, Ağustos ayı için tahakkuk eden vergisinin çıkmadığının tespit edildiğini kabul edelim. Nisan ayı için beyanname vermemeğe dolaylı kesilmesi gereken usulsüzlük cezası, beyanname vermemek fiili re'sen takdiri gerektirdiğinden normalde kesilmesi gerekenin iki katı ($60^* \times 2$) = 120 TL kesilecektir. Bu ceza miktarı da aynı dönemde ait 30.000 TL vergi ziyası cezası ile karşılaştırılacak, sonuçta yüksek olması nedeniyle vergi ziyası kabahatine ilişkin ceza verilecektir. Ağustos ayı için tahakkuk eden vergi çıkmadığından sadece usulsüzlük cezası söz konusu olacaktır. Usulsüzlük fiili aynı takvim yılı içindeki ikinci fiil olduğundan Ağustos ayı için önce 1/4 ceza kesilecek, kesilen bu ceza tekerrür hükmüne göre %25 artırılarak genel usulsüzlük cezası bulunacaktır.

²⁰ Dnş. 4. D. E.1969/1590, K. 1971/2183 sayılı karar

* 01.01.2011 tarihinden geçerli tutar. (İlgili 60 TL rakamı birinci sınıf tüccarlar için geçerli olmak üzere birinci derece genel usulsüzlük kabahati için usulsüzlük cezaları listesinden alınmıştır)