

VUK. 339 MADDE ANAYASAYA AYKIRIDIR.**(Anayasa Mahkemesi Kararına Rağmen)****Av. Bekir BAYKARA****BU YAZI VERGİ DÜNYASI DERGİSİNİN HAZİRAN 2014 SAYI 394 DE
YAYIMLANMIŞTIR.**

Vergi Usul Kanununun (VUK'un) 339 maddesi, idari vergi suçlarında tekerrür nedeniyle ceza artırımını düzenlemektedir. Maddenin Anayasaya aykırılığı iddiası; Yüksek Mahkeme'nin 2 Aralık 2010 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 20.5.2010 tarih ve 2009/51 E.2010/73 K. Sayılı kararı ile reddetmiştir. Bu durumda Anayasa'nın 152/4. maddesine göre 10 yıl süreyle, maddenin Anayasa'ya aykırılığı yinelenemez. Daha doğrusu, konu Anayasa Mahkemesi önüne getirilmez. Ancak bu gerçek, kararın eleştirisine engel olmadığı gibi, maddi olarak Anayasa'ya aykırı bir kurumun Yasama Organı tarafından kaldırılmasına veya yeniden düzenlenmesine engel değildir.

Bu maddenin Anayasa'ya aykırılığı konusunda daha önce yazmak istemiş fakat fırsat bulamamıştık. Söylemek istediklerimiz; şu an itibarıyla ve zorunlu olarak Anayasa Mahkemesi Kararının eleştirildiği bu yazıyı ortaya çıkardı.

Yazımız giriş ve sonuç bölümü dışında iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde tekerrür kurumu ele alınmıştır. Asıl konunun işlendiği ikinci bölümse, karar eleştirisinin yer aldığı bölümdür.

I- SUÇTA TEKERRÜR**A-Genel Ceza Hukukunda Tekerrür.**

Tekerrür, bir suçtan dolayı mahkum olup mahkumiyeti kesinleştikten sonra suç işleyen kimsenin kişisel durumunu ifade etmektedir.¹ Daha önce yürürlükte olan 765 sayılı TCK'ye göre bunun sonucu işlenen suçun cezasının artırılması iken; 5237 sayılı TCK'ye göre, mükerrerliğe özgü infaz rejimi ve cezanın infazından sonra denetimli serbestlik tedbidir.

¹ Sulhi Dönmezer – Sahir Erman Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Onbirinci bası, İstanbul 1994 C III Sh. 124

Gerek ceza artırımının gerekse özel infaz rejiminin nedeni, kişinin daha önce işlediği suç nedeniyle belli bir cezaya mahkûm edilmiş olmasına rağmen, suç işlemede gösterdiği kararlılıkla toplum açısından tehlikeliliğini ifade etmesidir.² Yani, cezasını çeken kişinin ıslah olmamış olmasıdır.

Tekerrür halinde ceza artırımının uygulandığı 765 sayılı TCK 81. maddeye göre suçta tekerrürün sonucu; ceza çekildikten veya düştükten sonra belirli bir süre içinde yeniden suç işlenmesi halinde, cezanın altıda bire kadar artırılmasıdır. Madenin ikinci fıkrasına göre ikinci suç aynı cinsten ise; ceza altıda birden üçte bire kadar artırılır. Maddenin üçüncü fıkrasına göre artırılacak ceza, önceki suç için hükmedilmiş cezayı geçemez.

B-Vergi Hukukunda Tekerrür.

Türkiye’de vergi ceza hukuku 1949 yılında kabul edilen 5423 sayılı VUK ile kurulmuştur. ³ 5423 sayılı Kanunun 319. maddesi “*Kaçakçılık, kusur veya usulsüzlükten dolayı cezalandırılan ve cezası da kesinleşen bir kimse, aynı neviden bir fiili cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere kaçakçılıkta beş yıl, kusurda üç yıl, usulsüzlükte iki yıl zarfında tekrar işlerse, cezası: Kaçakçılıkta yarısı, kusurda üçte biri, usulsüzlükte dörde biri nispetinde artırılır*” şeklindedir. 1949 yılında kabul edilen 5423 sayılı VUK’un yeniden yazımı olan 1961 tarihli VUK’un 339. maddesi de “Tekerrür” başlığı dışında, aynıdır. Madde daha sonra 2365 sayılı Kanunla değişmiş, maddeye “ağır kusur cezası” eklenmek suretiyle, kaçakçılık, ağır kusur ve kusurda beş, usulsüzlükte ise iki yıl zarfında aynı neviden bir fiilin tekrar işlenmesi halinde; cezanın kaçakçılıkta yarısı, ağır kusur ve kusurda üçte biri, usulsüzlükte dörtte bir oranında artırılacağına hükmedilmiştir.

Madde, 1998 yılında yasalaşan 4369 sayılı Kanunla değişmiş ve en son ‘*Vergi ziyanına sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyanında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır*’ şeklini almıştır.

Maddenin 4369 sayılı Kanundan önceki ve sonraki halini karşılaştırsak, öncelikle daha önce dört çeşit olan cezanın vergi ziyayı ve usulsüzlük olarak iki çeşide indirildiği görülecektir. (Aslında 344. maddede tek değil iki ceza düzenlenmiştir: Birisi eski kusur

² 5237 sayılı TCK 58 madde gerekçesi

³ 1949 tarihli 5423 sayılı VUK nun gerekçesi .

cezasına denk gelen, vergi ziyayının bir katı tutarındaki ceza, diğeri kaçakçığa karşılık gelen üç kat tutarındaki cezadır. Ancak bunlar tek isim altında toplanmıştır⁴. İkinci olarak, “..aynı neviden fiili...tekrar işlerse..” ifadeleri kaldırılmış⁵, onun yerine “... tekrar ceza kesilmesi durumunda..” ifadesi getirilmiştir. Böylece, aşağıda II/B-1 bölümünde ayrıntılı olarak belirteceğimiz gibi, tekerrür kurumunun anlamına aykırı uygulamalara yol açılmıştır. Bu durumda örneğin, 2010 yılı için kesilen ceza kesinleştikten sonra 2009 yılı için ceza kesilecek olsa, kesilecek ikinci ceza tekerrür nedeniyle artırılabilecektir. Ayrıca, ceza sistemi değiştirilip dört çeşit olan ceza ikiye indirildiği için, tekerrürün şartları çok ağırlaştırılmıştır. Bu bağlamda aşağıda örneğini verdiğimiz 30,-TL tutarındaki bir ceza, daha önce kusur cezası gerektirdiği ve kaçakçılık cezası gerektiren bir fiil nedeniyle tekerrürü ve dolayısıyla da ceza artırımını gerektirmediği halde; yeni düzenlemede bu mümkün hale gelmiştir.

Cezalarda tekerrürü düzenleyen 339. madde son yıllara kadar fazla uygulanmamıştır. Daha doğrusu uygulanmamıştır. Nedeni daha önce kesilen cezaların takip edilemiyor olmasıdır. Ancak bu yıllarda idarenin kullandığı bilgisayar programlarında değişiklik yapılmış, program gereği cezanın (daha doğrusu cezayı gerektiren fiilin) hangi yıla ait olduğuna bakılmaksızın, ikinci cezaya tekerrür hükümleri uygulanmaya başlamıştır. Aslında, maddenin yeni düzenlemesi lafzen bu uygulamayı desteklemektedir. Fakat bu uygulama tekerrür kurumunun ruhuna aykırıdır. Çünkü eski düzenlemede belirtildiği gibi, tekerrür için, fiilin ceza kesildikten sonra işlenmesi esastır. Yani, 2009 yılı için ceza kesildikten ve kesinleştikten sonra 2010 yılında işlenen bir fiil için bu yıl içinde ceza kesilirse, tekerrür nedeniyle ceza artırılabilir. Ancak, 2009 yılı için ceza kesildikten ve kesinleştikten sonra, 2006 yılında işlenmiş bir fiil için bu yıl içinde ceza kesilirse; tekerrür nedeniyle ceza kesilmesi, tekerrür kurumunun esprisine aykırı olacaktır. İnceleme konumuz olan Anayasa Mahkemesi Kararında denilen de budur. Fakat Anayasa Mahkemesi’nin yaptığı yorum, tekerrürün anlamına ve ruhuna uygun olduğu halde, maddenin lafzına aykırıdır.

II-VUK. 339 MADDE (Anayasa Mahkemesi’nin hiç değinmediği) ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİNE BAKIMINDAN ANAYASAYA AYKIRIDIR.

A-Anayasa Mahkemesi Kararı

⁴ Bu konuda bkz. Bekir Baykara, Teori Ve Pratik Yönleri İle Vergi Ve Vergi Ceza Hukuku, İstanbul, 2009 Sh.292

⁵ Bu kaldırma, biraz da zorunluluktan doğmuştur. Çünkü, daha önce üç çeşit olan vergi miktarına bağlı ceza, tek başlık ve vergi ziyayı cezası olarak (fakat bir kat ve üç kat) düzenlenince, her iki cezanın aynı neviden sayılma durumu doğmuştur.

1-İtiraz ve İtirazın Gerekçesi

Zonguldak Vergi Mahkemesi VUK 339. maddenin Anayasa'nın 2 ve 38. maddelerine aykırı olduğu gerekçesiyle, itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurmuştur. Mahkeme itiraz gerekçesinde, Anayasa Mahkemesince de özetlendiği şekliyle, Anayasa'da yer alan suç ve cezaların kanuniliği ilkesinin vergi cezaları yönünden de geçerli olduğu, yasa koyucunun suç ve cezalar ile ağırlaştırıcı ve hafifletici sebeplerin belirlenmesi konusunda ceza hukukunun temel ilkelerine bağlı kalmak koşuluyla takdir yetkisine sahip olduğu, ceza hukukunda bir defa suç işlendikten ve bu suçtan dolayı verilen ceza kesinleştikten sonra kanunla belirlenen süre zarfında suç işlenmesinin tekerrür olarak kabul edildiği ve kişilerin aldıkları cezaya rağmen suç işlemeye devam etmeleri durumunda sonradan işlenen suçlara daha ağır cezalar verilerek cezanın caydırıcılığının sağlanmaya çalışıldığı, itiraz konusu kuralda ise tekerrür nedeniyle artırılan cezanın sebebini oluşturan eylemin tarihinin önem taşımadığı ve ilk cezaya konu eylemden daha önceki bir tarihte gerçekleşmiş olmasının dahi mümkün olduğu, bu düzenlemenin failin ıslah olmasını amaçlayan tekerrür müessesesi ile bağdaşmadığı gibi hukuki güvenlik ve hukuki istikrar ilkelerini de zedelediği, itiraz konusu kuralın hukuk devleti ilkesi ile suç ve cezaların kanuniliği ilkesinin yer aldığı Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırı olduğu belirtilerek, iptali için Anayasa Mahkemesine başvurulmuştur.

2- Anayasa Mahkemesi Kararı

Yüksek Mahkeme kararında, hukuk devletinin temel ilkelerinden olan belirlilik, suç ve cezada yasallık ilkesine değinmiş; ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerinin, ceza hukukunun ana ilkeleri ile Anayasa'nın konuya ilişkin kuralları başta olmak üzere, ülkenin sosyal, kültürel yapısı, etik değerleri ve ekonomik hayatın gereksinimleri göz önüne alınarak saptanacak ceza politikasına göre belirleneceği, bu kapsamda Yasa Koyucunun suçları ve cezaları belirlemede takdir yetkisinin olduğu, bu yetkinin vergi suç ve cezaları bakımından da geçerli olduğunu belirtip, "Ceza hukukunda "tekerrür" müessesesi, bir ceza mahkumiyetine kesin olarak uğrayan bir kimsenin, yeniden suç işlemesi halinde Ceza Kanunu karşısındaki kişisel durumunu tanımlar." diyerek tekerrür kurumunu tanımlamış ve ardından da, bu konunun da yasa koyucunun takdirinde olduğu belirtmiştir.

Yüksek Mahkeme kararında; tekerrür kurumu için "*Hukuka aykırı bir eylemin tekerrürü halinde verilecek cezanın artırılması, daha önce verilen cezanın ıslah edici olmadığı ve failin suç işleme konusundaki ısrarının daha ağır bir cezayı gerektirdiği*

düşüncesinden doğmaktadır. Bununla birlikte, faile tekerrür nedeniyle daha ağır bir ceza verilebilmesi, bir başka deyişle failin ıslah olmadığı ve suç işleme konusundaki ısrarının ortaya konulabilmesi için, hukuka aykırı bir eylemi failin birden çok kere gerçekleştirmiş olması tek başına yeterli olmayıp, tekerrüre esas alınan eylemi nedeniyle daha önce cezalandırılmış olmasına rağmen bu tarihten sonra aynı eylemde tekrar bulunmuş olması gerekmektedir.” diyerek tekerrür mantığını ve amacını açıklamıştır.

Yüksek Mahkeme daha sonra “*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 itibariyle 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 mükerrir olarak kabulü mümkün olmayan kişiye tekerrür hükümlerinin uygulanması, suç ve cezaların yasallığı ilkesine de aykırılık oluşturacaktır.”* demiş ve böylece tekerrür kurumunun başka türlü uygulanamayacağını altını çizmiştir.

Mahkeme en son olarak, “*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.”* demiş ve itiraz konusu kuralın Anayasa’nın 2. ve 38. maddelerine aykırı olmadığı sonucuna vararak, iptal istemini reddetmiştir.

B- 339. Madde Anayasa’ya aykırıdır. (Anayasa Mahkemesi Kararının Eleştirisi)

1-Yüksek Mahkeme, VUK 339. Maddeyi Lafzi Olarak İncelememiş, Tekerrür Kurumunun Mantığına Dayanarak, Kuraldan Bu anlaşılması Gerekir Sonucuna Vararak İstemi Reddetmiştir.

Yukarıda I/B bölümünde belirtildiği gibi, 1949 yılından beri var olan “tekerrür” hükmü, 1998 yılında 4369 sayılı Kanunla değiştirilmiştir. Yapılan bu değişiklikle ceza sistemi tekerrüre esas ceza çeşidi dörtten üçe indirilmiştir. Ancak asıl değişiklik, madde metninden

‘..aynı neviden fiili...tekrar işlerse..’ ifadelerinin çıkarılıp; yerine ‘... tekrar ceza kesilmesi durumunda..’ ifadesinin getirilmiş olmasıdır. Bu durumda, ceza kesinleştikten sonra yeni bir fiilin işlenmesi değil, ‘ceza kesilmesi’ ön plana çıkmış; böylece cezanın kesinleşmesinden önce işlenen fiiller için de tekerrür hükümlerinin uygulama imkânı doğmuş olmaktadır. Bu durum “tekerrür” kurumunun ruhuna, mantığına, amacına terstir. Daha önce gerçek anlamda bir tekerrür hükmü olan madde, 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra bu niteliğini kaybetmiştir. Değişiklikten önceki ve sonraki metinler karşılaştırıldığında, bu durum açıkça görülmektedir. Başvuruda bulunan Zonguldak Vergi Mahkemesi’nin üzerinde durduğu nokta da budur. Yüksek Mahkeme’nin itiraza konu maddenin lafzını incelemediğini düşünüyoruz. Bize göre Mahkeme, maddenin lafzını incelemeyen; tekerrür kurumunun anlamını göz önünde bulundurarak, kuralın değişiklikten önceki haliyle uygulanması gerektiği sonucuna varmış ve talebi reddetmiştir. Gerçi, itiraz veya iptal davası yoluyla Anayasa Mahkemesi önüne gelen kuralın ‘anayasaya uygun’ yorumu mümkünse, Mahkeme buna işaret ederek, talebi reddeder. Ancak buraya kadar yaptığımız açıklamalardan, 339. maddenin bu şekilde yorumlanabileceği çok açık değildir. Çünkü 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle, tekerrür kurumu anlamından uzaklaştırılmış ve ‘tekerrür’ tekerrür olmaktan çıkmıştır.

2-Yüksek Mahkeme Kuralı Ölçülülük İlkesi Açısından İncelememiştir.

Gerçekten, Yüksek Mahkeme kuralı diğer anayasal ilkeler, özellikle ölçülülük (cezanın eylemle orantılı olması) açısından incelememiştir. Oysaki, karar verildiği sırada yürürlükte olan 2949 sayılı Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun’un 29. maddesine göre Anayasa Mahkemesi; kanunların, kanun hükmünde kararname ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü’nün Anayasaya aykırılığı hususunda ilgililer tarafından ileri sürülen gerekçelere dayanmaya mecbur değildir. Birçok kararında da bu yönde davranmıştır.⁶

Ölçülülük bir genel hukuk ilkesidir.⁷ Bu ilkenin temelinde hukuki ilişkilerin adaletli, dengeli ve ölçülü şekilde düzenlenmesi düşüncesi yatmaktadır ve bu haliyle hukukun kendisi

⁶ Örneğin 29.07.1997 tarih ve E.1195/19, K. 1995/64 sayılı Kararında iptal davasını açan Anayasa’nın 10., 11., 138. ve 153. maddelerine dayandığı halde Mahkeme “2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Yasa’nın 29. maddesine göre, Anayasa Mahkemesi yasaların Anayasa’ya aykırılığı hususunda ilgililer tarafından ileri sürülen gerekçelere dayanmaya mecbur değildir. İstemle bağlı kalmak kaydıyla başka gerekçelerle de Anayasa’ya aykırılık kararı verebilir. Bu nedenle, maddenin ikinci fıkrası Anayasa’nın 138., 139. ve 140. ve 159. maddeleri yönünden de incelenmiştir.” Diyerek konuyu diğer maddeler yönünden de ele almıştır

⁷ Yücel Oğurlu, İlk Örneklerinden Günümüze Danıştay’ın Ölçülülük İlkesine Yaklaşımı, Danıştay başkanlığı 2003 yılı İdari Yargı Sempozyumu

kadar eskidir.⁸ Bu bağlamda ilke, Anayasamızın 2. maddesinde ifade edilen “hukuk devleti” ilkesinin de bir unsurudur. Ayrıca, temel hakların sınırlandırılması bağlamında 2001 değişikliği ile 13. maddede de özellikle belirtilmiştir. Ölçülülük ilkesi; amaç, araç ve bu iki unsur arasındaki ölçü (oran-tenasüp) olarak ifade edilebilir ve bu son tahlilde münferit olaylarda adaletin sağlanması ve çatışan menfaatlerin uygun bir şekilde denkleştirilmesi çabası demektir.⁹

Anayasa Mahkemesi açıkça adlandırmasa bile, norm denetiminde baştan beri ölçülülük ilkesini kullanmıştır.¹⁰ Mahkeme 1982 Anayasasından sonra ise kararlarında bu ilkeye daha çok yer vermiştir.¹¹ Adını vererek veya vermeden bu ilkeyi cezalar için de kullanmıştır. Örneğin Yüksek Mahkemenin bir kararında¹², “*Suç ile ceza arasındaki oranın adalete uygun bulunup bulunmadığını, o suçun toplum hayatında yarattığı etkiye ve kamu vicdanında aldığı tepkiye göre takdir etme zorunluluğu vardır. Bu oransallık bağının bulunması, hukuk devleti ilkesinin ve adalet anlayışının bir gereğidir. Yasakoyucu, cezaların türünü seçerken ve sınırlarını belirlerken mutlak adalet ölçülerini izlemek zorundadır. Ceza kendiliğinden haklı olmalıdır. Cezaların, suçların ağırlık derecelerine göre önleme ve iyileştirme amaçları da gözönünde tutularak adaletli bir ölçü içinde konulması, ceza hukukunun temel esaslarından*.” denmektedir. Keza Mahkeme başka bir kararında da¹³ “...suçla ceza arasında akla uygun, kabul edilebilir, amaçla uyumlu bir orantının sağlanması, hukuk devleti olmanın gereğidir.” diyerek bir kanun hükmünü iptal etmiştir.

Yüksek Mahkeme çok yeni bir kararında da¹⁴ “ölçülülük ilkesi” ile ilgili olarak “*Kanun koyucu, düzenlemeler yaparken hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ölçülülük ilkesiyle bağlıdır. Bu ilke ise “elverişlilik”, “gereklilik” ve “orantılılık” olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. “Elverişlilik”, başvuru önlemin ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını, “gereklilik” başvuru önlemin ulaşılmak istenen amaç bakımından gerekli olmasını ve “orantılılık” ise başvuru önlem ve ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken ölçüyü ifade etmektedir. Bir kurala uyulmaması nedeniyle kanun koyucu tarafından öngörülen yaptırım ile ulaşılmak istenen amaç arasında da “ölçülülük ilkesi” gereğince*

⁸ Yüksel Metin, Ölçülülük İlkesi, Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi, Ankara 2002, Sh.19

⁹ age sh.21

¹⁰ age Sh.197.

¹¹ age Sh.217

¹². 3.12.1992, E. 1992/46, K. 1992/52 sayılı Kararı

¹³ 02.07.2004 tarihinde yayınlanmış E.2002/166 E, 2004/3 K. Sayılı Karar

¹⁴ AYM 27.03.2014 tarih ve 2013/158 E. 2014/68 K. RG. 09.04.2014 tarih ve 28967 sayı.

makul bir dengenin bulunması zorunludur” diyerek, Ankara 9. İdare Mahkemesi’nin başvurusu üzerine, başvuru konusu hükmü iptal etmiştir.

Bu açıklamalardan sonra VUK’un 339. maddesinin ölçülülük ilkesine aykırılığna, başka bir deyişle ölçüsüzlüğüne geçebiliriz.

Geçekten VUK 339. madde ölçüsüzdür. Bunu basit bir örnekle, açık olarak göstermek mümkündür. Örneğin beyannamede yapılan 30,-TL (Otuz Lira) tutarındaki bir toplama hatası için vergi ziyai cezası kesilecektir. Bu ceza önemsenmediği için VUK 376. maddesine göre indirimli olarak ödendiğinde, bundan hemen sonra kesilecek 60. milyon TL tutarındaki başka bir üç kat ceza, VUK 339 maddeye göre 30 milyon artırılarak uygulanacaktır. Görüldüğü gibi 30 milyonluk bu artırım, daha önceki 30 TL tutarındaki bir toplama hatası nedeniyle. Yani bu durumda, otuz liralık bir toplama hatasının cezası **bir milyon kat fazlası ile 30 milyon TL olmaktadır.** Görüldüğü gibi, bu maddedeki düzenleme ile fiil ile ceza arasındaki orantı kaybolmakta, ölçü kaçmaktadır.

SONUÇ: VUK un 339. maddesinde düzenlenen “tekerrür” hükmünün iptali için itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine başvurulmuştur. Yüce Mahkeme bu talebi 2 Aralık 2010 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 20.5.2010 tarih ve 2009/51 E.2010/73 K. Sayılı kararı ile reddetmiştir. Bu durumda 339. maddenin Anayasaya aykırı olmadığı kesin hüküm (muhkem kazıye) halini almıştır. Bu kesin hüküm olma durumu, diğer mahkeme kararları gibi mutlak değil, Anayasa 152/4. maddeye göre 10 yıl süre iledir. Yani, bu süre içinde maddenin Anayasaya aykırı olduğu iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamayacaktır.

Yukarıda belirtildiği gibi, bize göre Sayın Yüksek Mahkeme kararında maddeyi lafzen irdelememiştir. Eğer Mahkeme lafzı da irdelemiş olsaydı, Zonguldak Vergi Mahkemesi’nin başvurusunda belirtildiği gibi, maddenin “tekerrür” kurumunun anlamına aykırı olduğunu görecekti. Ancak asıl önemli olan, Yüce Mahkeme konuyu başvuru kararında bulunmayan yönlerden ele almamıştır. Oysa bu yönden hukuki bir engel bulunmamaktadır. Eğer konu talepte yer almayan yönlerden de incelenmiş olsaydı, maddenin ölçülülük ilkesine aykırı olduğunun görüleceği kanaatindeyiz.

Gerçekten VUK 339. maddede düzenlenen tekerrür kurumu, ölçülülük açısından Anayasa’ya aykırıdır. Yukarıda II/B-2 bölümündeki açıklamalarımızdan görüldüğü gibi, tekerrür nedeni ile cezaların tekerrüre neden olan ilk cezanın on kat, yüz kat, bin kat, hatta

milyon katı nispetinde artması mümkündür. Oysa bu durumun ölçülü ve adil olduğunu söylemek mümkün değildir. Yani ölçsüzlük çok açık ve barizdir.

Madde Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilmemiştir. Fakat bu maddenin Yasama Organınca kaldırılmasına veya değiştirilmesine engel değildir. Tekerrür hükmünün muhafazası veya kaldırılması bir vergi ceza politikası kararıdır. Bize göre, TCK da olduğu gibi, bu hüküm kaldırılmalıdır. Çünkü 1949 dan hatta 1980 den bu yana vergi uygulaması çok değişmiştir. Vergilerin ve beyannamelerin sayısı çoğalmış, mükellefin yükümlülük ve ödevleri artmıştır. Bu durum, hata yapma olasılığını artırmaktadır. Bu nedenle, mükellefiyeti yeni olanlar dışında, her mükellef tekerrür hükmüne muhatap olmaktadır. Ayrıca; vergi kaybı için, verginin doğduğu tarihten itibaren 'gecikme faizi' uygulanmaktadır ki, tekerrür hükmünün yasaya girdiği yıllarda bu uygulama mevcut değildi. Uzlaşma halinin varlığı halinde de tekerrür hükmü uygulandığına göre, bu hüküm uzlaşmayı da zorlaştırmaktadır. Bu haliyle tekerrür hükmü ıslah edici değil, bazı durumlarda imha edicidir. Yani araç, amacı gerçekleştirmeye uygun değildir.

Eğer tekerrür hükmü kalacak ise, mutlaka değiştirilmelidir. Madde değiştirildiğinde artırılabilecek ceza 1926 tarihli 765 sayılı Kanununun 81/3. maddede olduğu gibi, evvelki cezadan daha ağır olmamalıdır. Örneğimizde daha önce 30,-TL ceza kesildiğine göre, tekerrür dolayısıyla ceza en fazla 30,- TL daha artırılabilmelidir. Hukuk devleti olmanın gereği de budur. Ayrıca tekerrür nedeniyle artışa bir üst had konulmasının da belirlilik açısından uygun olacağı düşüncesindeyiz. Vergi aslına bağlı cezaların, eskiden olduğu gibi derecelenmesi ve tekerrür hükmünün ceza nevelerine bağlı olarak uygulanması; tartıştığımız sorun açısından uygun bir model olacaktır.

En Son olarak, 49 sayılı VUK Sirkülerine değinmek istiyoruz. 15.08.2011 tarihinde yayımlanan bu sirkülerde, Anayasa Mahkemesi Kararından söz edilerek, "Bu itibarla bundan böyle, bir vergi cezasının tekerrür hükmü sebebiyle artırımlı uygulanabilmesi için tekerrüre esas alınacak sonraki fiilin her halde daha önce işlenmiş bir fiil için kesilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte işlenmiş olması gerekmektedir." Denilerek, maddenin lafzına rağmen, uygulama tekerrür kurumunun anlamına uygun hale getirilmiştir. Bu açıklamayla sorunun 'tarihten' kaynaklanan yönü, 'tekerrürü' oluşturacak şekilde çözülmüş olmaktadır. Ancak bu açıklama, maddeyle ilgili diğer sorun olan, 'ölçülülük ilkesine' aykırılık sorununu çöz(e)memiştir