



VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE TEKERRÜR ve FİİL AYRILIĞI MÜESSESESİNİN BİRLİKTE UYGULANMASI

*APPLICATION OF REPETITION AND SEPARATION
OF ACTIONS TOGETHER IN ACCORDANCE WITH
THE TAX PROCEDURE LAW*

Bayram GÜLÇİÇEK^(*)

ÖZ

VUK'un 337'nci maddesine göre; usulsüzlük fiillerinin bir takvim yılı içinde birden fazla işlenmesi halinde, birden fazlasının her biri için birincisine ait cezanın dörtte birinin kesilmesi gerekmektedir. Yine aynı Kanunun 339'uncu maddesine göre, vergi ziyayı veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası %50, usulsüzlük cezası %25 oranında artırılarak uygulanacaktır. Bu hükümlerin birlikte uygulanıp uygulanmayacağı, uygulanacaksa da kesilmesi gereken ceza tutarının hesaplamasının nasıl yapılacağı konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. İdare, anılan hükümlerin aynı anda uygulanabileceği görüşünde olup uygulamaya bu şekilde yön vermektedir. Fiil ayrılığı ve tekerrürün aynı anda uygulandığı durumda, ceza tutarına öncelikle VUK'un 337'nci maddesi gereği %25 oranı uygulamakta, daha sonra bu tutar aynı Kanunun 339'uncu maddesi gereği %25 oranında artırılmak suretiyle kesilmesi gereken usulsüzlük cezası tutarı tespit edilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Fiil ayrılığı, tekerrür, vergi ziyayı, usulsüzlük, vergi cezası

ABSTRACT

According to Article 337 of the Tax Procedure Law, in the event of more than one actions of infraction being committed in a calendar year, the one fourth of the infraction penalty of the first action must be imposed on the second and following actions. As per Article 339 of the same Law, if taxpayers, who have been imposed tax loss or infraction penalties or whose such penalties have been definite,

^(*) Vergi Müfettişi

repeat the action(s) giving rise to a tax loss within five years, and the action(s) causing infraction within two years, such penal actions then must be subject to a 50% higher tax loss penalty and 25% higher infraction penalty. There are different opinions as to whether these provisions, i.e. Article 337 and 339, should be applied together, if the answer is in the affirmative, then there is a controversy on how to calculate the amount of penalties. The tax administration is in favour of imposing both penalties at the same time, and in fact acts so. In cases where separation of actions and repetition rules are applied together, firstly Article 337 and then Article 339 should be executed.

Key Words: Separation of actions, repetition, tax loss, infraction, tax penalty

1- GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK'un) 331'inci maddesine göre; vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, VUK'un dördüncü kitabında yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar. Buna göre VUK'da yer alan vergi cezaları; vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezası ve diğer cezalar olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Usulsüzlük¹ cezaları ise usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

VUK'un 337'nci maddesine göre; aynı Kanunun 352'nci maddesinde iki derece ve bentler halinde sayılmış olan fiillerden herhangi birinin bir takvim yılı içinde birden fazla işlenmesi halinde birden fazlasının her biri için birincisine ait cezanın dörtte birinin kesilmesi gerekmektedir. Ancak, 337'nci madde uyarınca ¼ oranının uygulanabilmesi ceza kesilmesini gerektiren fiillerin maddenin aynı derece ve bendinde yer alması şartına bağlı bulunmaktadır.

Yine cezaların uygulanmasına ilişkin aynı Kanunun "Tekerrür" başlıklı 339'uncu maddesinde, vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezasının yüzde elli, usulsüzlük cezasının yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Yukarıda özet olarak bilgisini verdiğimiz fiil ayrılığı ve tekerrür hükümlerinin birlikte uygulanıp uygulanmayacağı, uygulanacaksa da kesilmesi gereken ceza tutarının hesaplamasının nasıl yapılacağı konusunda görüş birliğinin olmadığı ve iki farklı görüşün ağır bastığı gözlemlenmiştir. Çalışmamızda öncelikle fiil ayrılığı ve tekerrür hükümlerine ilişkin açıklama yapılacak, akabinde bu iki hükmün birlikte uygulanmasının gerektiği hallerde kesilmesi gereken ceza tutarının hesaplanmasına ilişkin farklı görüşlere yer verilecek ve İdarenin bu hesaplamayı nasıl yaptığı ortaya konulacaktır.

2- VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE FİİL AYRILIĞI MÜESSESESİ

Vergi Usul Kanunu'nun 337'nci maddesi "*Ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyai veya usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. Şu kadarki, 352 nci maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının herbiri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir.*

Aynı nevi usulsüzlükten maksat, fiillerin 352 nci maddede gösterilen derece ve fıkralar itibarıyla yekdiğerine mutabakatıdır." hükmünü taşımaktadır.

¹ Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir.

Buna göre, 352'nci maddede iki derece ve bentler halinde sayılmış olan fiillerden herhangi birinin bir takvim yılı içinde birden fazla işlenmesi halinde birden fazlasının her biri için birincisine ait cezanın dörtte birinin kesilmesi gerekmektedir. Ancak, 337'nci madde uyarınca $\frac{1}{4}$ oranının uygulanabilmesi ceza kesilmesini gerektiren fiillerin maddenin aynı derece ve bendinde yer alması şartına bağlı bulunmaktadır. Başka bir anlatımla, maddede vergi türleri itibariyle bir ayırıma gidilmemiş ve usulsüzlük fiilleri esas alınmış olup, aynı fiilin bir takvim yılı içinde birden fazla işlenmesi halinde birden fazlasının her biri için $\frac{1}{4}$ oranında ceza uygulanması öngörülmüştür.

Örnek: Mükellef Bay (A)'nın Nisan 2010, Mayıs, Haziran, Eylül ve Kasım 2011 dönemlerine ilişkin KDV beyannamelerini vermediği, ayrıca tutulması zorunlu olan 2010 ve 2011 yılı yevmiye defterlerini tutmadığı tespit etmiştir. (Beyannamelerin elektronik ortamda verilme zorunluluğu olmadığı varsayılacaktır.²)

Mükellefin beyannamelerini vermemesi ve tutulması zorunlu defterleri tutmaması re'sen takdiri gerektirmektedir. Ayrıca defter tutmama ve beyanname vermeme fiilleri nedeniyle ayrı ayrı usulsüzlük cezası kesilmelidir. Beyanname vermeme fiilleri aynı nevidendir ancak Nisan 2010 dönemi KDV beyannamesinin verilmemesi diğer fiillerle aynı takvim yılında gerçekleşmemiş olduğundan 180 TL (90x2), 2011 yılı Mayıs ayı beyannamesi için 192 TL (96x2) Haziran, Eylül ve Kasım ayları beyannamelerinin her biri için aynı takvim yılı olduğundan kesilmesi gereken cezanın $\frac{1}{4}$ 'ü olan 48 TL (192/4) ceza kesilecektir.

Tutulması zorunlu defterlerin tutulmaması nedeniyle ayrı ayrı ceza kesilecektir. Zira bu fiiller farklı yıllarda işlenmiştir. Bu nedenle 2010 yılı yevmiye defterin tutulmaması nedeniyle 180 TL, 2011 yılı yevmiye defterin tutulmaması nedeniyle 192 TL usulsüzlük cezası kesilmelidir.

Örneğimizde 2011 yılında verilmeyen beyannamelerin bir kısmının KDV beyannamesinden farklı olması durumunda (yani verilmeyen beyannamelerin bir kısmının muhtasar beyanname, damga vergisi beyannamesi olması durumu gibi) yine aynı şekilde ceza kesilecektir. Zira Kanunun 337'nci maddesi uyarınca $\frac{1}{4}$ oranının uygulanabilmesi ceza kesilmesini gerektiren fiillerin maddenin aynı derece ve bendinde yer alması şartına bağlı bulunmaktadır. Başka bir anlatımla, maddede vergi türleri itibariyle bir ayırıma gidilmemiş ve usulsüzlük fiilleri esas alınmış olup, aynı fiilin bir takvim yılı içinde birden fazla işlenmesi halinde birden fazlasının her biri için $\frac{1}{4}$ oranında ceza uygulanması öngörülmüştür.

Bu itibarla, kanuni süresinden sonra verilen ve 352'nci maddenin birinci derece usulsüzlüklerle ilgili 1 numaralı bendi uyarınca birinci derece iki kat usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren beyannameler için vergi türleri itibariyle bir ayırım yapılmaksızın vergi beyannamelerinin kanuni süresinden sonra verilmesi fiili nedeniyle birincisi için tam diğerleri için ise dörtte bir oranında usulsüzlük cezası kesilmesi icap etmektedir.³ Bununla birlikte aynı neviden kaynaklansa bile özel usulsüzlük cezalarının 337'nci maddede belirtilen indirim uygulamasından yararlanmasının mümkün olmadığı tabiidir.

2 Beyannamelerin elektronik ortamda verilme zorunluluğu olması halinde, VUK'un mükerrer 355'inci maddesi gereği özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir. Anılan maddeye göre elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara bu maddeye göre ceza kesilmesi halinde, 352'nci maddenin birinci derece usulsüzlüklerle ilgili (1) numaralı bendi ile ikinci derece usulsüzlüklerle ilgili (7) numaralı bendi uyarınca ayrıca ceza kesilmez.

³ Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 02/03/2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.30/3024-352-487/13090 sayılı özelgesi.

3- VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE TEKERRÜR MÜESSESİ

Tekerrür kelime anlamı olarak "Tekrarlanma" anlamına gelmektedir.⁴ Hukuki çerçeveden tekerrür kelimesine bakıldığında "önceden işlenen bir suçtan dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suç işlenmesi" halidir.

Hukuk mevzuatında tekerrür kişilerin suçları işlemesindeki ısrarı üzerine ortaya çıkmıştır. Kişilerin suç işleme alışkanlıklarının önüne geçilmesi amacıyla, ceza mevzuatının tarihsel gelişimindeki düzenlemelerde, sonraki verilen cezaların artırımı yoluna gidilmiştir. Tekerrür dolayısıyla cezada artırım yapmanın mantığı bir defa cezalandırılmasına rağmen ıslah olmayıp aynı nitelikteki suçları işlemekte ısrar edenlerin daha ağır bir yaptırıma tabi tutulmasıdır.⁵

Tekerrür uygulaması ile cezada artırım yapılmasının mantığı, bir defa cezalandırılmasına rağmen ıslah olmayıp, aynı suçları işlemekte ısrar edenlerin daha ağır bir şekilde cezalandırılmasıdır.

Vergi ziyanına neden olan mükelleflere veya sorumlulara uygulanan cezaların sadeleştirilmesi ve etkinleştirilmesi amacıyla 4369 Sayılı Kanun'un⁶ 9'uncu maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun 339'uncu maddesinde düzenlemeye gidilmiştir.⁷ Halen uygulamada olan, vergi kabahatleri nedeniyle kesilecek cezaların tespitinde dikkate alınacak maddede "Vergi ziyanına sebebiyet vermekten 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 ziyan cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artınlamak suretiyle uygulanır." hükmü yer almaktadır.

Kanun maddesinin içeriğinden hareketle vergi ziyanı ve usulsüzlük cezalarının tekrarında tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için gerekli olan şartlar aşağıdaki gibidir.

- Kesilecek ceza nevinin vergi ziyanı veya usulsüzlük olması,
- Önceki cezanın kesinleşmiş olması,
- Önceki cezanın kesinleşme tarihinden sonra yeni bir ceza kesilmiş olması,
- Sonraki cezayı gerektiren fiilin, ilk kesilen cezanın kesinleşme tarihinden sonra işlenmiş olması,
- Sonraki cezayı gerektiren fiilin belirli süre içerisinde işlenmiş olmasıdır.

Bu şartlara ilişkin görüş ve değerlendirmelerimize aşağıda kısaca yer verilecektir.

3.1- Ceza Türünün Vergi Ziyayı veya Usulsüzlük Olması

Vergi Usul Kanunu'ndaki tekerrür düzenlemesinin kapsamına yalnızca vergi ziyanı ve usulsüzlük cezaları alınmıştır. Tekerrür hükmü vergi ziyanı cezası ve VUK'un 352'nci maddesinde düzenlenen usulsüzlük cezaları hakkında uygulanabilecektir. Özel usulsüzlük cezaları için de tekerrür hükmünün uygulanacağına ilişkin görüşler de⁸ vardır ancak biz bu görüşe katılmıyoruz. Tekerrür uygulaması

⁴ Türk Dil Kurumu "Büyük Türkçe Sözlük", <http://tdkterim.gov.tr/bts/> Erişim 10.02.2014

⁵ KELECİOĞLU, M. Aykut "Vergi Usul Kanunu'nun Tekerrür Hükmü Uygulamasında İkinci Suç Kavramı", Vergi Sorunları, Sayı:167, (Ağustos 2002)

⁶ 29.07.1998 Tarih ve 23417 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷ Ceyhan İNALTOĞ, "Vergi Suçlarının ve Vergi Cezalarının Tekerrüründe Ceza Uygulaması", Vergi Dünyası, Sayı: 353, (Ocak 2011)

⁸ TOPALOĞLU, Fatih "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Tekerrür Müessesesinin Uygulanması ve Tartışmalı Hususlar", Vergi Dünyası, Sayı: 347, (Temmuz 2010)

kapsamına dahil edilmiş olsa idi, özel usulsüzlük ifade olarak mutlaka maddede yer alırdı. Vergi Usul Kanununda özel usulsüzlük cezasının kesilmesi için özel madde konulmuş ve 353'üncü maddede özel bir düzenleme yapılmıştır.

3.2- Önce Kesilen Cezanın Kesinleşmiş Olması

Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için gerekli şartlardan biri de önce kesilen cezanın kesinleşmesidir. Burada cezanın kesinleşmiş olmasından maksat, cezanın artık uyuşmazlığa konu edilemez ve tahsil edilebilir hale gelmesidir.⁹

Kesinleşme; ceza için Kanunun 376'ncı maddesine göre cezada indirim talebinde bulunulması ve ödeme yapılmış olması (cezada indirim talebinde bulunduktan sonra 376'ncı maddede yazılı şartlar ihlal edilmiş olsa bile uzlaşma talebi veya dava açma sürelerinin bitmiş olması), ceza için uzlaşma talebinde bulunulması ve uzlaşmanın gerçekleşmesi¹⁰ veya dava açma süresinin bitmiş veya yargı yolunun tükenmiş olmasıdır.

Kesinleşme yollarından üzerinde en çok tartışılan konu, vergi cezalarının uzlaşma konusu edilmesidir. Uzlaşmaya konu edilen vergi cezaları üzerinde aynen, azaltılarak veya sıfırlanarak uzlaşılabilir. Uzlaşma sonunda vergi cezalarının aynen veya azaltılarak kabul edilmesi tekerrür hükümlerinin uygulanması bakımından görüş farklılığı oluşturmamaktadır. Ancak tartışmalı olan husus, uzlaşmada vergi cezalarının sıfırlanmasıdır.

Bu noktada iki farklı görüş ortaya çıkmaktadır. İlk görüşe göre; uzlaşmada ceza sıfırlanınca cezanın kesinleşmediğini savunan görüşe göre: "Uzlaşma kapsamında vergi cezasının sıfırlanması, cezanın şeklen kesinleşme imkanını ortadan kaldırır. Özellikle tarhiyat öncesi uzlaşmada üzerinde uzlaşılan ceza henüz idari işlem olarak kesilmemiş, tarhiyat öncesindeki aşamada bulunan bir tespittir. Dolayısıyla, cezanın tarhiyat öncesinde sıfırlanması durumunda ceza kesilmesi işleminden önce bu ceza ortadan kaldırılmış olacaktır. Bu duruma istinaden sonradan ceza kesilme işleminde uzlaşma kapsamında sıfırlanan cezaya dayanılarak tekerrür uygulanması mümkün değildir."¹¹

Bizim de katıldığımız karşıt görüşe göre ise: "Yapılan uzlaşma neticesinde vergi cezasının tutarı 'sıfır' olarak tespit edilirse, cezanın sadece parasal yönü yani ödenecek tutarı ortadan kalkmış olur. Buna karşın, vergi cezasının kesilmesini gerektiren eylem veya ceza bütün sonuçları ile ortadan kalkmış sayılmaz. Uzlaşma komisyonları kesilen vergi cezasının Kanun'a uygun olup olmadığını karara bağlayan ve işlenen kabahati bütün sonuçları ile ortadan kaldıran bir yargı organı niteliğinde olmadığı gibi, kararları da yargı kararı niteliğinde değildir. Uzlaşma, sadece taraflar arasında cezanın parasal tutarına ilişkin mutabakat sağlayan ve vergi cezasının kolay ve ihtilafsız tahsil edilmesine yönelik olarak düzenlemeler yapan bir müessesedir. Bu nedenle; uzlaşmaya varılan hallerde, uzlaşma tutanağının taraflarca imza edildiği tarihte söz konusu vergi cezası da kesinleşir."¹²

⁹ ERDEM, Tahir "Tekerrür Uygulamalarında Yeni Dönem", Vergi Sorunları, Sayı:269, (Şubat 2011)

¹⁰ Uzlaşmanın vergi cezasının kesinleşmesi anlamına geldiğine dair Danıştay Üçüncü Dairesinin 10/04/1986 tarih ve 2167 Karar No.lu, 1986 esas tarihli ve 343 esas numaralı kararında; "kesilen kaçakçılık cezasının uzlaşma hükümlerine göre ödenmesi cezanın nev'inde değişiklik yapmayıp miktarında indirim sağladığından önceki cezanın kaçakçılık olması nedeniyle, olayda tekerrür hükümlerinin uygulanması gerektiği" şeklinde karar vermiştir.

¹¹ ERDEM, Tahir "Tekerrür Uygulamalarında Yeni Dönem", Vergi Sorunları, Sayı:269, (Şubat 2011)

¹² DOĞRUSÖZ, Ezhan "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", Referans, 19.01.2009

Dolayısıyla uzlaşma görüşmeleri sonucunda, ceza tutarı üzerinde sıfır lira olarak uzlaşılması durumunda diğer şartların da sağlanması halinde tekerrür hükmünün uygulanması gerekmektedir.

3.3- Yeni Bir Cezanın Kesilmiş Olması

Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için diğer bir şart ise, kesinleşen vergi cezasının ardından yeni bir ceza kesilmesidir. Bu noktada vergi incelemeleriyle veya takdir komisyonları vasıtasıyla mükellefler hakkında ceza kesilmesi gerektiği hususunun tespiti yeterli değildir. Sadece bu tespitlerin varlığı ile tekerrür hükümleri uygulanamaz. Bu tespitlerin neticesinde idarenin yaptırımında bulunması yani vergi dairelerince ceza kesilmesi gerekmektedir.

VUK'un 365'inci maddesine göre; vergi cezaları, olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilir. Ancak bazı durumlarda ceza kesilmesinde özel düzenlemeler vardır. Örneğin, mükellef olmayanlar adına kesilecek cezalar özellik taşımaktadır. Nihai tüketicilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde bu kişilere de özel usulsüzlük cezası kesilir. 371 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğine göre, belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayana verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçmektedir.

Yine VUK'un 359'uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenişine iştirak edenlere, bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunup bulunmamasına göre hapis cezası öngörülmüş, bunun yanı sıra bu kişiler adına bir kat vergi ziyai cezası da kesilmesi gerekmektedir. 2012/3 sıra nolu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi gereği, VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarına kesilecek cezanın, suçun asıl faili olan mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından kesilmesi gerekmektedir.

3.4- Sonraki Cezayı Gerektiren Fiilin İlk Kesilen Cezanın Kesinleşme Tarihinden Sonra İşlenmiş Olması

Tekerrür hükmünün uygulanabilmesi için gerekli şartlardan bir diğeri de sonraki cezayı gerektiren fiilin, ilk kesilen cezanın kesinleşme tarihinden sonra işlenmiş olmasıdır. Tekerrür müessesesi ile ilgili olarak son olarak 49 seri No.lu Vergi Usul Kanunu sirküleri ile açıklama yapılmıştır.

Bu itibarla 49 seri No.lu Vergi Usul Kanunu sirkülerin yayımından itibaren, bir vergi cezasının tekerrür hükmü sebebiyle artırılmış 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.

Anılan sirkülerde, 339'uncu maddede yer alan "...cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere..." ibaresi tekerrürün uygulanacağı iki veya beş yıllık sürenin sona ereceği tarihin tespiti ile ilgili olduğu ve ilk fiil için kesilen cezanın kesinleştiği tarihten itibaren takip eden yılın başına kadar olan süre içinde de aynı neviden bir ceza kesilmesini gerektiren fiilin işlenmesi durumunda anılan maddeye uygun şekilde cezanın artırılmış olarak uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

Örnek: Mükellef olan Bay (A), 2009 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini kanuni süresinde vermemiş, takdir komisyonuna sevk işlemi sonrasında Bay (A)'nın 100.000 TL tutarında vergi ziyayına sebep olduğu tespit edilmiştir. Bunun üzerine, vergi dairesince 100.000 TL tutarında kesilen vergi ziyai

cezası 01.09.2010 tarihinde vergi/ceza ihbarnamesi ile mükellefe tebliğ edilmiştir. Bay (A) tarafından kanuni süresi içerisinde uzlaşma, dava açma ve cezada indirim haklarının hiç biri kullanılmamış ve söz konusu ceza 01.10.2010 tarihinde kesinleşmiştir.

Bay (A) Eylül/2010 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesini de süresinde vermemiş olması nedeniyle 2.000 TL tutarında vergi ziyasına sebep olduğu tespit edilmiştir. Bu nedenle 01.11.2010 tarihinde Bay (A)'ya bir kez daha vergi ziyai cezası kesilmiştir. Buna göre, işlenen ilk fiile ilişkin vergi ziyai cezası kesinleşmiş olduğundan, kesinleşmeden sonra işlenen ikinci fiilden dolayı 01.11.2010 tarihinde Bay (A)'ya kesilen ceza, tekerrür hükmü nedeniyle % 50 artırımlı olarak ve 3.000 TL tutarında uygulanacaktır.

Örnek: Gelir vergisi mükellefi olan Bay (A), 2009 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini kanuni süresinde vermemiş, takdir komisyonuna sevk işlemi sonrasında Bay (A)'nın 100.000 TL tutarında vergi ziyasına sebep olduğu tespit edilmiştir. Bunun üzerine, vergi dairesince 100.000 TL tutarında kesilen vergi ziyai cezası 01.09.2010 tarihinde vergi/ceza ihbarnamesi ile mükellefe tebliğ edilmiştir. Bay (A) tarafından kanuni süresi içerisinde uzlaşma, dava açma ve cezada indirim haklarının hiç biri kullanılmamış ve söz konusu ceza 01.10.2010 tarihinde kesinleşmiştir.

Bay (A)'nın 2008 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini süresinde vermesine rağmen matrahı düşük göstermesi nedeniyle gelir vergisinin 500 TL eksik tahakkuk ettirilmesine ve bu suretle vergi ziyasına neden olduğu, vergi incelemesi sonucu 02.05.2011 tarihinde tespit edilmiştir. Buna göre, daha evvel kesinleşmiş bir ceza bulunsa da, kesinleşmiş bu ceza daha sonra işlenmiş bir fiil nedeniyle kesilmiş olduğundan 2011 yılında kesilecek ceza, artırıma gidilmeksizin uygulanacaktır.

3.5- Sonraki Cezanın Belirli Bir Sürede Kesilmesi

Kanun koyucu tekerrür hükümlerinin uygulanması için, birinciden sonraki cezanın kesilme süresini belli bir süre ile sınırlamıştır. İlgili maddeye göre; tekerrür hükümlerine muhatap olacak cezanın önceki vergi kabahati dolayısıyla kesilen cezanın kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlük cezasında ise iki yıl içinde kesilmesi gerekmektedir. Bu sürelerin aşılması halinde kesilecek cezalarda tekerrür hükümleri uygulanamayacaktır. Bir mükellefe 2008 yılı içerisinde vergi ziyai cezası kesildiğini ve aynı yıl içerisinde kesinleştiğini varsayalım. Bu mükellefe tekerrür hükümlerinin uygulanabileceği son tarih 31.12.2013'tür. Bu tarihten sonra kesilecek olan ceza için tekerrür hükmü uygulanamayacaktır. Çünkü madde metninde belirtilen 5 yıllık süre o tarih itibarıyla dolmuş olmaktadır.

Üzerinde durulması gereken diğer bir husus da; ilk fiil için kesilen cezanın kesinleştiği tarihten itibaren takip eden yılın başına kadar olan süre içinde de aynı nev'iden bir ceza kesilmesini gerektiren fiilin işlenmesi durumunda tekerrür uygulanıp uygulanmayacağıdır.

49 seri No.lu Vergi Usul Kanunu sirkülerde, madde metninde yer alan **“...cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere...”** ibaresi tekerrürün uygulanacağı iki veya beş yıllık sürenin sona ereceği tarihin tespiti ile ilgili olduğu ve ilk fiil için kesilen cezanın kesinleştiği tarihten itibaren takip eden yılın başına kadar olan süre içinde de aynı nev'iden bir ceza kesilmesini gerektiren fiilin işlenmesi durumunda anılan maddeye uygun şekilde cezanın artırımlı olarak uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

Ayrıca, bu uygulama ile ilgili olarak Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Burdur Valiliğine gönderdiği yazısında,¹³ "... Şubat/1994 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesini kanuni süresinden sonra veren mükellef adına kesilen kaçakçılık cezasının 15.5.1994 tarihinde kesinleşmesinden sonra, Haziran/1994 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesinin de kanuni süresinden sonra verilmesi nedeniyle kesilmesi gereken kaçakçılık cezası için tekerrür hükmünün uygulanması gerekecektir." şeklinde açıklama yapmış ve uygulamanın bu şekilde yapılmasını sağlamıştır.

4- FİİL AYRILIĞI ve TEKERRÜR HÜKMÜNÜN AYNI ANDA UYGULANIP UYGULANMAYACAĞI

Vergi Usul Kanunu'nun 337'nci maddesine göre aynı nevi usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir. Aynı nevi usulsüzlükten maksat, fiillerin 352'nci maddede gösterilen derece ve fıkralar itibarıyla yekdiğerine mutabakatıdır. Buna göre, 352'nci maddede iki derece ve bentler halinde sayılmış olan fiillerden herhangi birinin bir takvim yılı içinde birden fazla işlenmesi halinde birden fazlasının her biri için birincisine ait cezanın dörtte birinin kesilmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 339'uncu maddesine göre, vergi ziyaına veya usulsüzlük cezası kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

Buna göre, vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarının tekrarında tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için;

- Kesilecek ceza nev'inin vergi ziyayı veya usulsüzlük olması,
- Önceki cezanın kesinleşmiş olması,
- Önceki cezanın kesinleşme tarihinden sonra yeni bir ceza kesilmiş olması,
- Sonraki cezayı gerektiren fiilin, ilk kesilen cezanın kesinleşme tarihinden sonra işlenmiş olması,
- Sonraki cezayı gerektiren fiilin belirli süre içerisinde işlenmiş olması, gerekmektedir.

Usulsüzlük cezalarında VUK'un 337 ve 339'uncu maddesi hükümlerinin aynı anda uygulanıp uygulanmayacağı, uygulanacak ise kesilmesi gereken ceza tutarının nasıl hesaplanması gerektiği üzerinde tereddüt edilen konulardandır.

Bu konudaki ilk görüşe göre, aynı takvim yılında kesilecek olan usulsüzlük cezaları için VUK'un 337 ve 339'uncu maddesi hükümlerinin aynı anda uygulanması mümkün değildir. Bu görüşe göre VUK'un 337'nci maddesi hükmünün uygulanması için ilk cezanın aynı takvim yılı içinde kesilmesi ve aynı yıl içinde kesinleşmemiş olması gerekmektedir. İlk cezanın kesinleşmiş olması halinde ikinci olarak kesilecek usulsüzlük cezasına indirim değil, artırımı öngören tekerrür hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Fiil ayrılığında usulsüzlük cezalarında indirim uygulanmasının nedeni, mükellefin bilgisizliği nedeniyle aynı yıl içinde birden fazla fiil işlemiş olmasıdır. Ancak ilk cezanın kesinleşmesinden sonra ikinci fiilin işlenmiş olması, mükellefin bilgisizliğinden ziyade kastının olduğunun kabul edilmesi ve o nedenle tekerrür hükümlerinin uygulanması gerekir. Aynı takvim yılı içinde de olsa, ilk usulsüzlük cezasının kesinleşmesinden sonra, ikinci cezanın, hem dörtte bir oranında ceza, hem de %25 ora-

¹³ 15.11.1995 tarih ve 30/3009-339-11 sayılı yazı.

nında arttırılarak usulsüzlük cezasının kesilmesi değil, sadece artırımı öngören tekerrür hükümlerinin uygulanması gerekir. Yani bu görüşe göre her iki hükmün aynı anda uygulanması mümkün değildir.

VUK'un 337 ve 339'uncu maddesi hükümlerinin aynı anda uygulanabileceği yönündeki ikinci görüşü savunanlar arasında ise, kesilmesi gereken usulsüzlük cezası tutarının tespiti açısından fikir ayrılığı vardır. Hesaplamanın nasıl yapılacağı konusunda iki farklı görüş bulunmaktadır. Usulsüzlük cezası tutarının 100 TL olduğu varsayımı altında birinci görüşe göre; aynı takvim yılı içinde gerçekleşen usulsüzlüklerde öncelikle birincisi için 100 TL, ikincisinde ise 25 TL usulsüzlük cezası kesilecektir. Ancak aynı zamanda tekerrür hükmünün uygulanması gerektiği durumda; ikinci ceza işlemi için ilk ceza tutarı olan 100 TL'nin %25'i 337'nci maddeye göre belirlenen tutara eklenecek ve $(100 \times 25 + 25) = 50$ TL usulsüzlük cezası kesilecektir. Bu konudaki bizim de katıldığımız ikinci görüşe göre ise; aynı takvim yılı içinde gerçekleşen usulsüzlüklerde öncelikle birincisi için 100 TL, ikincisinde ise 25 TL usulsüzlük cezası kesilecektir. Ancak aynı zamanda tekerrür hükmünün uygulanması gerektiği durumda; 337'nci maddeye belirlenen tutar ikinci ceza işlemi için %25 oranında artırılacak ve $(25 \times \%125) = 31,25$ TL usulsüzlük cezası kesilecektir.

Tartışmalı olan hususlarla ilgili idarenin görüşü ise, VUK'un 337 ve 339'uncu maddesi hükümlerinin aynı anda uygulanabileceği yönündedir. Fiil ayrılığı ve tekerrür hükmünün aynı anda uygulanması gerektiği durumlarda ise, kesilmesi gereken usulsüzlük cezası tutarının tespitinde yukarıda belirttiğimiz ikinci görüşe hareket edilmektedir. Yani usulsüzlük cezası tutarının 100 TL olduğu varsayımı altında, ikinci ceza işlemi için 337'nci maddeye belirlenen tutar % 25 oranında artırılacak ve $(25 \times \%125) = 31,25$ TL usulsüzlük cezası kesilecektir. Nitekim idarece düzenlenen bir vergi/ceza ihbarnamesinde¹⁴ 58 TL olan usulsüzlük cezası için fiil ayrılığı ve tekerrür hükmü aynı anda uygulanmış ve hesaplama aşağıdaki gibi yapılmıştır.

Kodu	Fiil Tarihi	Matrahı	Kat	İndirim	Tekerrür	Toplam	Önceden Kesilen	Tutar
3073	05/04/2012	#58,00#	0.00	4	1.25	#18,13#	#0,00#	#18,13#

Yukarıda yer alan vergi/ceza ihbarnamesinde görüldüğü üzere, 58 TL usulsüzlük cezası için öncelikle VUK'un 337'nci maddesi gereği $\frac{1}{4}$ oranındaki ceza tutarı (14,50 TL) hesaplanmış, bu tutar VUK'un 339'uncu maddesi gereği %25 oranında artırılmış ve $[14,50 + (14,50 \times \%25)] = 18,13$ TL olarak hesaplanmıştır.

Görüldüğü üzere idare, VUK'un 337 ve 339'uncu maddesi hükümlerinin aynı anda uygulamakta olup, kesilmesi gereken usulsüzlük cezası tutarının tespitinde ise öncelikle VUK'un 337'nci maddesi gereği %25 oranı uygulanmakta daha sonra bu tutar aynı Kanunun 339'uncu maddesi gereği %25 oranında artırmaktadır.

5- SONUÇ

Fiil ayrılığı ve tekerrür hükümlerinin birlikte uygulanıp uygulanmayacağı, uygulanacaksa da kesilmesi gereken ceza tutarının hesaplamasının nasıl yapılacağı konusunda farklı görüşler bulunmakta

¹⁴ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından düzenlenen 30.07.2012 onay tarihli vergi/ceza ihbarnamesi.

olup, bu görüşlere ve gerekçelerine çalışmamızda yer verdik. İdare, VUK'un 337 ve 339'uncu maddesi hükümlerinin aynı anda uygulanabileceği görüşünde olup uygulamaya bu şekilde yön vermektedir. Fiil ayrılığı ve tekrürün aynı anda uygulandığı durumda, ceza tutarına öncelikle VUK'un 337'nci maddesi gereği %25 oranı uygulamakta daha sonra bu tutar aynı Kanunun 339'uncu maddesi gereği %25 oranında artırılmak suretiyle kesilmesi gereken usulsüzlük cezası tutarı tespit edilmektedir.

KAYNAKÇA

- 15.08.2011 Tarih ve VUK-49/2011-7 Sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri.
- 20.05.2010 Tarih ve 2010/73 Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı.
- BAKAR F., Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, (Haziran 2010)
- BAYRAKLI H. H., BOZDAĞ A. "Türk Ceza Hukuku'nda ve Vergi Ceza Hukuku'nda Tekerrür", Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, (2008)
- DOĞRUSÖZ, E. "Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", Referans, 19.01.2009
- ERDEM T., "Tekerrür Uygulamalarında Yeni Dönem" , Vergi Sorunları, Sayı:269, (Şubat 2011)
- INALTOĞ C., "Vergi Suçlarının ve Vergi Cezalarının Tekerrüründe Ceza Uygulaması", Vergi Dünyası, Sayı: 353, (Ocak 2011)
- İŞİK E., "Vergi Usul Kanunu'nda Tekerrür", (Şubat 2009)
- KELEÇİOĞLU M. A., "Vergi Usul Kanunu'nun Tekerrür Hükümü Uygulamasında İkinci Suç Kavramı", Vergi Sorunları, Sayı:167, (Ağustos 2002)
- KIZILOĞLU Ş., "Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi", Yaklaşım Yayıncılık, (Ekim 2009)
- PALA O., "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Tekerrür Müessesinin Uygulamada Yaratdığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Vergi Dünyası, Sayı: 341, (Ocak 2010)
- TOPALOĞLU F., "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Tekerrür Müessesesinin Uygulanması ve Tartışmalı Hususlar", Vergi Dünyası, Sayı: 347, (Temmuz 2010)
- TÖRALP F., Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Maliye Bölümü, (Mart 2009)
- Türk Dil Kurumu "Büyük Türkçe Sözlük", <http://tdkterim.gov.tr/bts/>
- Vergi Usul Kanunu gerekçesi
- www.gib.gov.tr
- www.vergiraporu.com.tr