



Erkal ESEN (*)

VERGİ SUÇ ve CEZALARINDA TEKERRÜR

1 - GİRİŞ

Tekerrür, kelime olarak; yinelenme, tekrarlanma, bir daha olma, anlamını taşır. Cezayı gerektiren fiillerin tekrar işlenmesinin önlenmesi için aynı fiile ilişkin cezanın kesinleşmesinden sonra tekrar işlenmesi halinde bu fiillerin cezası artırılarak uygulanır. Bu hükme Vergi Usul Kanunu'nda yinelenme, tekrarlanma anlamına gelen "tekerrür" adı verilmektedir. Genel ceza hukukunda da yer alan bu müessese ile cezaların caydırıcı olması amaçlanmaktadır.

2- VERGİ SUÇ ve CEZALARINDA TEKERRÜRE İLİŞKİN VUK'UN 339. MADDESİ

Vergi cezalarında tekerrürün yaptırımına ilişkin hüküm, Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesinde yer almaktadır. Bu madde 4369 sayılı Kanunla değiştirilmiş, değişiklik 01.01.1999'dan itibaren yürürlük kazanmıştır.

Maddenin değişiklikten önceki hali aşağıdaki gibidir:

"Kaçakçılık, ağır kusur, kusur veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası da kesinleşen bir

kimse aynı neviden bir fiili cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere kaçakçılık, ağır kusur ve kusurda beş, usulsüzlükte iki yıl zarfında tekrar işlerse, cezası kaçakçılıkta yarısı, ağır kusur ve kusurda üçte biri, usulsüzlükte dörtte biri nispetinde arttırılır."

"**Tekerrür**" başlığı altındaki VUK'un 339. maddesinin 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükte olan şimdiki hali ise;

"Vergi ziyaına 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 ziyası cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında arttırılmak suretiyle uygulanır." şeklindedir. Yapılan bu değişiklikle, vergi ziyasına neden olunması halinde kaçakçılık, ağır kusur ve kusur adlarıyla anılan cezaların sade ve etkin bir biçimde "**Vergi Ziyası Cezası**" başlığı altında birleştirilmesi sağlanmıştır.

3- TEKERRÜR HÜKÜMLERİNİN UYGULANMASI İÇİN GEREKLİ OLAN ŞARTLAR

i-Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için en önemli şart cezanın kesinleşmesidir. Kesinleşme aşağıdaki hallerde söz konusu olur:

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

- Kesilen ceza için dava açma süresinin geçmiş veya yargı yollarının tükenmiş olması,

- Kesilen ceza için VUK'nun 376. maddesi uyarınca ceza indirimi talebinde bulunulması ve ödeme yapılması,

- Kesilen ceza için uzlaşma talebinde bulunulması ve uzlaşmanın gerçekleşmesi,

ii-Kesilip kesinleşen ceza, vergi ziyayı ya da usulsüzlük cezası olmalıdır. Kesilip kesinleşen ceza usulsüzlük ise tekrarlanan fiilinde usulsüzlük; kesilip kesinleşen ceza, vergi ziyayı ise tekrarlanan fiilin de vergi ziyasına yol açan bir fiil olması gerekir. Özel usulsüzlük fiilleri ve cezaları tekerrür kapsamında değerlendirilemez.

iii-Önceden kesilen cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlayarak vergi ziyayında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar aynı cezayı gerektiren bir fiilin işlenmesi gerekir. **(aynı yıl işlenen veya bir önceki suç kesinleşmeden işlenen ikinci suç, tekerrür cezası uygulanmasında yeni bir vergi suçu işlendiği anlamına gelmez)**

Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için, vergi ziyayı cezasının %50 oranında kesilmesinin, indirim sonucu düşük ödenmesinin ya da uzlaşma sonucu indirilerek ödenmesinin bir önemi bulunmamaktadır.

Örnek: Bir limited şirketin 2007 yılı Nisan ayına ilişkin muhtasar beyannameyi vermemesi nedeniyle iki kat I.derece usulsüzlük hesaplanmış, fiil aynı zamanda vergi ziyayına da neden olduğundan 30 Mayıs 2007 tarihinde tutar itibarıyla fazla olan vergi ziyayı cezası kesilmiş ve bu ceza kesinleşmiştir. Aynı şirketin, Ocak 2008 dönemine ait KDV beyannamesini vermediği, ancak bu dönemde şirketin hesaplarına göre indirilecek KDV tutarı toplamının hesaplanan KDV toplamından fazla olması nedeniyle ödenecek KDV oluşmadığı tespit edilmiştir.

Bu durumda şirkete, Ocak 2008 dönemine ait KDV beyannamesini vermemesi nedeniyle iki kat I.derece usulsüzlük cezası kesilecektir. Ocak 2008 dönemine ait KDV beyannamesini vermemesi fiili vergi ziyayına yol açmadığından tekerrür hükümleri uygulanamaz. Öte yandan, 2007 yılı Nisan ayına ilişkin muhtasar beyannameyi vermemesi nedeniyle kıyaslama yapıp usulsüzlük cezası kesilmemiş olduğundan usulsüzlük için de tekerrür söz konusu değildir.

4- VERGİ USUL KANUNU'NUN 339. MADDESİNİN (TEKERRÜR) UYGULANMASINDA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

a) Vergi Ziyayı Cezasında: 4369 sayılı kanunla, vergi ziyayına bağlı olarak kesilen kaçakçılık, ağır kusur, ve kusur cezalarının tekleştirilerek sadece vergi ziyayı cezası olarak adlandırılması, kendi içinde (yüzde elli, bir kat, ve üç kat şeklinde) farklılık göstermesi ve tekerrür hükmünün uygulanmasında herhangi bir ayırım yapılmaması, mükelleflerin tekerrür hükümleriyle karşı karşıya gelme ihtimalini artırmıştır. Mesela; 2006 yılında matrahı noksan beyan eden bir mükellef için kesilen vergi ziyayı cezasının aynı yıl içinde kesinleşmesi ve ertesi yıl da herhangi bir döneme ait beyannamenin süresinden sonra kendiliğinden verilmesi halinde tekerrür hükmü uygulanabilecek yani ikinci ceza yüzde elli fazlasıyla kesilecektir.

4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikten sonra tekerrür hükmünün uygulanmasında ortaya çıkan bir başka sorun değişiklik öncesinde yer alan ilk suçun cezasının kesinleşmesinden sonra **suçun (fiilin) tekrar işlenmesi şartı**, ceza kesildikten sonra **tekrar ceza** kesilmesi şekline dönüştürülmüştür. Bu durum son derece büyük sorunları da beraberinde getirmekte ve Kanun'u yalnız lafzıyla değerlendiren vergi idaresi, fiili değil cezayı esas alıp geçmiş vergi dönemine dönerek tekerrür artırımına gidebilmektedir

Örnek verecek olursak; 2008 yılında yapılan vergi incelemesi neticesinde 2006 yılına ilişkin vergi ziyai cezası, 2009 yılında yapılan vergi incelemesi neticesinde ise 2005 yılına ilişkin vergi ziyai cezası kesilmiştir. Her iki ceza da inceleme yapıldığı yıl içinde kesinleşmiştir. Bu durumda, Kanun hükmünü yorumlamadan yalnız lafzına istinaden cezanın kesinleşme tarihine göre teker-rür artırımı uygulanacak olursa, 2005 yılındaki suçun 2006 yılındakinin tekrarı olduğu yani son-ra olduğu gibi anlaşılmaz bir sonuç ortaya çıkacaktır. Tekerrür artırımıyla amaç, kişinin yeniden suç işlemesi halinde daha ağır ceza kesileceğini bilmesi ve suç işlemekten kaçınması sağlamaktır.

Hâlbuki tekerrür dolayısı ile cezada artırma yapmanın mantığı, bir defa cezalandırılmasına rağmen, ıslah olmayıp aynı suçları işlemekte ısrar edenlerin, daha ağır bir şekilde cezalandırılması olduğuna göre ceza değil suçun unsuru olan fiil esas alınmalıdır.

b) Usulsüzlük Cezasında: Usulsüzlük cezasının kesinleşmesinden sonra tekrar ceza kesilmesi durumunda tekerrür hükmünün uygulanabilmesi için birinci kez ceza kesilen fiil ile ikinci kez kesilecek olan usulsüzlük fiilinin VUK'un 352. maddesinde sayılan fiillerden derece ve fıkralar itibarıyla aynı neviden olup olmayacağı konusunda kanunda açık hüküm bulunmamaktadır. 339. maddenin 4369 sayılı kanunla değiştirilmeden önceki şeklinde "aynı neviden fiil" şeklinde yer alan ibareye değişiklik sonrasında yer verilmemiştir. Dolayısıyla bu konuda farklı yorumlar ortaya çıkabilmektedir. Mesela; VUK'nun 352. maddesinde birinci derece usulsüzlük sayılan vergi harç ve beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması nedeniyle ceza kesilen ve cezası kesinleşen bir mükellefin ertesi yıl da tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birini tutmamış olması halinde tekerrür hükmü uygulanabilecek midir?

Daha önce de belirttiğimiz gibi kanunda bu konuda açık bir ifade bulunmamaktadır. Öte yandan 4369 sayılı kanunla VUK'nun 339. maddesinde yapılan değişikliklerin gerekçesinin:

"Tasarının 9.maddesiyle 213 sayılı VUK'nun ceza sisteminde yapılan değişikliklere paralel olarak tekerrür ile ilgili 339. maddesi yeniden düzenlenmektedir. Ceza uygulamasında basitlik sağlamak amacıyla, tekerrür halinde kesilen vergi cezalarının artırımında herhangi bir farklılığa gidilmemiştir" şeklinde belirtilmiştir. Dolayısıyla yapılan değişiklikten sonraki tekerrür uygulamasında da VUK'nun 352. maddesinde sayılan fiillerin derece ve fıkralar itibarıyla birbiriyle mutabakatının aranması kanaatindeyiz.

5- SONUÇ

1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Vergi Usul Kanunu'nun "**Tekerrür**" başlıklı 339. maddesinde 4369 sayılı kanunla yapılan değişikliğin, Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesi nezdinde değilde yalnızca lafzıyla değerlendirilmesi, vergi idaresince hatalı uygulamalar yapılmasına yol açmaktadır.

Kesilen cezanın kesinleşmesinden sonra tekrar ceza kesilmesi durumunda tekerrür hükmünün uygulanabilmesi için birinci kez ceza kesilen fiil ile ikinci kez kesilecek olan fiilin aynı neviden olup olmayacağı konusunda kanunda açık hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu konuda farklı yorumlar ortaya çıkabilmektedir. Yine söz konusu maddenin değişmeden önceki halinde yer alan ilk suçun cezasının kesinleşmesinden sonra **suçun (fiilin) tekrar işlenmesi şartı**, ceza kesildikten sonra **tekrar ceza** kesilmesi şekline dönüştürülmüştür. Bu durum son derece büyük sorunları da beraberinde getirmekte ve Kanunu yalnız lafzıyla değerlendiren vergi idaresi, fiili değil cezayı esas alıp geçmiş vergi dönemine

dönerek tekerrür artırımına gidebilmektedir. Söz konusu maddenin uygulanmasındaki farklılıkları gidermek için madde bir bütün olarak açık, anlaşılır ve diğer hükümlerle uyumlu olacak şekilde yeniden düzenlenmelidir.

KAYNAKLAR:

Şükrü KIZILOĞ, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması

Mehmet Ali ÖZYER, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması

Y. Burak ASLANPINAR, Yaklaşım / Ocak 2009 / Şubat 2009

A. Bumin DOĞRUSÖZ, "Vergi Cezalarında Tekerrür Karmaşası"

Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları