



VERGİ HUKUKUNDA TEKERRÜR ve UYGULAMADA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

İshak ÇELİK (*)

Celal KAYA (**)



1 - GİRİŞ

Tekerrür, Vergi Usul Kanunu'nun 339'uncu maddesinde, ceza hükümleri kısmında düzenlenmiştir. *"Kelime olarak tekrarlanma, yenilenme, bir daha olma anlamına gelen tekerrür; bir kimsenin işlediği suçtan dolayı ceza almasından sonra, belirli bir süre içinde tekrar suç işlemesi halidir"*. Vergi hukukunda tekerrür ise; vergi suçuna sebebiyet veren fiillerinden dolayı haklarında vergi ziyayı veya usulsüzlük cezası kesilenlerin, belirli bir süre sonra tekrar aynı suçtan ceza almaları halinde, ikinci cezanın arttırılarak uygulandığı vergi kaçırmayı önleyici bir mekanizmadır. Tekerrürün amacı; hakkında ceza kesilen mükellefi ıslah etmek ve yeniden vergi suçu işlemesini önlemektir. Ancak 1999 yılında Vergi Usul Kanunu'nun "Tekerrür" başlıklı 339'uncu maddesinde 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonucu, bu amaçtan uzaklaşmıştır. Ülkemizde, gerek geçmişe dönük vergi incelemelerinin

zamanaşımli işlere öncelik verilmesinden dolayı çok geç yapılıyor olması ve gerekse kanun maddesinin tekerrürün amacı dışında düzenlemeler içermesi, uygulamada birçok sorun ve tartışmayı da beraberinde getirmiştir. Bu çalışmanın birinci bölümünde ceza hukukundaki tekerrür uygulaması ve vergi hukukundan ayrıldığı yönler ele alınmış, ikinci bölümünde vergi hukukunda tekerrür ve uygulamada ortaya çıkan sorunlar örneklerle açıklanmaya çalışılmış ve sonuç bölümünde ise çözüm önerilerimize yer verilmiştir.

2- CEZA HUKUKUNDA TEKERRÜR

Tekerrür müessesesi 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 58'inci maddesinde düzenlenmiştir. "Tekerrür, bir suçtan dolayı mahkûm olduktan sonra belirli bir süre içinde tekrar suç işleyen kişinin durumu olup, kişi hakkında ceza kanunu ve infaz kanununda öngörülen hükümlerin uygulanması gerekir. Kişinin daha önce işlediği suç nedeniyle belli bir cezaya mahkûm edilmiş olmasına rağmen, suç işlemede gösterdiği kararlılıkla

(*) Vergi Denetmeni

(**) Vergi Denetmen Yardımcısı

1 ASLANPINAR Y.Burak, "Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür-I", Yaklaşım, Sayı:193, 2009, s.271

toplum açısından tehlikeliliğini ifade eden tekerrür, kişi hakkında hükmolunan cezanın infazı sırasında dikkate alınacak bir neden ve hatta infazdan sonra denetimli serbestlik tedbiri uygulamasının nedeni olarak görülmüştür. Bu nedenle, tekerrür dolayısıyla kişinin cezasında arttırma yapan sistemden vazgeçilmiştir. Ceza hukukunda tekerrür, cezayı artıran bir unsur değil, cezanın infazında ve gerekse denetimli serbestlik uygulamasında dikkate alınan bir husustur².

a) Tekerrürün Şartları:

- Bir ceza mahkûmiyetinin bulunması
- İlk suç kesinleştikten sonra, belli bir süre içinde yeni bir suç işlenmesi (Önceki mahkûmiyet beş yıl veya daha az süreli hapis veya adli para cezası ise tekerrür süresi üç sene; önceki mahkûmiyet beş seneden fazla ise beş senedir.)

b) Tekerrürün Sonuçları:

- Tekerrür halinde hükmolunan ceza, mükerrirlere özgü infaz rejimine göre çektirilir. Ayrıca, mükerrir hakkında cezanın infazından sonra denetimli serbestlik tedbiri uygulanır. Koşullu salıverme süresinin uzatılması söz konusu olur.

- Tekerrür halinde, sonraki suçla ilişkin kanun maddesinde seçimlik olarak hapis cezası ile adli para cezası öngörülmüşse, hapis cezasına hükmolunur.

Görüldüğü üzere; ceza hukukunda tekerrür maddesinin uygulanabilmesi için, ilk mahkûmiyetinden sonra ıslah olmayan kişinin, belirli bir süre sonra tekrar suç işlemesi gerekmektedir. Ayrıca tekrar suç işlenmesi halinde ceza arttırılmakta, koşullu salıverme süresinin uzatılması veya adli para cezası yerine hapis cezası uygulanması gibi tedbirler alınmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 339'uncu maddesindeki düzenlemeye

göre; ceza kesilen kişiye belirli bir süre sonra tekrar ceza kesilmesi durumunda cezanın arttırılarak uygulanması söz konusudur. Bu da Vergi hukukundaki tekerrür uygulamasının ceza hukukundaki uygulamadan daha farklı bir boyutta ele alındığını göstermektedir.

3- VERGİ HUKUKUNDA TEKERRÜR ve UYGULANMA ŞARTLARI

Vergi Usul Kanunu'nun 339'uncu maddesinin 4369 sayılı Kanunla değişmeden önceki hali şu şekildedir: *"Kaçakçılık, ağır kusur, kusur veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası da kesinleşen bir kimse aynı neviden bir fiili cezanın kesinleştiği tarihi takibeden yılın başından başlamak üzere kaçakçılık, ağır kusur ve kusur da beş, usulsüzlükte iki yıl zarfında tekrar işlerse cezası kaçakçılıkta yarısı, ağır kusur ve kusurda üçte biri, usulsüzlükte dörtte biri nispetinde arttırılır."*

"Tekerrür" başlığı altındaki V.U.K.'nın 339'uncu maddesinin 4369 sayılı Kanunla değiştirildikten sonra, 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükte olan mevcut hali; *"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 yirmi beş oranında arttırılmak suretiyle uygulanır."* şeklindedir.

4369 sayılı Yasa ile yapılan değişiklik uygulamada bazı sıkıntılara yol açmaktadır. Bunun temel nedeni ise madde metninde yapılan değişiklik ile fiilin ne zaman işlendiğine ilişkin belirlemenin madde metninden çıkartılarak, tekerrür hük-

² HAKERİ Hakan, "Ceza Hukuku", Seçkin Yayıncılık, 2006, s.266-267

münün sadece cezanın kesinleşmesinden sonra ceza kesilmesine bağlanmasıdır. Önemli olan bir diğer değişiklik ise; vergi cezalarındaki kaçakçılık, ağır kusur ve kusur şeklindeki dereceleme ilkesinden vazgeçilerek ekonomik suça ekonomik ceza felsefesinden hareketle vergi ziyai cezası altında tek bir cezanın benimsenmiş olmasından dolayı “vergi ziyai cezası” tabirinin “kaçakçılık, ağır kusur, kusur cezaları” tabirlerinin yerini almasıdır. Ayrıca ikinci işlenen cezanın ilki ile “aynı neviden bir fiil”den kaynaklanma zorunluluğu kaldırılmıştır³.

Kanun maddesindeki hükümlere göre, bir vergi suçuna tekrerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için aşağıdaki şartların bir arada bulunması gerekmektedir:

a) Kesilip Kesinleşen Ceza, Vergi Ziyai veya Usulsüzlük Cezası Olmalıdır:

Kesilip kesinleşen ceza vergi ziyai cezasıysa, tekrar kesilen cezanın da vergi ziyai cezası; kesilip kesinleşen ceza usulsüzlük cezası ise, tekrar kesilen cezanın da usulsüzlük cezası olması gerekir⁴. Ceza kesilmesi gereken ilk fiil vergi ziyai cezasını gerektirirken ikinci kesilenin usulsüzlük cezası olması ya da ilk fiil usulsüzlük cezasını gerektirirken ikinci kesilenin vergi ziyai cezasını olması hallerinde tekrerrür hükümleri uygulanmaz. Tekerrür hükümlerine tabi olan usulsüzlük fiilleri, Vergi Usul Kanunu’nun 352’nci maddesinde sayılan birinci ve ikinci derece usulsüzlüklerdir. Özel usulsüzlük fiilleri ve cezaları V.U.K’nun 339.maddesine göre tekrerrür kapsamında değerlendirilemez. Vergi Usul Kanunu’nun 336’ıncı maddesinde; “ceza gerektiren tek fiil ile vergi ziyai ve usulsüzlük birlikte işlen-

miş olursa bunlara ilişkin cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağır kesilir”, denilmektedir. Buna göre; vergi kanunlarına aykırı tek bir fiil, hem vergi ziyai hem de usulsüzlük cezasını gerektirirse, miktar itibarıyla ağır olanı kesilir. Miktar itibarıyla hafif olan ceza, hiç kesilmemiş olacağından tekrerrür uygulamasında dikkate alınmaz.

Örnek-1: X Limited Şirketi’ne, 2007 yılında sahte belge kullandığı gerekçesiyle, Katma Değer Vergisi yönünden vergi ziyai cezası kesilmiş ve kesilen bu ceza aynı yıl içinde kesinleşmiştir. 2009 yılında ise; 2008 hesap dönemine ilişkin işlemler incelenmiştir. Mükellefe Kurumlar Vergisine esas kazancını gerçeğe aykırı işlemler sonucu düşük gösterdiği gerekçesiyle vergi ziyai cezası kesilmiştir. Yapmış olduğu bu ikinci fiille mükellef kurum tekrerrüre düştüğü ve kanun maddesinde sayılan tüm şartlar mevcut olduğu için, ikinci kesilen ceza yüzde elli arttırılarak uygulanır.

Tekerrür hükmünün uygulanması için fiilin veya ziya uğratılan verginin aynı olması gerekmez. Önemli olan aynı cezayı gerektiren bir fiilin işlenmiş olmasıdır. İlk kesilen cezanın KDV, ikincisinin ise Kurumlar Vergisi yönünden kesilmiş olması veya ilk kesilen cezanın sahte belge kullanma, ikinci kesilen cezanın ise matraha ait tutarın eksik gösterilmesi fiilleri nedeniyle kesilmiş olması tekrerrür hükümlerinin uygulanmasına mani değildir. “4369 sayılı Kanunun Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulu’nda görüşülmesi sırasında söz alan Maliye Bakanı, tekrerrür hükmünü her bir vergi türü itibarıyla dikkate alacaklarını belirtmiştir. Buna göre vergi ziyai cezasına tekrerrür uygulanabilmesi için ziyaa uğratılan ver-

³ KELECİOĞLU M. Aykut, “Vergi Ziyai Cezasının Tekrarı Halinde Tekerrür Hükümleri Uygulamasında Fiilin Aynı Neviden Olup Olmayacağı Sorunu” Yaklaşım, Sayı: 88, 2000, s.182

⁴ EŞGİN Betül Semra, ARTAR Mehmet, “Tekerrür Uygulaması”, www.bilgilidenetim.com, 04.12.2009

ğinin her iki olayda da aynı olması gerekir.” Mesela örneğimizde olduğu gibi birinci cezanın KDV, ikincisinin Kurumlar Vergisi yönünden kesilmiş olması halinde tekerrür uygulanamayacaktır. “Ancak Kanunun açık hükmünün böyle bir uygulamayı mümkün kılmaması nedeniyle, Maliye Bakanı’nın belirttiği hususa 4369 sayılı Kanunla vergi cezalarında yapılan değişikliğin açıklandığı 280 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde yer verilmemiştir”⁵. Bu nedenle vergi türleri ve fiillerin ayrı olması tekerrür artırımının uygulanmasına engel değildir.

Örnek-2: 2007 yılında yapılan vergi incelemesi sonucunda, X Limited Şirketi’nin 2005 Ağustos dönemi KDV beyannamesini süresi içinde vermediği tespit edilmiş olup, bu nedenle iki kat birinci derece usulsüzlük cezası ve 50.000 TL vergi ziyai cezası hesaplanmıştır. Ancak V.U.K.’un 336’ncı maddesine göre, ceza uygulamasında daha yüksek olan vergi ziyai cezası kesilmiş ve kesilen ceza 2008 yılında kesinleşmiştir. Daha sonra 2010 yılında yapılan vergi incelemesi sonucunda, X Limited Şirketi’nin 2006 hesap dönemine ait envanter defterini tasdik ettirmediği tespit edilmiş olup, bu durum aynı zamanda VUK’un 30/3’üncü maddesine göre, re’sen takdiri de gerektirdiğinden iki kat birinci derece usulsüzlük cezası kesilmiştir. Bu olayda birinci defa kesilip kesinleşen ceza vergi ziyai cezası, ikinci defa kesilen ceza ise usulsüzlük cezası olduğu için, ikinci defa kesilen cezaya tekerrür hükümleri uygulanmayacaktır.

b) Önce Kesilen Ceza Kesinleşmiş Olmalıdır:
İlk kesilen cezadan sonra işlenen suçlara ön-

görülen cezanın, tekerrür hükümleri uyarınca artırılabilmesi için, önceki suçun cezasının kesinleşmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için, önceki cezanın tarh ve tebliğ olunması yeterli değildir. “Burada cezanın kesinleşmiş olmasından maksat, cezanın artık uyuşmazlığa konu edilemez ve tahsil edilebilir hale gelmesidir. Kesinleşme aşğıdaki hallerde söz konusu olur:

- Kesilen cezanın ödenmesi,
- Kesilen ceza için dava açma süresinin geçmiş ve yargı yollarının tükenmiş olması,
- Kesilen ceza için VUK’un 376’ncı maddesi uyarınca ceza indirimi talebinde bulunulması ve ödeme yapılması,
- Kesilen ceza için uzlaşma talebinde bulunulması ve uzlaşmanın gerçekleşmesi, gerekmektedir”⁶.

Cezanın kesinleşme şartı gerçekleşmeden tekerrür artırımına gidilirse uygulamada hata yapılmış olur. Bu tip uyuşmazlıklarda Danıştay’ın konuyla ilgili karar özetleri şu şekildedir:

“1992 yılı için davacı adına kesilen kaçakçılık cezası henüz kesinleşmediğine ve kesinleşen bir cezanın varlığı da idarece iddia edilemediğine göre 1993 yılı için cezayı gerektiren bir fiilin tekerrüründen bahsetmenin mümkün olmadığı, bu cezanın terkininin icap ettiği.”

“Uzlaşma halinde ceza türü değişmeyeceğinden, koşullarının bulunması halinde, tekerrür zammı uygulanabileceği.”

Örnek-3: Bir mükellefin 2004 yılı hesap ve işlemleri, 2009 yılında incelemeye alınmış ve sah-te fatura kullanma fiili nedeniyle KDV yönünden

⁵ ÖZYER Mehmet Ali, “Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması”, 3. Baskı, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2004, s.241

⁶ Hesap Uzmanları Derneği, “Beyanname Düzenleme Kılavuzu”, Acar Basım, İstanbul, 2009, s.1133

vergi ziyai cezası kesilmiştir. Mükellef kesilen bu ceza üzerine, ihbarnamenin tebliğinden itibaren otuz gün içinde vergi mahkemesinde dava açmıştır. Dava henüz sonuçlanmadan, mükellefin 2005 yılı hesap ve işlemleri 2010 yılında incelemeye alınmış ve aynı fiil nedeniyle vergi ziyayı cezası kesilmiştir. İkinci kesilen cezaya tekerrür hükümlerinin uygulanmasına imkân var mıdır? Dava henüz sonuçlanmadığından ilk kesilen ceza da kesinleşmemiştir. Bu nedenle 2010 yılında kesilen cezaya tekerrür hükmü uygulanmayacaktır.

c) Önceden Kesilen Cezanın Kesinleştiği Tarihi Takip Eden Yılın Başından Başlayarak, Vergi Ziyasında Beş, Usulsüzlükte İki Yıl İçinde Tekrar Ceza Kesilmesi:

Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için, ilk kesilen ceza vergi ziyai cezası ise, cezanın kesinleştiği yılı takip eden yılın başından itibaren beş yıl; ilk kesilen ceza usulsüzlük cezası ise, cezanın kesinleştiği yılı takip eden yılın başından itibaren iki yıl içinde aynı türden yeni bir ceza kesilmelidir. Daha önce de belirtildiği üzere, Kanun maddesinin 4369 sayılı kanunla değişmeden önceki hali şu şekildedir; “Kaçakçılık, ağır kusur, kusur veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası da kesinleşen bir kimse aynı neviden bir fiili cezanın kesinleştiği tarihi takibeden yılın başından başlamak üzere kaçakçılık, ağır kusur ve kusur da beş, usulsüzlükte iki yıl zarfında tekrar işlerse cezası kaçakçılıkta yarısı, ağır kusur ve kusurda üçte biri, usulsüzlükte dörtte biri nispetinde arttırılır.” İki kanun maddesi arasındaki en önemli fark; “cezanın kesinleşmesinden belli bir süre sonra tekrar aynı neviden suç işlenmesi” ibaresinin, “cezanın kesinleşmesinden belli bir süre sonra tekrar ceza kesilmesi” şekline dönüş-

türülmüş olmasıdır. Bu değişiklik ile tekerrürün amacı dışında bir uygulamaya yol açılmıştır. Bu hükmün ortaya çıkardığı sorunlar aşağıda örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır.

Örnek-4: 2006 hesap dönemine ilişkin olarak, 2008 yılında yapılan bir vergi incelemesi sonucu mükellefe KDV yönünden vergi ziyayı cezası kesilmiştir. Söz konusu cezaya ilişkin olarak mükellef, uzlaşma talep etmiş ve uzlaşma 30.05.2008 yılında sağlanmıştır. 2010 yılında, mükellefin 2007 hesap dönemine ilişkin olarak, Kurumlar Vergisi yönünden kesilecek vergi ziyai cezasında tekerrür hükümleri uygulanabilir mi?

Kanun maddesindeki hükümlere dayanarak yapılacak yoruma göre; ilk fiil için kesilen vergi ziyai cezası, 2008 yılında kesinleşmiştir. Vergi ziyai cezanın kesinleşmesini takip eden yılın başından itibaren beş yıl içinde kesilen vergi ziyai cezalarında tekerrür hükümleri uygulanabileceğine göre, 2010 yılında kesilen bir cezaya tekerrür hükümlerinin uygulanamaması için bir sebep yoktur. Kanun maddesinde, “cezanın kesinleştiği yılı takip eden yılın başından itibaren yeni bir ceza kesilmesi” ibaresi olduğuna göre, cezanın kesinleştiği 30.05.2008 tarihinden ilgili yılın sonu olan 31.12.2008 tarihine kadar geçen süre içinde kesilecek bir vergi ziyai cezası için tekerrür hükümlerini uygulamaya imkân var mıdır? Böyle bir durumda tekerrür hükümlerini uygulamaya imkân yoktur. Çünkü kanun koyucunun buradaki lafzı açıktır. Aynı yıl içinde kesilecek cezalar da tekerrür hükümleri uygulanmaz.

“Ceza kişiselliğe bağlı olduğundan tekerrür hükümlerinin uygulanması için, önceki cezanın aynı vergiden kaynaklanması yahut aynı vergi dairesi alanında işlenmiş bulunması veya aynı mükellefiyet

⁷ DOĞRUSÖZ M. Ezhan, “ Vergi Cezalarında Tekerrür _”, Yaklaşım, Sayı: 155, 2005, s.257

dolayısıyla kesilmiş bulunması şart değildir”⁷⁷. Önemli olan aynı cezayı gerektiren bir fiilin işlenmiş olmasıdır. İlk kesilen cezanın KDV, ikincisinin ise Kurumlar Vergisi yönünden kesilmiş olması veya ilk kesilen cezanın sahte belge kullanma, ikinci kesilen cezanın ise beyanname vermemeye fiilli nedeniyle kesilmiş olması, tekrerrür hükümlerinin uygulanmasına engel değildir.

Örnek-5: Bir mükellefin 2007 yılına ilişkin hesap ve işlemleri 2009 yılında vergi incelemesine tabi tutulmuştur. Yapılan inceleme sonucunda vergi ziyai cezası kesilmiş ve kesilen ceza aynı yıl içinde kesinleşmiştir. 2010 yılına gelindiğinde bu defa 2005 hesap dönemine ilişkin hesap ve işlemler incelemeye tabi tutularak vergi ziyai cezası kesilmiştir. Böyle bir durumda ikinci kesilen cezaya tekrerrür hükmü uygulanacak mıdır?

Kanun hükmünü sadece lafzı ile yorumladığımızda; 2010 yılında kesilen vergi ziyai cezasına tekrerrür hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. Ancak bu durum tekrerrür yaptırımının gerçek amacıyla çalışmaktadır. Tekerrürde amaç, mükellefin yeniden suç işlemesi halinde daha ağır bir ceza kesileceğini bilmesi ve suç işlemekten kaçınmasını sağlamaktır. 2005 yılında işlenen bir fiile 2007 yılında işlenen başka bir fiilden dolayı ceza artırımı yapılması, tekrerrür hükmünün uygulanmasında amaçtan ne kadar uzaklaşıldığını göstermektedir. Mükellefin 2009 yılında kesinleşen cezadan sonra, takip eden yılın başından itibaren beş yıl içinde, vergi ziyasına sebebiyet veren bir fiil işlemesi halinde tekrerrür hükümlerinin uygulanması kanaatimizce daha doğru olacaktır. Zaten kanun maddesinin değişmeden önceki hali de bu şekildedir. Kanun koyucu kanun maddesinde basitlik sağlamak isterken uygulamada istenmeyen sonuçlara sebebiyet vermiştir.

Örnek-6: Bir mükellefin 2005 yılı hesap ve işlemleri 2008 yılında incelemeye alınmış ve KDV yönünden sahte belge kullandığı gerekçesiyle vergi ziyai cezası kesilmiştir. Ceza aynı yıl içinde kesinleşmiştir. 2010 yılına gelindiğinde ise yine 2005 yılı için bir inceleme yapılmış ve aynı sebepten fakat başka bir firmadan aldığı sahte faturalar nedeniyle vergi ziyai cezası kesilmiştir. İkinci kesilen cezaya tekrerrür hükümlerini uygulanabilir mi?

Kanun maddesi hükümlerine dayanarak bir yorum yapacak olursak; ikinci kesilen cezaya tekrerrür hükümlerinin uygulanması gerekir. Bizim görüşümüze göre ise; aynı inceleme dönemleri için ve aynı sebeplerden dolayı geçmişe yönelik incelemeler sonucu kesilen cezalarda tekrerrür hükümlerinin uygulanmaması gerekmektedir. Bunun iki gerekçesi vardır. Birincisi; mükellef ilk kesilen cezadan sonra, daha önceki bir dönemde işlediği bir fiilden dolayı cezalandırılmaktadır. İkinci gerekçe ise; 2005 yılında işlenmiş bir vergi suçunun daha sonraki dönemlerde, parça parça bulunması idarenin inceleme konusundaki yetersizliğinin bir sonucudur. Cezaların kesinleşmesi farklı dönemlerde olmasına rağmen, cezalar aynı takvim yılı ile ilgilidir. Bu nedenle aynı dönem için yapılan incelemelerde tekrerrür hükmünün uygulanması yanlıştır.

d) Tekerrür Halinde, İkinci Kesilen Ceza Vergi Ziyai Cezası ise % 50, Usulsüzlük Cezası ise % 25 Oranında Arttırılır:

Eğer ilk kesilen vergi ziyai cezanın kesinleştiği yılı takip eden yılın başından itibaren beş yıl içerisinde tekrar bir vergi ziyai cezası kesilirse, ikinci kesilen ceza yüzde elli oranında arttırılır. İlk kesilen usulsüzlük cezasının kesinleştiği yılı takip eden yılın başından itibaren iki yıl içerisinde tekrar bir usulsüzlük cezası kesilirse, ikinci

kesilen ceza yüzde yirmi beş oranında arttırılır. Kanun maddesindeki bu hüküm, bizim kanaatimizce eksiktir ve uygulamada adaletsizliğe yol açmaktadır. Çünkü iki ceza arasında çok büyük farklar olabilmesine rağmen, ikinci cezada artırım yapılırken herhangi bir sınır konulmamıştır. Örneğin, bir mükellef hakkında kesilen ve kesilen 1.000 TL tutarındaki bir vergi ziyaı cezasından sonra, 1.000.000 TL tutarında kesilen ikinci bir vergi ziyaı cezasına tekerrür artırımının uygulanması sonucunda kesilecek ceza 1.500.000 TL olacaktır. Mükellefe daha önce aldığı 1.000 TL ceza nedeniyle ikinci kesilende 500.000 TL daha fazla ceza kesilmiştir. İlk kesilen ceza rakamsal olarak düşük olmasına rağmen, ikinci fiil daha yüksek bir ceza ile sonuçlanmaktadır. Kanaatimizce, bu noktada ortaya çıkabilecek adaletsiz uygulamayı engelleyici bir kanuni düzenlemenin yapılması, örneğin maddeye, tekerrür sonucu ikinci cezada yapılacak artırım tutarı ilk ceza tutarını veya belli bir bölümünü geçemez şeklinde bir hüküm eklenmesi yerinde olacaktır.

4- SONUÇ

Tekerrür başlıklı Vergi Usul Kanunu'nun 339'uncu maddesinde 1.1.1999 yılından itibaren geçerli olan ve 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonucu, uygulamada birçok sorunla karşı karşıya kalınmaktadır. 4369 sayılı kanunun tekerrüre ilişkin değişiklik yapan 9'uncu maddesinin gerekçesinde, "tekerrür halinde kesilen vergi cezalarının artırımında herhangi bir farklılığa gidilmediği" vurgulanmıştır. Ancak kanunun eski halinde "ceza kesilmesinden belirli bir süre sonra aynı neviden yeni bir suç işlenmesi halinde tekerrür hükümleri uygulanır" ibaresi, 1.1.1999'dan itibaren "ceza kesilmesinden belirli bir süre sonra tekrar ceza kesilmesi halinde tekerrür hükümleri uygulanır" şekline dönüştürül-

muş ve kanun maddesinin metni ile amacı arasında bir çelişki ortaya çıkmıştır. Hâlbuki tekerrür dolayısı ile cezada artırma yapmanın mantığı, bir defa cezalandırılmasına rağmen ıslah olmayıp aynı suçu işlemekte ısrar edenlerin daha ağır bir şekilde cezalandırılması olduğuna göre, ceza değerli suçu oluşturan fiil esas alınmalıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde: "Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağıntısı göz önünde tutularak uygulanır." denilmektedir. Yine aynı kanunun 134'üncü maddesinde: "Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır." hükmü bulunmaktadır. Bu iki madde beraber değerlendirildiğinde, tekerrür hükümlerinin bir vergi cezasına uygulanması sırasında sadece kanun metnine bağlı kalınması, ödenecek olan verginin tespitinde hata yapılmasına neden olmakta ve kanun koyucunun gerçek amacı dışında bir sonuç doğurmaktadır. Tekerrürde amaç, ceza kesilen mükelleflerin tekrar vergi suçu işlemleri halinde daha ağır bir ceza ile karşılaşacaklarını bilerek bu eğilimlerinden vazgeçmelerini sağlamaktır. Kısacası mükellefleri ıslah etmek, vergi kayıp ve kaçacağını önlemek, tekerrürün Vergi Usul Kanunu'na konulmasındaki en önemli sebeptir. Ancak kanun maddesinin çok açık olması nedeniyle idare, vergi daireleri ve vergi inceleme elemanları bu maddeyi kendilerine göre yorumlamaktadırlar. Ceza uygulamalarında ise farklı sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Birbirine benzer olaylarda, bazı mükelleflere 339'uncu maddede hükmü uygulanarak ceza kesilmekte iken, bazılarına ise tekerrür hükümleri uygulanmamaktadır.

Kanaatimizce, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bu konuda bir tebliğ çıkarması veya kanun maddesinin eski halinde olduğu gibi "ceza kesildikten sonra aynı neviden tekrar suç işlenmesi halinde tekerrür hükümleri uygulanır" şeklinde değiştirilmesi, uygulamada ortaya çıkan farklılıklara son verecektir. Ayrıca kanun maddesine tekerrür sonucu ikinci cezada yapılacak artırım tutarı ilk ceza tutarını veya belli bir bölümünü geçemez şeklinde bir hüküm eklenmesi hakkaniyet ilkesine daha uygun olacaktır.

KAYNAKÇA

ASLANPINAR Y.Burak, "Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür-I", Yaklaşım, Sayı: 193, 2006

DOĞRUSÖZ Bumin, "Tekerrürde Yeni Sorunlar", Referans Gazetesi, 19.01.2009

DOĞRUSÖZ M. Ezhan, "Vergi Cezalarında Tekerrür _", Yaklaşım, Sayı: 155, 2005

ESGİN Betül Semra, ARTAR Mehmet, "Tekerrür Uygulaması", www.bilgidenetim.com, 04.12.2009

HAKERİ Hakan, "Ceza Hukuku", Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006

Hesap Uzmanları Derneği, "Beyanname Düzenleme Kılavuzu", Acar Basım, İstanbul, 2009

KELECİOĞLU M. Aykut, "Vergi Zıya-ı Cezasının Tekrarı Halinde Tekerrür Hükümleri Uygulamasında Fiilin Aynı Neviden Olup Olmıyacağı Sorunu", Yaklaşım, Sayı: 88, 2000

ÖZYER Mehmet Ali, "Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması", 3. Baskı, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2004

SUÇİÇEK Mahmut, "Vergi Cezalarında Tekerrür", www.adanamedya.com, 02.12.2009

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu