



Mehmet DİRİ(*)



Asım TÜRKEŞ(**)

VERGİ CEZALARINDA TEKERRÜR UYGULAMASI

1 - GİRİŞ

Vergi cezaları; vergi kanunlarına aykırı davranışlarda bulunanları cezalandırmak ve daha sonraki vergi ilişkilerinin vergi yasalarına uygun bir şekilde gerçekleştirilmesine zemin hazırlamak, bireyleri vergi suçu işleme olasılığından caydırmak gibi çeşitli amaçlar gütmektedir. Bu amaçlar doğrultusunda, vergi yasalarına aykırı fiil nedeniyle kendisine ceza uygulanmış olan kişilerin bu davranışlarını sürdürdüklerinin tespit edilmesi durumunda, uygulanacak cezaların ağırlaştırılması yoluna gidilmektedir. İşte bu noktada karşımıza tekerrür müessesesi çıkmaktadır. Tekerrür; kelime anlamıyla tekrarlanma, bir daha meydana gelme anlamına gelmektedir. Daha teknik bir ifade ile tekerrür; bir kimsenin işlediği bir suçtan hüküm giymesinden sonra belirli bir süre içerisinde yeni bir suç işlemesi durumudur. Verilen cezaya rağmen aynı suçu belirlenen süre içerisinde tekrar işleyen kişinin cezasının artırılması uygulaması, hem suç sayılan fiilin tekrar işlenmesini önlemek hem de anılan fiili tekrarlayan kişinin ıslah olmadığı düşüncesiyle kendisine önceki cezasından daha ağır bir ceza verilmesi amacını taşımaktadır.

Vergi cezalarında tekerrürün yaptırımına ilişkin hüküm, Vergi Usul Kanunu'nun 339'uncu maddesinde yer almaktadır. Söz konusu hükme göre; vergi ziyaına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyaında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası ise yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanmaktadır.

2- TEKERRÜR HÜKMÜNÜN UYGULANACAĞI CEZALAR

Vergi Usul Kanunu'nun tekerrür müessesini düzenleyen 339'uncu maddesinden de anlaşılacağı

(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

gibi uygulama sadece vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarını kapsamaktadır. Kanunun dördüncü kitabı “Ceza Hükümleri”ne ilişkin olup, dördüncü kitabın ikinci kısmında “Vergi Cezaları”, ikinci kısmın birinci bölümünde “Vergi Ziyayı Cezası”, ikinci bölümünde ise “Usulsüzlük” cezaları düzenlenmiştir. İlgili yasal düzenlemeler uyarınca tekrerrür edecek cezalara ilişkin açıklamalar çalışmamızın izleyen bölümlerinde yer almaktadır.

2.1- Vergi Ziyayı Cezası

Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade etmektedir. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmünde sayılmaktadır. Bu hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmemektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun 341’inci maddesinde yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilecektir. Vergi ziyasına 359’uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacaktır. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanacaktır.

2.2- Usulsüzlük Cezası

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun Dördüncü kitabının ikinci kısmının ikinci bölümünde “Usulsüzlük” cezaları düzenlenmiştir.

Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesi şeklinde tek ve kısa bir tanım olarak ifade edilmiştir. Kanun sistematik olarak usulsüzlük tanımını yaparken, şekil ve usul esaslarını dikkate alarak, daha önemli suçların (örneğin vergi ziyayı) işlenmesini önleme ve uyarıcı olma niteliğini göz önünde bulundurmıştır. Kanunda yer alan I. derece ve II. derece usulsüzlükler, 352’nci maddedeki tanımın alt başlıkları olarak karşımıza çıkmaktadır.

Özel usulsüzlükler açısından durum biraz farklılık arz etmektedir. Özel usulsüzlükler ve cezaları Vergi Usul Kanunu’nun 353 (Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması), 355 (Damga vergisinde) ve mükerrer 355 inci (Bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257’nci madde hükmüne uymayanlar için ceza) maddelerinde düzenlenmiştir. Bu özel usulsüzlük cezalarına ilişkin maddeler de usulsüzlüklerdeki gibi, şekil ve usul esaslarını dikkate alarak, vergi ziyayı gibi daha önemli suçların işlenmesini önleme ve uyarıcı olma niteliğini taşımaktadırlar. Ancak özel usulsüzlükler daha spesifik ve özellikli hususlara ilişkindir. Zira özel usulsüzlük hükümlerinin bazılarında (örneğin 2. kez bilgi istenilmesine rağmen bilgi vermeyenlere bir kat fazla ceza kesilmesi) tekrerrüre ilişkin kendine özgü düzenlemeler yer almaktadır.

Bu nedenle özel usulsüzlükleri ilgili tekrerrür maddesi kapsamında düşündüğümüzde, teknik olarak kanun yapısına ters düşmüş ve mükerrerliğe neden olmuş oluruz. Dolayısıyla cezaların tekrerrürü ve

ceza artırımı uygulamaları açısından odak noktamız genel usulsüzlükler olarak niteleyebileceğimiz, kendi ilgili maddelerinde ceza artırımlarına yönelik bir düzenlemeye sahip olmayan usulsüzlüklerdir. Bunlar ana hatlarıyla şu şekildedir:

2.2.1- I. Derece Usulsüzlükler

1. Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması;
2. Bu Kanun'a (VUK) göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması;
3. Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması;
4. Çiftçiler tarafından VUK' un 245'inci madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi;
5. Bu Kanun'un (VUK) kayıt nizamına ait hükümlerine (madde 215-219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılmaktadır.);
6. İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi;
7. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler tasdik ettirilmemiş sayılmaktadır.);
8. Diğer ücretler üzerinden salınan gelir vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması;
9. Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin VUK' un 342'nci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması.

2.2.2- II. Derece Usulsüzlükler

1. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak VUK' un 342'nci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması;
2. Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması;
3. Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç);
4. Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması;
5. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması;
6. Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması;
7. Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.

3- TEKERRÜR UYGULAMASININ ŞARTLARI

Vergi Usul Kanunu'nun 339'uncu maddesinde; vergi ziyaına sebebiyet vermekten veya usulsüzlük-

ten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyaında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyaı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanacağı belirtilmiştir. Bu düzenlemeye göre, tekerrür cezası uygulanması için gerekli şartlar aşağıdaki şekilde açıklayabiliriz.

3.1- Daha Önce Kesilen Cezanın Kesinleşmesi

Belli bir suç nedeniyle kesilecek vergi ziyaı veya usulsüzlük cezasına tekerrür dolayısıyla ilave yapılması için, ilk şart; daha önce vergi ziyaı veya usulsüzlük cezasının kesilmiş ve bu cezanın kesinleşmiş olmasıdır.

Vergi cezaları, dava yoluna gidilmediğinde dava açma süresinin dolmasıyla, dava yoluna gidildiğinde ise uyuşmazlığın sonunda kesinleşir. Vergi cezalarına karşı ceza ihbarnamesinin muhataba tebliğini takip eden 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açılmalıdır. Bu süre geçtikten sonra dava açılması mümkün değildir ve ceza kesinleşmiştir. Vergi cezalarına karşı dava açılması halinde ise vergi mahkemesi kararının muhataba tebliği, cezanın her zaman kesinleşeceği anlamına gelmemektedir. Çünkü cezanın muhatabının gerekli diğer şartların mevcudiyeti halinde üst yargı mercilerine müracaat etmesi halinde cezanın kesinleşmesi, ancak Danıştay kararı üzerine olacaktır. Vergi mahkemesi kararı üzerine uyuşmazlığın üst yargı mercilerinde devam ettirilmemesi halinde ise, cezanın kesinleşmesi için Danıştay'da dava açma süresinin bitmesini beklemek gerekmektedir.¹

Uzlaşmaya varılması halinde uyuşmazlık dava konusu edilemeyeceğinden ceza kesinleşmiş kabul edilmelidir. Ancak uzlaşmanın, mükellef ile idare arasında bir tür esasları kanunla belirlenmiş pazarlık etme olduğunu ve uzlaşmanın cezanın kesinleşmesini sağlamadığını, dolayısıyla uzlaşılan bir vergi cezası için tekerrür hükmünün uygulanmasının mümkün olmadığını² savunan görüşler de mevcuttur. Ancak cezaların kesinleşmesi, bu cezalara karşı kanun yoluna müracaat imkânının kalmaması halini ifade etmektedir. Uzlaşma müessesesinin düzenlendiği Vergi Usul Kanunu' nun Ek 6'ncı maddesinin ikinci fıkrasında *"Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunamaz"* hükmü yer almaktadır. Ayrıca anılan kanunun Ek 7'nci maddesinin üçüncü fıkrasında *"Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz"* hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla uzlaşmaya varılan cezalarla ilgili kanun yolu kapandığından bunların kesinleştiği söylenebilecektir. Danıştay'ın da bu yönde vermiş olduğu kararlar bulunmaktadır.³ Dolayısıyla uzlaşılan bir ceza da tekerrür açısından ilk vergi suçu olma özelliğine sahiptir.

Aynı şekilde mükellefin Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde düzenlenen vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim müessesesinden yararlanması durumunda da cezanın kesinleşmiş olduğu kabul edilmelidir. Çünkü anılan maddenin ikinci fıkrasında *"mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava*

¹ BALCI, Süleyman Hayri; "Vergi Suç Ve Cezalarında Tekerrür," Vergi Dünyası, Sayı 235, 2001.

² ÖZBALCI, Yılmaz; Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 2010, s. 905.

³ Danıştay 3. Daire'nin, 18.11.1993 Tarih, E. No. 1992/2643, K. No. 1993/3305 sayılı kararı

konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz” hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla mükellef veya vergi sorumlularının söz konusu madde hükmünden yararlanabilmesi için dava yoluna gitmemesi gerekir. Cezalarda indirim müessesesinden yararlanılması halinde dava yoluna gidilemediğinden dolayı kesilen cezanın kesinleştiği kabul edilmelidir.

3.2- Ceza Gerektiren İkinci Fiilin Belirlenen Süre İçerisinde İşlenmesi

Tekerrür dolayısıyla ceza artırımı için, suçun birinci cezanın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılı başından başlayarak, vergi ziyai cezasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar işlenmesi gerekmektedir.

Söz konusu cezaların kesinleşme tarihi özellikle beş ve iki yıllık bu sürelerin başlangıcı açısından önem arz etmektedir. Kanun koyucu beş ve iki yıllık sürelerin ilk cezanın kesinleştiği tarihi izleyen takvim yılının başından itibaren başlayacağını ilgili kanun maddesinde açık bir şekilde ifade etmiştir. Ancak, bu noktada tereddüde düşülecek bir takım hususlar karşımıza çıkmaktadır.

Tereddüt oluşturan hususlardan birincisi, suçun kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılı başına kadar geçen sürede tekrar suç işlenmesi halinde tekerrür hükmünün uygulanıp uygulanmayacağıdır. Bu husustaki görüşümüz, tekerrür müessesesinin kıst dönem olarak ifade edilebilecek bu dönemde de uygulanması yönündedir. Zira bu konuda genel kabul görmüş yaklaşım da bu çerçevededir. Çünkü kanun maddesinde geçen *“birinci cezanın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılı başından başlayarak”*, ifadesi beş ve iki yıllık sürelerin sona ereceği tarihleri tespitle ilgilidir. İlk suça ilişkin cezanın kesinleşmesinden itibaren, yukarıda belirlenen süreler geçtikten sonra, tekerrür dolayısıyla ceza artırımı söz konusu olmayacaktır. Geçmesi gereken ve yıllık zaman birimleri ile ifade edilen bu sürelerin bitiş tarihini belirlemek için ise, başlangıcının da takvim yılı itibarıyla belli bir tarihe bağlanmasına ihtiyaç vardır. Yani beş veya iki yıllık süreler, tekerrür cezasının uygulama süresinin bittiği tarihi tespit bakımından önem taşır.

Tekerrür dolayısıyla cezada artırma yapmanın mantığı, bir defa cezalandırılmasına rağmen ıslah olmayıp, aynı suçları işlemekte ısrar edenlerin, daha ağır bir şekilde cezalandırılmasıdır. Dolayısıyla vergi suçu işleyip cezası kesinleşen bir mükellefin, kesinleşme tarihinden sonra aynı takvim yılı içerisinde aynı suçu tekrarlaması durumunda vergi cezasının ağırlaştırılarak uygulanmaması hem tekerrür müessesesinin amacına aykırı olacak hem de mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkinin sağlıklı yürütmesine engel olacaktır. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı’nın konuyla ilgili yayınladığı sirkülerde⁴; *“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 olup, 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 gerekmektedir.”* şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Konuyla ilgili tereddüde düşülecek diğer bir husus; tekerrürden dolayı artırılarak uygulanacak olan cezayı gerektiren fiilin, daha önce kesilen cezaya ilişkin fiilin işlendiği tarihten önceki veya sonraki bir tarihte işlenmiş olmasının tekerrür müessesesine bir etkisinin olup olmadığıdır. Bu hususta Gelir İdaresi Başkanlığı’nca çıkarılan yukarıda değindiğimiz sirkülerdeki açıklamanın devamı şu şekilde olmuştur: *“Bakanlığımızca, vergi cezalarında tekerrüre ilişkin uygulamaya, vergi ziyayına sebebiyet vermekten*

⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 15.08.2011 tarih ve VUK-49/2011-7 sayılı Sirküleri

veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, tekrar ceza kesilmesi durumunda bu cezanın artırılması şeklinde yön verilmiş; tekrardan dolayı artırılarak uygulanacak olan cezayı gerektiren fiilin, daha önce kesilen cezaya ilişkin fiilin işlendiği tarihten önceki veya sonraki bir tarihte işlenmiş olmasının sonucu değiştirmeyeceği değerlendirilmiştir.

Ancak, yargı mercilerinde ihtilaf konusu yapılan olaylarda, tekrür hükmünün uygulanması için, tekrür hükmüne esas alınacak sonraki fiilin, daha önce işlenmiş fiil için kesilmiş ve kesinleşmiş cezadan sonra işlenmiş olması gerektiği yönünde hâsıl olan yargı kararları müstakar hale gelmiştir. Ayrıca, Anayasa Mahkemesinin, 02.12.2010 tarihli ve 27773 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2010/73 sayılı kararında, 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 kuralda tekrür hükmüne esas alınacak sonraki fiilin her halde ilk fiil için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiği belirtilmiştir.

Bu itibarla bundan böyle, bir vergi cezasının tekrür hükmü sebebiyle artırımlı uygulanabilmesi için tekrüre esas alınacak sonraki fiilin her halde daha önce işlenmiş bir fiil için kesilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte işlenmiş olması gerekmektedir.

Örnek 1:

Gelir vergisi ve katma değer vergisi mükellefi olan Bay (A), 2009 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini kanuni süresinde vermemiş, takdir komisyonuna sevk işlemi sonrasında Bay (A)'nın 1.000 TL tutarında vergi ziyana sebep olduğu tespit edilmiştir. Bunun üzerine, vergi dairesince 1.000 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 ve takdir komisyonuna sevk işlemi sonrasında 2.000 TL tutarında vergi ziyana sebep olduğu tespit edilmiştir. 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, tekrür hükmü nedeniyle % 50 artırımlı olarak ve 3.000 TL tutarında uygulanacaktır."

Konuyla ilgili açıklığa kavuşturulması gereken diğer bir husus; aynı neviden usulsüzlüğün aynı takvim yılı içinde işlenmesi durumunda Vergi Usul Kanununun 337 inci maddesinin mi yoksa 339 uncu maddesinin mi veya her ikisinin birlikte mi uygulanacağıdır. Daha önce belirttiğimiz gibi kanunun 339 uncu maddesi ceza konusu fiille ilgili herhangi bir detaya girmeden usulsüzlük veya vergi ziyai cezasını gerektiren fiilin tekrarı halinde cezanın artırılarak uygulanacağını hükme bağlamaktadır. Oysa 337 inci maddede "352'nci maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir. Aynı nev'i usulsüzlükten maksat, fiillerin 352'nci maddede gösterilen derece ve fıkralar itibarıyla yekdiğerine mutabakatıdır"

ifadesi yer almaktadır. Dolayısıyla burada bir çelişkili bir husus oluşmaktadır. 352'nci maddedeki aynı derecenin aynı fıkrasında yer alan bir suç fiili aynı takvim yılı içinde birden fazla kez işlenirse

337'nci maddeye göre birinciden sonrakilerde ceza dörtte bir oranında yani mükellef lehine azaltılarak kesilecektir. Oysa 339'uncu maddeye göre böyle bir durumda suç fiilinin konusuna bakılmaksızın usulsüzlük fiili birden fazla kez işlendiği için ceza mükellef aleyhine dörtte bir oranında artırılarak kesilecektir. Ancak bu konudaki üçüncü bir alternatif de böyle bir durumda hem 337'nci hem de 339'uncu madde hükümlerinin birlikte uygulanmasıdır. Bu yaklaşım çerçevesinde tekrür nedeniyle fazladan uygulanacak dörtte bir oranındaki cezanın 337'nci maddeye göre hesaplanan cezanın asıl ceza olarak kabul edilip onun üzerinden hesaplanması gerekmektedir.

Konuyu bir örnek yardımıyla açıklamaya çalışalım. Mükellefin 2011 yılı Mayıs ve Temmuz ile 2012 yılı Ocak aylarında kayıt nizamı hükümlerine aykırı hareket ettiği hususlarının ayrı ayrı tespit edildiğini varsayalım. 2011 Mayıs ayındaki tespite bağlı olarak kesilen usulsüzlük cezasının ise aynı yıl Haziran ayında kesinleştiğini ve bu fiile karşılık gelen usulsüzlük cezasının 2011 takvim yılında 100 TL, 2012 takvim yılında ise 120 TL olduğunu düşünelim.

Bu durumda; 2011 Mayıs ayında kayıt nizamı hükümlerine uyulmaması nedeniyle mükellefe 100 TL usulsüzlük cezası kesilecektir. 2011 Temmuz ayı ile ilgili usulsüzlük birinci ile aynı türden olduğundan mükellefin bu fiiline hem 337'nci hem de 339'uncu madde hükümleri uygulanacaktır. Ancak 339 uncu madde uygulanırken 337'nci maddeye göre hesaplanan ceza asıl ceza olarak kabul edilip, onun üzerinden hesaplama yapılacaktır. Yani mükellefe önce 337 inci maddeye göre 100 TL'nin dörtte biri olan 25 TL, daha sonra da 339'uncu maddeye göre, 25 TL'nin yüzde yirmi beş artırılması suretiyle toplam 31,25 TL ceza kesilecektir.

Ancak 2012 Ocak ayı ile ilgili usulsüzlükte takvim yılı değiştiğinden artık 337'nci maddeye göre indirim yapılmayacaktır. Ancak henüz iki yıllık süre bitmediğinden 339'uncu madde gereği mükellefe 2012 yılındaki usulsüzlük cezası olan 120 TL yüzde yirmi beş oranında artırılarak 150 TL usulsüzlük cezası kesilecektir.

Konuyla ilgili son olarak açıklanması gereken husus usulsüzlüğün re'sen takdiri de gerektiren bir fiil olması halinde kesilecek olan ikinci cezanın nasıl hesaplanacağıdır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun usulsüzlük derece ve cezalarını düzenleyen 352'nci maddesinin ilk fıkrasında usulsüzlük fiilinin re'sen takdiri gerektirmesi halinde bağlı cetvelde yazılı cezaların iki kat olarak kesileceği ifade edilmektedir. Bu hüküm tekrür müessesesi ile birlikte değerlendirildiğinde re'sen takdiri gerektiren usulsüzlük cezalarında tekrür nedeniyle yapılacak ceza artırımının cezanın iki katı üzerinden hesaplanması gerektiği sonucu çıkmaktadır. Çünkü belirtilen durumda ceza aslı, normal usulsüzlük cezasının iki katı olacaktır. Ancak Danıştay'ın konuyla ilgili bir kararında; bu uygulamayı uygun bulmamış, hesaplamanın cezanın normal tutarı üzerinden yapılması gerektiği şeklinde hüküm vermiştir.⁵

4- SONUÇ

Vergi mevzuatımızda tekrür uygulaması, vergi ziyai ve usulsüzlük cezaları için öngörülmüştür. Tekrür hükmüne istinaden ceza artırımının uygulanabilmesi için vergi ziyai ve usulsüzlüğün işlendikten sonra bu cezaların belirlenen süreler içerisinde tekrar edilmesi gerekmektedir.

Vergi ziyai cezası açısından madde hükmü açık olmakla birlikte, usulsüzlük cezası kapsamı açısından, tekrür hükmünün uygulanmasında genel usulsüzlükler olarak niteleyebileceğimiz, kendi

⁵ Danıştay 4. Daire'nin 20.04.1971 Tarih, E. No.1969/1590, K. No. 1971/2183 sayılı kararı

ilgili maddelerinde ceza artırımlarına yönelik bir düzenlemeye sahip olmayan usulsüzlükler dikkate alınacaktır. Başka bir ifade ile usulsüzlük kavramı kapsam olarak, tekerrür hükmü açısından, özel usulsüzlükleri içermemektedir.

Anılan vergi cezalarının tekerrür hükmü sebebiyle artırımı uygulanabilmesi için tekerrüre esas alınacak sonraki fiillerin her halde daha önce işlenmiş bir fiil için kesilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte işlenmiş olması gerekmektedir.

Mükellef ile vergi idaresi arasında gerçekleşen uzlaşma görüşmelerinde uzlaşmanın vaki olması durumunda, mükellef veya adına ceza kesilen kişilerin, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan vergi ve cezalar hakkında dava açamaması ve hiçbir mercie şikâyetle bulunamaması nedeniyle ceza kesinleşmiş olmaktadır. Dolayısıyla, uzlaşma müessesesi ile vergi ve ceza tutarları kesinleşmesi durumunda, vergi cezasını gerektiren fiilin tekrarı söz konusu ise koşulların mevcudiyeti ile tekerrür hükmü uygulanacaktır.

Aynı şekilde mükellefin Vergi Usul Kanunu'nun 376 ncı maddesinde düzenlenen vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim müessesesinden yararlanması durumunda da cezanın kesinleşmiş olduğunu kabul etmek mümkündür. Böylece indirim müessesesinden yararlanıldıktan sonra vergi ziyayı veya usulsüzlük cezalarını gerektiren fiillerin tekrarı durumunda tekerrür koşullarının sağlanmış sayılacak ve ilgili vergi cezası artırılarak uygulanacaktır.

KAYNAKÇA

- BALCI, Süleyman Hayri; Vergi Suç Ve Cezalarında Tekerrür, Vergi Dünyası, Mart 2001, Sayı 235
- Danıştay Kararları
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 15.08.2011 tarih ve VUK-49/2011-7 sayılı Sirküleri
- ÖZBALCI, Yılmaz; Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Aralık 2010