

## VERGİ CEZALARINDA TEKERRÜR UYGULAMASI VE BU KONUDAKİ SORUNLAR

### 1) KONU:

Vergi Usul Kanunu'nun 339'uncu maddesinde yer alan "tekerrür" müessesesi; herhangi bir vergi cezası uygulandıktan sonra tekrar ceza kesilmesi gereken bir durumun ortaya çıkması halinde cezanın arttırılarak uygulanması suretiyle, mükellefleri vergi kanunlarına aykırı uygulamalarda bulunmaktan caydırmayı amaçlamaktadır.

Ancak, özellikle vergi daireleri tarafından yapılan uygulamalarda, VUK'nda yer alan "tekerrür" müessesesinin farklı yorumlandığı ve uygulandığı, bu konuda görüş ve uygulama farklılıklarının olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca konuya ilişkin olarak Vergi İdaresinin de farklı bir yorum ve uygulama yaptığı, vergi daireleri otomasyon sistemi üzerindeki programların da bu yorum doğrultusunda yapıldığı, İdarenin bu düzenlemesinin de uygulamadaki farklılık ve tereddütlere kaynak oluşturduğu belirlenmiştir. Yine konuya ilişkin olarak Anayasa Mahkemesi tarafından verilen bir karar da olaya yeni bir boyut kazandırmıştır.

Bu çalışmada, vergi cezalarında tekerrür uygulaması konusu ve uygulamada yapılan bazı yanlış uygulamalar ele alınacak ve değerlendirilecektir.

### 2) YASAL DÜZENLEMELER VE TARTIŞILAN KONULAR:

"Tekerrür" müessesesi, vergi sistemimize ilk kez Ülkemizde modern vergiciliğe geçiş aşamasında hazırlanarak yürürlüğe giren 7.6.1949 gün ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 319 uncu maddesi ile girmiştir. Anılan madde hükmü şu şekildedir:

*"Madde 319: Kaçakçılık, kusur veya usulsüzlükten dolayı cezalandırılan ve cezası da kesinleşen bir kimse, aynı neviden bir fiili cezanın kesinleştiği tarihi takibeden yılın başından başlamak üzere kaçakçılıkta 5 yıl, kusurda 3 yıl, usulsüzlükte iki yıl zarfında tekrar işlerse, cezası; kaçakçılıkta yarısı, kusurda üçte biri, usulsüzlükte dörtte biri nispetinde arttırılır."*

Söz konusu hüküm, aynı ifadelerle bugün de uygulanmakta olan 04.01.1961 gün ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 339 uncu maddesinde de yer almış, vergi ceza sisteminde yapılan değişikliklere paralel olarak zaman zaman bazı ifade değişikliklerine uğramıştır. Madde üzerinde en son değişiklik, 01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4369 sayılı Kanunun 9'uncu maddesiyle yapılmıştır. Anılan maddenin 4369 sayılı Kanunla değişmeden önceki ve sonraki halleri aşağıdaki gibidir.

*Madde 339 – (2365 sayılı Kanununun 65'inci maddesiyle değişen madde) 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 kusurda beş, usulsüzlükte iki yıl zarfında tekrar işlerse cezası*

*kaçakçılıkta yarısı, ağır kusur ve kusurda üçte biri, usulsüzlükte dörtte biri nispetinde arttırılır.*

**Madde 339 - (4369 sayılı Kanununun 9 uncu maddesiyle değişen madde)** *Vergi ziyayına sebebiyet vermektten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyayında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında arttırılmak suretiyle uygulanır.*

Madde üzerinde yapılan değişikliklerin gerekçelerinde, ceza hükümlerinde yapılan değişikliklere paralel olarak tekerrürle ilgili madde de yeniden düzenlenmiştir denilmektedir. Örneğin konuya ilişkin en son değişikliğin yapıldığı 4369 sayılı Kanunla yapılan değişikliğin gerekçesi olarak,

*” Madde 9. - Tasarının 9 uncu maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ceza sisteminde yapılan değişikliklere paralel olarak tekerrür ile ilgili 339 ncu maddesi yeniden düzenlenmektedir. Ceza uygulamasında basitlik sağlamak amacıyla, tekerrür halinde kesilen vergi cezalarının artırımında herhangi bir farklılığa gidilmemiştir”* denilmektedir.

Tekerrür müessesesi ile ilgili olarak, Vergi Usul Kanunu'nun bugün de uygulanmakta olan 339'uncu maddesinin uygulaması hakkında geçmişte Maliye Bakanlığı tarafından kamuoyuna açıklanmış genel tebliğ veya benzeri bir düzenleme bulunmamakta, ancak vergi idaresinin uygulamasına yön vermek amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ilgili birimleri arasında yapılmış iç yazışmalar bulunmakta idi. Vergi idaresinin otomasyon sistemindeki (VEDOP) programlar da bu yazışmalar doğrultusunda geliştirilmiştir ve uygulama yapılmıştır.

Konuya ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından, aynı İdarenin Uygulama ve Veri Yönetimi daire Başkanlığı'na hitaben yazılan 02.12.2008 gün ve B.07.1.GİB.0.02.30/3009-339-15 sayılı yazıda;

*“..... Maddedeki “....cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere...” ibaresi sürenin sona ereceği tarihi tespit ile ilgili olup, tekerrür uygulamasına cezanın kesinleşmesini izleyen takvim yılı başından itibaren başlanacağını ifade etmemektedir. Dolayısıyla, cezanın kesinleştiği tarihten itibaren takip eden yılın başına kadar olan süre içinde de aynı nev'iden bir ceza kesilmesi durumunda anılan maddeye uygun şekilde cezanın artırımlı olarak uygulanması gerekmektedir.*

*Buna göre, gerek Başkanlığımızca yapılan ortak çalışmada gerek ise tarafınıza iletilen bilgi notunda örneklerle açıklandığı üzere, tekerrür nedeniyle ceza artırımının; cezanın kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından itibaren değil cezanın kesinleştiği tarihten itibaren maddede belirlenen sürelerin sonuna kadar olan müddet için uygulanacağı tabiidir”*

Denilmekte ve yazı ekinde yer alan bilgi notunda konuya ilişkin örnekler verilmektedir. Verilen örneklere göre, mükellef hakkında bir ceza kesildikten sonra, cezanın kesildiği

dönemle bağlantılı olmaksızın, hangi döneme ait olursa olsun yeni bir ceza kesilmesi durumunda tekrür hükümlerinin uygulanması gerektiği ifade edilmiştir.

2006 yılında vergi ziyana sebebiyet vermekten dolayı hakkında ceza kesilen ve cezası da kesinleşen bir mükellefe daha sonra 2005 yılı hesaplarının incelenmesi neticesinde yine vergi ziyana sebebiyet verdiği için kesilecek vergi ziyayı cezasının tekrür hükümleri uygulanarak % 50 oranında arttırılması nedeniyle, uygulamanın dayanağı olan VUK'nun 339'uncu maddesinde yer alan düzenlemenin, hukuki güven ve hukuki istikrar ilkelerini zedelediği, ceza hukukunda tekrüre ilişkin ilkelerle bağdaşmadığı, böylece Anayasa'da teminat altına alınan suç ve cezaların kanuniliği ile hukuk devleti ilkelerine aykırı olduğu gerekçesiyle, bir Vergi Mahkemesi tarafından konunun Anayasa Mahkemesine taşınması üzerine Anayasa Mahkemesi (AYM), 20.05.2010 tarih ve 2009/51 Esas, 2010/73 Karar sayılı kararı ile<sup>1</sup> başvuruyu reddetmiş yani anılan düzenlemeyi Anayasa'ya aykırı bulmamıştır. Ancak Anayasa Mahkemesi söz konuyu başvuruyu reddederken, konunun ne şekilde yorumlanması gerektiği hakkında da ayrıntılı bir gerekçe yayımlamıştır. Konuya ışık tutması açısından Mahkemenin gerekçesinin bazı bölümleri aşağıya alınmıştır.

*“..... Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri “belirlilik”tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey, yasadan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlar. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.*

*Anayasa'nın 38. maddesinin ilk fıkrasında, “kimse, kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz” denilerek “suçun yasallığı”, üçüncü fıkrasında da “ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur” kuralına yer verilerek “cezanın yasallığı” ilkesi benimsenmiştir. Anılan maddede ayrıca, kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemeyeceği kurala bağlanmıştır.*

*Anayasa hukukunun temel ilkelerinden olan suç ve cezada yasallık, ceza hukukunun da temel ilkelerinden birini oluşturmaktadır. Bu ilke, aynı zamanda temel hak ve özgürlükleri en geniş biçimiyle gerçekleştirip güvence altına almakla yükümlü hukuk devletinin de esas aldığı değerlerden olup, uluslararası hukukta ve insan hakları belgelerinde de özel bir yere ve öneme sahip bulunmaktadır.*

---

<sup>1</sup> 02.12.2012 gün ve 27773 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

*Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerine ilişkin kurallar, 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 belirlenir. Yasa koyucu, cezalandırma yetkisini kullanırken toplumda hangi eylemlerin suç sayılacağı, bunun hangi tür ve ölçüdeki ceza yaptırımını ile karşılanacağı, nelerin ağırlaştırıcı veya hafifletici sebep olarak kabul edilebileceği ve ceza sistemini tamamlayan müesseseler konusunda takdir yetkisine sahiptir. Bu yetki, vergi suç ve cezaları bakımından da geçerlidir.*

***Ceza hukukunda "tekerrür" müessesesi, bir ceza mahkumiyetine kesin olarak uğrayan bir kimsenin, yeniden suç işlemesi halinde Ceza Kanunu karşısındaki kişisel durumunu tanımlar.***

*Tekerrür müessesesinin vergi suç ve cezaları bakımından gözetilmesi ve vergi suçlarında tekerrür halinde vergi cezalarının özel olarak belirlenmesi yasa koyucunun takdir yetkisi alanında bulunmaktadır.*

*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.*

*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 itibarıyla 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 mükerrer olarak kabulü mümkün olmayan kişiye tekerrür hükümlerinin uygulanması, suç ve cezaların yasallığı ilkesine de aykırılık oluşturacaktır.*

***Vergi ziyat cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyat 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.***

*Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir."*

Konuyla ilgili AYM tarafından verilen karardan sonra Maliye Bakanlığı da uygulamaya açıklık getirmek üzere 49 numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri yayınlamıştır. 15/08/2011 tarihli Sirkülerde Bakanlık konuya ilişkin olarak;

*“...Bu itibarla bundan böyle, bir vergi cezasının tekerrür hükmü sebebiyle artırımı 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.*

*Diğer taraftan, 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 neviden bir ceza kesilmesini gerektiren fiilin işlenmesi durumunda anılan maddeye uygun şekilde cezanın artırımı olarak uygulanması gerekmektedir”*

Şeklinde açıklama yapmıştır.

### **3) KONUNUN TARTIŞILMASI:**

Vergi cezalarında tekerrür uygulaması konusunda AYM tarafından verilen karar ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan VUK Sirkülerine rağmen, uygulamada yaşanan sorunlar çözümlenememiş olup, bazı sorunlar halen de devam etmektedir. Sorunların bir kısmı, Maliye Bakanlığının yaptığı açıklama ve düzenlemelerden, bir kısmı ise uygulamadan kaynaklanmaktadır. Platformda bu sorunlara ilişkin yapılan tartışma ve değerlendirmeler izleyen bölümlerde yer almaktadır.

#### **3.1. Vergi Usul Kanunu’na Göre Tekerrürün Şartları:**

VUK'nun 339'uncu maddesinde yer alan tekerrüre ilişkin hükümleri incelediğimizde; tekerrür müessesesinin şartlarını yani cezanın tekerrür nedeniyle arttırılabilmesi için gerekli şartları ana hatları ile aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- ✓ Ceza, Vergi Ziyayı veya Usulsüzlük Nedeniyle Kesilmiş Olmalıdır:
- ✓ Kesilmiş Olan İlk Ceza Kesinleşmiş Olmalıdır:
- ✓ İkinci Ceza, Belli Bir Sürede Kesilmelidir:
- ✓ İlk Ceza İle Sonraki Ceza Aynı Neviden Olmalıdır:
- ✓ İlk Ceza ile Sonraki Ceza Aynı Mükellefe veya Vergi Sorumlusuna Kesilmelidir:

#### **3.2. Tekerrür Uygulanması İçin Sonraki Cezanın Dönemi Sorunu:**

Vergi cezalarında tekerrür uygulaması konusunda karşılaşılan sorunların başında, konuya ilişkin AYM kararı ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan sirkülere rağmen halen tekerrür uygulaması için kesilen sonraki cezanın hangi döneme ait olması gerektiği hususudur. Sorunun kaynağını da Maliye Bakanlığı'nın kendi yayınladığı sirkülerde aksi yönde görüş açıklamış olmasına rağmen, Vergi Daireleri Otomasyon Sistemi (VEDOP) üzerinde gerekli program değişikliğini yapmamış olması oluşturmaktadır. Dolayısıyla mevcut program; herhangi bir vergi cezası kesilip kesinleştikten sonra 5 yıllık süre içerisinde yeni bir ceza kesilmesi halinde, sonraki cezanın hangi döneme ait olup olmadığına yani ilk cezanın kesinleştiği tarihten sonraki bir döneme ilişkin olup olmadığına bakmaksızın sonradan kesilen ceza için tekerrür hükmü uygulamaktadır. Vergi daireleri de program tarafından otomatik olarak gerçekleştirilen bu işlemin aksine bir uygulama ya da düzeltme yapmamaktadırlar.

Konunun Platformda değerlendirilmesi sonucunda; söz konusu uygulamanın doğru ve yasal olmadığı, AYM'nin kararında da vurguladığı üzere; *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 tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin her halde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiği*, dolayısıyla, ilk cezanın kesinleşme tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak sonradan kesilen cezalar için tekerrür uygulamasının mümkün olmadığı konusunda görüş birliğine varılmıştır. Esasında Maliye Bakanlığı'nın da yukarıda bahsedilen Sirkülerde bu doğrultuda görüş açıklamış olmasına rağmen, VEDOP sisteminde gerekli düzeltmeyi yapmamasından kaynaklanan bu sorunun, sistemde yapılacak program değişikliği ile çözülebileceği ve böylelikle uygulamada yaşanan gereksiz bir sorunun ve yargı sürecinin de ortadan kalkacağı konusunda mutabık kalınmıştır.

### **3.3. Tekerrür İçin Suçun İşlenme Tarihi Konusu:**

Tekerrürle ilgili olarak ortaya çıkan başka bir sorun da “ikinci cezanın, ilk cezanın kesinleştiği tarihi izleyen takvim yılı başından itibaren mi kesilmesi gerektiği yoksa ilk cezanın kesinleşme tarihinden sonra aynı takvim yılı sonuna kadar da ceza kesilmesi durumunda tekerrür hükümleri uygulanabilecek midir” hususudur. Bir başka ifade ile örneğin kendisine kesilen bir vergi ziyai cezası 15 Nisan 2015 tarihinde kesinleşen bir mükellefe sonraki cezalar için tekerrür hükümlerinin uygulanması için sonraki cezanın mutlaka 1 Ocak 2016 tarihinden sonraki bir dönem için mi kesilmesi gerekir yoksa, 15 Nisan 2015 tarihinden sonra 31/12/2015 tarihine kadar kesilecek cezalar için de tekerrür hükmü uygulanabilecek midir?

Konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından yayınlan 49 numaralı VUK Sirkülerinde; “*Diğer taraftan, 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 artırımı olarak uygulanması gerekmektedir*” şeklinde açıklama yapılarak, tekerrür hükmünün uygulanabilmesi için ilk cezanın kesinleşmesinden sonra, ikinci cezanın kesilmesi için takip

eden takvim yılı başının beklenmesine gerek olmadığı, takip eden yılın başına kadar kesilecek cezalar için de tekerrür hükmünün uygulanacağı belirtilmiştir.

Konunun Platformda tartışılması sırasında; anılan Sirkülerde açıklanan görüşün özü itibariyle doğru ve tekerrür sisteminin mantığına da uygun olduğu, ancak VUK'nun 339 uncu maddesinde yer alan, “*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 ziyası cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır*” şeklindeki düzenlemenin de lafısının açık olduğu ve tekerrürün ancak ilk cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere yeni bir ceza kesilmesi durumunda uygulanabileceği, bu nedenle de uygulamanın Maliye Bakanlığı tarafından açıklanan görüş doğrultusunda olabilmesi için yasal düzenlemeye ihtiyaç bulunduğu görüşü benimsenmiştir.

### **3.4. İlk Ceza İle Sonraki Ceza Tutarları Arasında Bağlantı Kurulmamasından Kaynaklanan Sorunlar:**

Tekerrür uygulaması konusunda karşılaşılan ve oldukça fazla haksızlığa yol açan başka bir sorun ise ilk ceza tutarı ile tekerrür uygulanacak sonraki cezanın tutarı arasında bir bağlantı kurulmamış olmasıdır. Bu nedenle uygulamada yanlış bile olsa mükellefler tarafından itiraz edilmeyerek kesinleşen çok küçük tutarlı cezalardan dolayı, ikinci ceza kesilmesinde orantısız bir ceza artırımını ile karşılaşılabilmektedir.

Örneğin, damga vergisinin hatalı beyanından ya da idarenin yaptığı tespite dayalı olarak 100 TL tutarında vergi ziyası cezası kesilen bir mükellef, gereksiz işlemlerle uğraşmamak için haklı olsa bile söz konusu cezaya itiraz etmeyerek bu cezayı ödemesi durumunda, anılan cezanın kesinleşmesinden sonra tekerrür hükümleri uygulanabilecek şekilde kurumlar vergisi tarhiyatına bağlı olarak 1.000.000 TL tutarında vergi ziyası cezası kesilmesi halinde, uygulanacak tekerrür hükmü nedeniyle 500.000 TL ilave cezaya muhatap olabilecektir. Yani başlangıçta 100 TL olduğu için önemsiz bir ceza, sonradan mükellefe 500.000 TL gibi ilave bir yük getirmektedir.

Bu sorunun çözümü konusunda Platformda yapılan tartışmalarda, iki görüş ön plana çıkmış ve önerilmesi benimsenmiştir.

Birinci öneriye göre; tekerrür uygulanacak ikinci cezada, tekerrür nedeniyle arttırılacak tutarın, ilk ceza tutarı ile bağlantısının kurulması ve arttırılan cezanın ilk cezadan fazla olmamasının sağlanmasıdır. Buna göre yukarıdaki örnekte, ilk kesilen 100 TL'lik ceza nedeniyle ikinci ceza için uygulanacak tekerrür nedeniyle arttırılan ceza tutarı en fazla birinci ceza tutarı olan 100 TL kadar olmalıdır. Böylece “cezada orantısızlık” problemi de ortadan kalkacaktır.

İkinci öneriye göre ise, tekerrür uygulamasına konu olacak ilk cezanın kesinleşmesinin halen uygulandığı gibi;

- Ceza için VUK'un 376'ncı maddesi uyarınca cezada indirim talebinde bulunulması ve ödeme yapılmış olması,
- Cezada uzlaşmanın vaki olması,
- Dava açma süresinin bitmiş veya yargı yolunun tükenmiş olması,

Şartlarından herhangi birinin gerçekleşmesinin yeterli olması yerine, ilk cezanın rızaen ödeme ya da uzlaşma yolu ile kesinleşmesinin dikkate alınmaması, tekerrür hükmünün sadece yargı kararı ile kesinleşen cezalardan sonra uygulanması yoluna gidilmelidir. Böylece, çok küçük tutarlı cezalar için bununla ilgili yargılama prosedürleri ile uğraşmayarak ödemek isteyen mükelleflerin, daha sonra tekerrür hükümlerine maruz kalmamak açısından yargı yolunu tercih etmeleri nedeniyle ortaya çıkacak gereksiz işlemler de önlenebilecektir.

### **3. 5. Vergi Ziyayı Cezalardan Birinin VUK 359 uncu Madde Kapsamında Olduğu İçin 3 Kat Olarak Uygulanması:**

Bilindiği üzere VUK'nun 344 üncü maddesi uyarınca, vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat olarak uygulanmaktadır. Bu gibi durumlarda yani kesilen vergi ziyayı cezasının birinin üç kat olarak uygulanması durumunda tekerrür hükümlerinin nasıl uygulanması gerektiği de tekerrürle ilgili olarak ortaya çıkan başka bir sorundur.

Konunun Platformda tartışılması sonucunda; ilk cezanın vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi nedeniyle üç kat olarak uygulanmış olması halinde, sonraki cezanın bir kat vergi ziyayı cezası kesilmesi gerektiren bir fiil olması halinde tekerrür hükmünün uygulanabileceği görüşü ağırlıklı olarak kabul görmüştür. Ancak ilk cezanın bir kat olarak kesilmesi halinde daha sonra üç kat olarak kesilmesi gereken cezalar için tekerrür hükmünün uygulanmaması gerektiği konusunda ise görüş birliği sağlanmıştır. Anılan görüşün gerekçesi olarak da; *“sonradan kesilen cezanın, üç kat olarak kesiliyor olmasının içinde tekerrür hükümlerini de barındırdığı, işlenen fiilin cezasının kanunun başka bir maddesinde yer alan düzenleme nedeniyle zaten arttırıldığını, aynı fiile uygulanacak cezanın bir kez de tekerrür hükümleri uygulanarak arttırılması halinde aynı fiile (suça) birden fazla ceza verilmesinin söz konusu olacağı, bunun ise ceza hukukunun genel ilkelerine aykırı olduğu, bu nedenle fiile üç kat ceza uygulanmak suretiyle zaten ağırlaştırılmış bir ceza uygulandığından, bu cezanın tekerrür hükümleri uygulanarak yeniden arttırılmasının doğru olmadığı”* görüşü kabul edilmiştir.

### **3. 6. Özel Usulsüzlük Cezalarında Tekerrür:**

Tekerrür uygulaması ile ilgili olarak Platformda tartışılan başka bir sorun ise “özel usulsüzlük cezaları için de tekerrür hükümlerinin uygulanıp uygulanamayacağı” hususudur.

VUK'nun 339 uncu maddesinde, “... 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” tekerrür hükümlerinin uygulanması gerektiği ifade edilmiş ancak usulsüzlük cezaları açısından



herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Dolayısıyla anılan düzenlemenin özel usulsüzlük cezalarını da kapsayıp kapsamadığı tartışmalıdır.

Platformda yapılan değerlendirmeler sonucunda anılan düzenlemenin sadece genel usulsüzlük cezaları için geçerli olduğu ve özel usulsüzlük cezalarını kapsamadığı görüşü, aşağıdaki gerekçelerle benimsenmiştir.

Özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren fiillerin neler olduğu ve bu fiillerle ilgili olarak kesilecek ceza tutarları VUK'nun 353 ve Mükerrer 355 inci maddelerinde belirtilmiştir.

Kanunun 353 üncü maddesinde, fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması durumunda kesilecek cezalar; Mükerrer 355 inci maddesinde ise damga vergisine ilişkin bazı düzenlemeler ile bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257 nci madde hükmüne uymayanlar için kesilecek cezalar için düzenleme yer almaktadır.

Kanunun 353 üncü maddesinde yer alan düzenlemede, bentler halinde; her bir belge veya işlemle ilgili olarak ayrı ayrı yapılacak her bir tespit için uygulanacak yaptırımlar açık olarak belirtilmiş ve ayrıca bu işlemlerle ilgili olarak kesilecek cezalar konusunda yıllık bazda üst sınır belirlenmiştir. Dolayısıyla kanun koyucu, anılan maddede yer alan fiillerin birden fazla işlenmesi halinde bunun yaptırımını yine aynı maddede belirtmiş olduğundan, bu fiiler için ayrıca Kanunun 339 uncu maddesine göre tekerrür hükümlerinin uygulanması, aynı fiil için mükerrer ceza uygulanması sonucunu doğuracaktır.

Kanunun Mükerrer 355 inci maddesi uyarınca kesilecek cezalarla ilgili olarak, ceza kesildikten sonra aynı fiilin tekrar edilmesi durumunda yapılacak işlemle ilgili ayrı bir düzenleme yapılmak suretiyle, tekerrür halinde uygulanacak yaptırım da belirlenmiştir. Anılan maddede; *“özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır”* denilmek suretiyle, söz konusu fiillerin tekerrüründe uygulanacak ceza belirlenmiş olup, bu fiiler için ayrıca tekerrür hükümlerinin uygulanmasının gerekçesi de ortadan kalkmıştır.

Kaldı ki; Maliye Bakanlığı'nın yukarıda bahsedilen 02.12.2008 gün ve B.07.1.GİB.0.02.30/3009-339-15 sayılı yazısının ekinde yer alan konuyu açıklamaya yönelik bilgi notunda da *“Özel usulsüzlük cezasında tekerrür uygulanmaz”* denilmek suretiyle, bu konu açıklığa kavuşturulmuştur. Dolayısıyla özel usulsüzlük cezalarında tekerrür uygulanmaması gerekir.