

Yazar: Y. Burak ASLANPINAR*

Yaklaşım / Eylül 2011 / Sayı: 225 / s. 288-291

I- GİRİŞ

Vergi cezalarında tekerrür uygulamasına ilişkin hüküm, Vergi Usul Kanunu(VUK)'nun 339. maddesinde yer almaktadır.

Bu madde 4369 sayılı Kanunla değiştirilmiş, değişiklik 01.01.1999'dan itibaren yürürlük kazanmıştır.

Söz konusu değişikliğin amacı; vergi ziyanına neden olunması halinde uygulanan ve önceden kaçakçılık, ağır kusur ve kusur adlarıyla anılan cezaların sade ve etkin bir biçimde 'vergi ziyai cezası' başlığı altında birleştirilmesidir.

Ancak 4369 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme sonrası, maddenin son halinde lafzın açık olmaması nedeniyle tereddütler oluşmuş; vergi dairelerine hatta bunların vergi cezasını kesecek yetkililerine göre bile değişen haksız uygulamalar görülmüştür.

Yargı organları ise lafzı açık olmayan VUK'un 339. maddesini, vergi idaresinden farklı yorumlayarak, tekerrür nedeniyle kesilen cezaların büyük bir çoğunluğunu iptal etmektedir.

Bu sebeple, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, internet sitesinde yayımlanan 15.08.2011 tarihli ve VUK-49/2011-7 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile önceki uygulamalarını kısmen değiştireceği doğrultusunda açıklamalar yapmıştır.

Makalemizde, vergi suç ve cezalarında tekerrür uygulaması, söz konusu Sirküler'in öncesi ve sonrası olmak üzere ayrı ayrı ele alınacak, konuya ilişkin değerlendirmemize yer verilecektir.

II- VUK'UN 339. MADDESİ VE YORUMU

VUK'un, 4369 sayılı Kanun ile değişik, 'Tekerrür' başlıklı 339. maddesi şu şekildedir:

'Vergi ziyayına sebebiyet vermektен 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 ziyai cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.'

Bu hüküm kapsamında vergi cezalarında tekerrür artırımının uygulanabilmesi için, kanımızca, şu şartların tamamı gerçekleşmiş olmalıdır:

1- Her iki (önceki ve sonraki) ceza da vergi ziyayına neden olmak veya usulsüzlükten dolayı kesilmiş olmalıdır. Özel usulsüzlük cezası tekerrür kapsamına girmemektedir.

2-İlk ceza kesinleşmiş olmalıdır.

3-Yeni ve ayrı bir fiille, cezayı gerektiren yeni (tekrar) bir suç işlenmelidir.

4- Tekerrürden söz edilebilmesi için ceza değil fiil esas alınmalıdır.

5- Tekerrür artırımı (cezası) uygulanan fiil, sonraki fiil olmalıdır (Önceki tarihli fiile, sonraki tarihli fiilden daha sonra ceza kesilirse tekerrür artırımı uygulanamayacaktır).

6- Cezayı gerektiren ilk fiil ile ikinci fiil aynı türden (nev'iden) olmalıdır.

7- İlk fiil ile ikinci fiil aynı vergi mükellefi veya sorumlusu tarafından gerçekleştirilmelidir.

8- İkinci ceza belirtilen sürede (vergi ziyaında beş yıl, usulsüzlükte ise iki yıl içinde) kesilmelidir(1).

III- 15.08.2011 TARİHLİ VE 49 SAYILI VUK SİRKÜLERİNDEN ÖNCEKİ UYGULAMA

Vergi idaresi, yukarıda belirtilen şartların tamamı gerçekleşmeden vergi cezalarında tekerrür artırımına gitmektedir.

Örneğin aynı fiil nedeniyle birden çok vergi ziyaı cezası kesilmekte, söz konusu cezaların kesilmesini gerektiren sebep tek fiilden ibaret olmasına rağmen tekerrür artırımına gidilebilmektedir.

Kanun'un lafzının yanlış yorumlanmasıyla ortaya çıkan bir başka örneğe göre de; tekerrür artırımı için fiil değil ceza esas alınmakta, tekerrürden dolayı artırılarak uygulanacak olan cezayı gerektiren fiilin, daha önce kesilen cezaya ilişkin fiilden önceki veya sonraki bir tarihte işlenmiş olması değerlendirmeye alınmamaktadır.

Bu örnekteki uygulamayı ve sakıncasını somutlaştıracak olursak; 2009 yılında yapılan vergi incelemesineticesinde 2007 yılına ilişkin vergi ziyaı cezası, 2010 yılında yapılan vergi incelemesi neticesinde ise 2006 yılına ilişkin vergi ziyaı cezası kesilmiştir. Her iki ceza da inceleme yapıldığı yıl içinde kesinleşmiştir. Bu durumda, yalnız cezanın kesinleşme tarihine göre tekerrür artırımı uygulanacak olursa; 2006 yılındaki suçun, 2007 yılındakinin tekrarı olduğu yani sonra olduğu gibi anlaşılabilir bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Tekerrür artırımıyla amaç, kişinin yeniden suç işlemesi halinde daha ağır ceza kesileceğini bilmesi ve suç işlemekten kaçınması yani 'önleme'dir. Örnekteki mükellefin geçmişe dönerek fiilini geri alamayacağı düşünüldüğünde amaçtan çok uzaklaşıldığı görülmektedir(2).

IV- 15.08.2011 TARİHLİ VE 49 SAYILI VUK SİRKÜLERİ İLE GETİRİLEN YENİ UYGULAMA

Sirkülerde, yargı organları kararları doğrultusunda; tekerrür uygulaması bakımından fiilin değil cezanın esas alınması yönündeki vergi idaresi uygulamasına son verildiği belirtilerek: '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'ifadelerine yer verilmiştir.

Konuya ilişkin örnek ise şu şekildedir:

'Gelir vergisi mükellefi olan (A), 2009 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini kanuni süresinde vermemiş, takdir komisyonuna sevk işlemi sonrasında (A)'nın 1.000 TL tutarında vergi ziyaına sebep olduğu tespit edilmiştir. Bunun üzerine, vergi dairesince 1.000 TL tutarında kesilen vergi ziyayı cezası 01.09.2010 tarihinde vergi/ceza ihbarnamesi ile mükellefe tebliğ edilmiştir. (A) tarafından kanuni süresi içerisinde uzlaşma, dava açma ve cezada indirim haklarının hiç biri kullanılmamış ve söz konusu ceza 01.10.2010 tarihinde kesinleşmiştir.

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

Sirkülerdeki bir diğer önemli açıklama ise; 'VUK'un 339. maddesinde yer alan 'cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere' ibaresinin, 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, cezanın artırımlı olarak uygulanması gerektiği' doğrultusundadır.

Bu açıklamaya ilişkin olarak verilen örnekte; hakkındaki vergi ziyayı cezası 01.10.2010 tarihinde kesinleşen bir mükellefe, 01.11.2010 tarihinde yani aynı yıl içinde ikinci bir vergi ziyayı cezası kesilmesi halinde, bu ikinci cezaya tekerrür artırımını uygulanacağı ifade edilmiştir.

V- SONUÇ

Vergi idaresi, cezayı gerektiren fiillerin ne zaman ve hangi sırayla gerçekleştiğini dikkate almadan, sonradan kesilen her vergi ziyayı veya usulsüzlük cezasına tekerrür artırımını uygulamaktaydı. Bu durumda, örneğin, 2009 yılındaki fiile ilişkin cezanın 2010 yılındakinden sonra kesilmiş olması nedeniyle, 2009 yılındaki fiilin tekerrüre neden olduğu yani 2010 yılındaki fiilden daha sonra gerçekleştiği gibi anlaşılması güç bir sonuç ortaya çıkmaktaydı.

15.08.2011 tarihli ve 49 sayılı VUK Sirküleri ile bu uygulamaya son verilmiş olup tekerrür artırımını bakımından fiilin esas alınacağı yönünde açıklama yapılmıştır. Tekerrürün amacına aykırı olan önceki uygulamadan vazgeçilmiş olması son derece yerindedir. Vergi idaresi bu tutumuyla, hukuka ve yargı kararlarına saygılı bir idare olmanın gereğini yerine getirmiştir.

Diğer taraftan, VUK'un 339. maddesinde"cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyayında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda" tekerrür artırımını uygulanacağı ifadesiyer almasına rağmen; Sirkülerde,kesinleşen ilk vergi ziyayı veya usulsüzlük cezası ile aynı yıl içinde kesilen cezaya tekerrür artırımını uygulanacağı belirtilmiştir.Gerekçe olarak da 'cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere' ibaresinin tekerrürün uygulanacağı iki veya beş yıllık sürenin sona ereceği tarihin tespiti ile ilgili olduğu ifade edilmiştir.

Kanımızca vergi idaresinin bu konudaki hatalı yorumu devam etmektedir. Zira söz konusu ibare, tekerrür artırımı yapılabilmesi bakımından bulunması gereken bir şartı işaret etmektedir. Buna göre; kesinleşen ilk vergi ziyaı veya usulsüzlük cezası ile aynı yılda bir başka ceza kesilirse, ikinci cezaya tekerrür artırımı uygulanması mümkün değildir.

Sirküler'de, tekerrürle ilgili tereddüt oluşturan çok sayıdaki konudan yalnızca bu ikisi ele alınmıştır. Ancak 'aynı nev'iden bir ceza kesilmesini gerektiren fiil' ibaresinin kullanılması, zımnen de olsa, tekerrür artırımında ilk ceza ile ikinci cezanın aynı türden olması gerektiğinin vergi idaresi tarafından kabul edildiğini göstermektedir. Bu halde; usulsüzlük cezasının vergi ziyaı cezası bakımından, vergi ziyaı cezasının da usulsüzlük cezası bakımından tekerrür artırımı uygulanmasında ilk ceza olarak dikkate alınmaması gerektiği yönündeki görüşe, vergi idaresinin, zımnen de olsa katıldığını ifade etmek mümkündür.

Sirkülerde, tekerrür artırımı için bulunması gereken diğer şartlar hakkında herhangi bir açıklama yapılmamış olması, farklı uygulamaların devam edebileceğini göstermektedir. Öte yandan, Sirküler ve diğer idari işlemlerle yapılan açıklamalar yerine; VUK'un, tereddütlere ve farklı yorumlamalar sonucunda haksız uygulamalara neden olan 339. maddesinin yeniden ele alınması en sağlıklı ve hukuk devletine uygun çözüm yolu olarak görünmektedir.

* Avukat

(1) Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesine ilişkin yorum ve tekerrür uygulamasına ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Y. Burak ASLANPINAR, 'Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür-I', Yaklaşım, Ocak 2009, Sayı: 193, s. 271-273; Y. Burak ASLANPINAR, 'Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür-II', Yaklaşım, Şubat 2009, Sayı: 194, s. 289-291(2) Şükrü KIZILOT-Zuhal KIZILOT, Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, 4. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2011, s. 264