

## TEKERRÜR UYGULAMASINDAKİ SORUNLAR ÇÖZÜLDÜ

### I. GİRİŞ

Bu makalemizde Vergi Usul Kanunu'nun Tekerrür başlıklı 339'uncu maddesinin vergi idaresi tarafından uygulaması, oluşan sorunlar ve 49 No'lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile çözümü hakkında bilgi verilecektir.

### II. GENEL AÇIKLAMA

#### a-) Tekerrür Kavramı

Tekerrür; tekrarlama, yineleme ve mükerrer icra, ardışık işlem anlamlarına gelmektedir.

Türk Ceza Kanunu'nda, tekerrür, "Daha önceden işlemiş olduğu bir suçtan dolayı kesin bir hükümlerle mahkûm olmuş bir failin, bu mahkûmiyetin kesinleşmesinden sonra ancak infazdan itibaren kanunda öngörülen süre geçmeden yeni bir suç işlemesi halidir." sözleri ile açıklanmıştır.

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nda "Tekerrür güvenlik tedbiri olarak kabul edilmiştir. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 58. maddesinin gerekçesinde, kişinin daha önce işlediği suç nedeniyle belli bir cezaya mahkûm edilmiş olmasına rağmen suç işlemede gösterdiği kararlılıkla toplum açısından tehlikeliliğini ifade eden tekerrür, kişi hakkında hükmolunan cezanın infazı sırasında dikkate alınacak bir neden ve hatta infazdan sonra denetimli serbestlik tedbiri uygulanmasının nedeni olarak görülmüştür." denilmektedir.

Tekerrür uygulaması için olmazsa olmaz şart; cezayı gerektiren bir fiil ile suç işlemiş olan kişinin, "**tekerrür**" kelimesinin kökenini de oluşturduğu şekilde "**tekrar**" suç işlemesidir.

#### b-) Vergi Usul Kanunu Madde 339 Tekerrür

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 4369 sayılı Kanunla değişik "Tekerrür" başlıklı 339 uncu maddesinde, vergi ziyanına sebebiyet vermektense usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyanında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyanı cezasının yüzde elli, usulsüzlük cezasının yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

#### c-) Tekerrür Hükümlerinin Uygulamasında Oluşan Sorunlar

Türk Ceza Kanunu'nda da belirtildiği üzere tekerrür fiilinin gerçekleşmesi için daha önce işlenmiş bir suç ve bu suçtan dolayı mahkûmiyetin kesinleşmesi gerekmektedir.



Ancak vergi idaresinin uygulamasında; gerçek veya tüzel kişinin işlediği fiillerden dolayı vergi ziyayı veya usulsüzlük hükümlerine göre cezası kesinleşenlere, yeni vergi ziyayı veya usulsüzlük cezasını doğuracak eylemin gerçekleştiği tarihe bakılmaksızın tekerrür hükümleri uygulanmaktaydı.

Yani 2009 yılı vergi incelemesi sonrasında 2011 yılında vergi ziyayı cezası kesilen ve cezaların tebliği ile vergi ziyayı cezası kesinleşen bir mükellefin, 2011 yılı içinde 2008 yılı defterlerinin incelenmesinden dolayı tekrar vergi ziyayı cezası kesilmesi durumunda vergi ziyayı cezası %50 oranında artırılarak hesaplanmaktaydı.

Kesilen bu cezalara mükellefler tarafından tekerrür suçunun işlenmediği sebebi ile itiraz edilmekte ve davalar açılmaktaydı.

### III. DEĞERLENDİRME

Kanun'a göre yeni bir vergi suçunun işlenmiş olması, önceki cezanın kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından itibaren işlenen suçlar için söz konusudur. Dolayısıyla, **aynı yıl işlenen veya bir önceki suç kesinleşmeden işlenen ikinci suç, tekerrür cezası uygulanması adına yeni bir vergi suçu işlendiği anlamına gelmez(1).**

Tekerrür için ceza değil fiil esas alınmalı ve cezayı gerektiren fiil, ilk fiilden sonraki bir tarihte olmalıdır.

Nitekim konuyla ilgili danıştay kararlarında;

- Tekerrür zammının uygulanabilmesi için, ceza kesilmesini gerektiren fiilin belli süreler içinde tekrar işlenmesi zorunludur.(2)
- Örneklerinde sıra numarası yazılı olmayan faturaların usulüne uygun bastırılmamasından kaynaklanan usulsüzlük tek bir eylem olduğundan tekerrürden söz edilemez.(3)

Denilmektedir.

Maliye Bakanlığı, konu hakkında 49 Nolu Vergi Usul Kanunu Sirkülerini çıkartarak, yargı mercileri tarafından alınan kararlar yönünde uygulama değişikliğine giderek, oluşan sorunu çözmüştür.

Sirkülerde konu hakkında iki örnek verilerek uygulama açıklanmıştır;

#### 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 ziyasına 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. 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 ziyanına sebep olduğu tespit edilmiştir. 01.11.2010 tarihinde Bay (A)'ya bir kez daha vergi ziyayı cezası kesilmiştir. Buna göre, işlenen ilk fiile ilişkin vergi ziyayı cezası kesinleşmiş olduğundan, kesinleşmeden sonra işlenen ikinci fiilden dolayı 01.11.2010 tarihinde Bay (A)'ya kesilen ceza, tekerrür hükmü nedeniyle % 50 artırımlı olarak ve 3.000 TL tutarında uygulanacaktır.

#### Örnek 2:

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

#### IV. SONUÇ

Tekerrür uygulaması için olmazsa olmaz şart; cezayı gerektiren bir fiil ile suç işlemiş olan kişinin, “**tekerrür**” kelimesinin kökenini de oluşturduğu şekilde “**tekrar**” suç işlemesidir. Gerçek veya tüzel kişinin ilk fiilden önceki bir tarihte vergi ziyayı veya usulsüzlük cezasına konu fiili işlemesi tekerrür hükümlerinin uygulanmasını gerektirmez.

Çünkü tekerrür için ceza değil fiil esas alınmalı ve cezayı gerektiren fiil, ilk fiilden sonraki bir tarihte olmalıdır.

Maliye Bakanlığı'nın bu konuda oluşan tereddütleri 49 Nolu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile çözmesi ise sevindiricidir.

(1) Şükrü KIZILLOT, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, C:2, Yaklaşım Y., s. 3022

(2) Dn. 3. D.'nin, 15.10.1986 tarih ve E. 1986/533, K. 1986/1991 sayılı Kararı.

(3) Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun, 10.10.1997 tarih ve E. 1996/107, K. 1997/385 sayılı Kararı.