

# DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 29.07.2015  
Duyuru No : 2015/100  
Yayınlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ -  
AĞUSTOS 2015 - Sayı : 272

**BDO Yayıncılık A.Ş.**

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: bdo@bdo.com.tr  
www.bdo.com.tr

## VERGİ CEZALARINDA TEKERRÜR NEDENİYLE UYGULANAN ARTIRIMA İLİŞKİN HÜKÜM KALDIRILMALI VEYA AMACINI AŞAN VE ÖLÇÜSÜZ SONUÇLAR DOĞURDUĞU İÇİN DÜZELTİLMELİDİR

**Mehmet MAÇ**  
Yeminli Mali Müşavir  
mehmet.mac@bdo.com.tr

### ÖZET:

Vergi ziyaı veya usulsüzlük cezası kesinleşen bir mükellef, daha sonra belli bir süre içinde aynı cezaları gerektiren yeni bir fiil işlerse, Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesindeki “tekerrür” başlıklı hüküm uyarınca artırımlı cezaya çarptırılmaktadır.

Söz konusu maddenin tamamen yürürlükten kaldırılması, bizim anlayışımıza göre isabetli olacaktır.

Öte yandan, tekerrür nedeniyle ilave olarak alınan ceza için bir sınır olmadığından, artırıma sebebiyet veren ilk cezanın küçük meblağlı, daha sonra kesilen cezanın büyük tutarlı olması durumunda ikinci cezada uygulanan artırım, amacını aşan, ölçüsüz bir ek ceza niteliği arz etmektedir.

*Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.*

*BDO International global ağıının toplam gelirleri 2014 yılında 7,02 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 152 ülkede bulunan 1.328 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 60.000 kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.*

*Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.*

Şahit olduğumuz bir örnek olayda yaklaşık 20.000.000 TL’lik tarhiyatla ilgili ceza normalde bir kat (20.000.000 TL) olması gerekirken, daha önce kesinleşen 2.500 TL tutarlı ceza yüzünden 1,5 kat olarak (30.000.000 TL) uygulanmıştır. 2.500 liralık bir ceza 10.000.000 liralık (4000 KAT) ek cezaya sebebiyet vermiştir. (Pire için yorgan yakılmıştır.)

Mantığa ve insafa aykırılığı yanında genel hukuk kurallarına ve Anayasadaki ölçülülük ilkesine de aykırı düşen bu hüküm tekerrür nedeniyle uygulanacak ek cezayı, tekerrüre dayanak teşkil eden önceki ceza tutarı ile sınırlayan bir cümle eklenmek suretiyle düzeltilmeye muhtaç haldedir.

#### 1. VERGİ CEZALARINA İLİŞKİN TEKERRÜR HÜKMÜ (VUK Md.339) HAKKINDA ÖZET AÇIKLAMA :

Vergi Usul Kanunu’nun 339 uncu maddesi şöyledir :

##### “TEKERRÜR

*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.**”*

Yazımızın ana konusu, tekerrür nedeniyle oluşan ek cezanın ölçüsüzlüğüdür.

Hal böyle olmakla beraber, tekerrür hükmünün genel niteliği ve diğer özellikleri hakkında fikir vermek amacıyla aşağıdaki kısa açıklamaları ve kaynakları sunuyoruz.

- Her ne kadar madde metninde “..... **tekrar ceza kesilmesi** .....” tabirine yer verilmiş ise de, tekerrür hükmünün uygulanabilmesi için, bir cezanın kesinleşmesinden sonra aynı neviden yeni bir fiil işlenmiş olması gerekmektedir. (49 no.lu VUK Sirküleri)
- Madde metninde açık bir hüküm olmamakla beraber, tekerrür hükmünün uygulanabilmesi için tekerrür eden fiilin, gerektirdiği ceza bakımından aynı neviden olması aranmaktadır. Örnek vermek gerekirse, vergi ziyası cezası gerektiren bir fiil işlenip, bu ceza kesinleştikten sonra usulsüzlük fiili işlenirse, nevi farkı dolayısıyla usulsüzlük cezasında artırıma gidilmez. Keza bir usulsüzlük cezasının kesinleşmesi daha sonra işlenen bir fiile ilişkin vergi ziyası cezasının artırımlı olmasını gerektirmez. (49 no.lu VUK Sirküleri)

Tekerrür konusunda dikkatimizi çeken güncel yayınlar aşağıda sıralanmıştır:

YAZAR	YAYIN YERİ
M. Ezhan DOĞRUSÖZ	Yaklaşım Dergisi / Kasım-Aralık 2005
Orhan PALA	Vergi Dünyası Dergisi / Ocak 2010
Ceyhan İNALTONG	Vergi Dünyası Dergisi / Ocak 2011
Bekir BAYKARA	Vergi Dünyası Dergisi / Haziran 2014
Rıza BİLGİÇ	Mükellefin Dergisi / Ocak 2011
Nihat UZUNOĞLU	Mükellefin Dergisi / Şubat-Mart 2011

**2. TEKERRÜR DURUMUNDA ÖLÇÜSÜZ EK CEZAYA SEBEBİYET VEREN HÜKÜM EKSİKLİĞİ :**

Dikkat edilirse yukarıda sunduğumuz VUK nun 339 uncu maddesinin metninde, %50 veya %25 oranında artırılacak cezanın miktarı ile, bu artırıma sebebiyet veren ve daha önce kesinleşen ceza miktarı arasında bir bağlantı veya sınır öngörülmemiştir. Bu nedenle kesinleşen çok küçük bir ceza, daha sonra kesilen çok büyük bir cezanın artırımlı uygulamasına yol açabilmekte ve bu suretle ceza ölçüsüzlüğü ortaya çıkabilmektedir.

339 uncu maddeye bir hüküm eklenmek suretiyle ek cezanın, bu ek cezaya sebebiyet veren (kesinleşen) ceza miktarıyla sınırlandırılması gerekmektedir.

**3. VUK'nun 339 uncu MADDESİ EK CEZA ÖLÇÜSÜZLÜĞÜ YÖNÜNDEN ANAYASAYA AYKIRIDIR :**

Sözünü ettiğimiz ölçüsüzlük, yukarıda belirttiğimiz ve Sayın Bekir BAYKARA tarafından kaleme alınan “VUK 339. MADDE ANAYASAYA AYKIRIDIR” başlıklı yazısında şu çarpıcı ifadelerle ortaya konulmuştur:

*“Geçekten **VUK 339. madde ölçüsüzdür.** Bunu basit bir örnekle, açık olarak göstermek mümkündür. Örneğin beyannamede yapılan 30,-TL (Otuz Lira) tutarındaki bir toplama hatası için vergi ziyai cezası kesilecektir. Bu ceza önemsenmediği için VUK 376. maddesine göre indirimli olarak ödendiğinde, bundan hemen sonra kesilecek 60. milyon TL tutarındaki başka bir üç kat ceza, VUK 339 maddeye göre 30 milyon artırılarak uygulanacaktır. Görüldüğü gibi 30 milyonluk bu artırım, daha önceki 30 TL tutarındaki bir toplama hatası nedeniyledir. Yani bu durumda, otuz liralık bir toplama hatasının cezası*

***bir milyon kat fazlası ile 30 milyon TL olmaktadır. Görüldüğü gibi, bu maddedeki düzenleme ile fiil ile ceza arasındaki orantı kaybolmakta, ölçü kaçmaktadır.** “*

Sayın BAYKARA bu yazısında,

339 uncu maddenin iptal istemiyle Anayasa Mahkemesine götürüldüğünü,  
ancak ceza ölçüsüzlüğü durumuna iptal gerekçeleri arasında yer verilmediğini,

buna rağmen Anayasa Mahkemesi'nin, ölçüsüzlük durumunu re'sen dikkate  
alarak, maddeyi iptal edebilecek iken, bu yetkisini kullanmadığını,

339 uncu maddenin 10 yıl süreyle tekrar Anayasa Mahkemesine  
götürülemeyeceğini,

ancak madde metnine bu ölçüsüzlüğü giderecek hüküm eklenmesine engel  
bulunmadığını

belirtmektedir.

Bahsi geçen Anayasa Mahkemesi Kararı 02.12.2010 tarihli Resmi Gazetede  
yayınlanmış olup, 20.05.2010 tarih ve E.2009/51, K.2010/73 sayılıdır.

Sayın BAYKARA'nın asıl teklifi, Türk Ceza Kanunu'nda tekerrür hükmünün  
kaldırılmasına paralel olarak Vergi Usul Kanunu'nda da tekerrür hükmüne son  
verilmesi yönündedir. Bu görüşlere aynen katılıyoruz.

#### 4. VERGİ KONSEYİNİN, TEKERRÜR HÜKMÜNE EKLENMESİNİ TEKLİF ETTİĞİ CÜMLE :

Vergi Konseyinin organizasyonunda hazırlanan, “*Vergi Suç ve Cezalarının Yeniden  
Düzenlenmesi Hakkında Kanun Tasarısı Taslak Metni*”, 339 uncu maddeye şu  
cümlelerin eklenmesi teklifini içermektedir.

(<http://www.vergikonseyi.org.tr/calismalar.php?baslik=4c68cea7e58591b579fd074bcdaff740>)

***“Ancak bu şekilde artırılan tutar, önceki cezalardan en yüksekinin tutarını geçemez.”***

Görüldüğü gibi tekerrür hükmünün sebebiyet verdiği ceza ölçüsüzlüğü Vergi  
Konseyi'nin de dikkatini çekmiş ve Konseyin yasa değişikliği teklifine konu  
olmuştur.

#### 5. BİZİM GÖRÜŞÜMÜZ, TEKERRÜR HÜKMÜNÜN TAMAMEN KALDIRILMASIDIR. TEKERRÜR HÜKMÜ DEVAM EDECEKSE, BU HÜKME VERGİ KONSEYİ'nin TEKLİF ETTİĞİ CÜMLE EKLENMELİDİR :

Biz, Sayın Bekir BAYKARA'nın yukarıda belirttiğimiz yazısındaki görüşüne paralel  
olarak ve aynı yazıdaki gerekçelere dayanarak, VUK nun 339 uncu maddesinin  
yürürlükten kaldırılması gerektiği görüşündeyiz.

Ceza konusundaki ana kanun olan Türk Ceza Kanunu'nda tekerrür hükmü kaldırılmışken vergi cezaları için tekerrür hükmünün yaşatılması doğru değildir.

Şayet TCK açısından sona erdirilmiş olmasına rağmen vergi cezaları açısından tekerrür hükmünün yaşatılmasında ısrar ediliyorsa, Vergi Konseyi tarafından teklif edilen ve tekerrür nedeniyle ortaya çıkacak ek cezayı, bu tekerrüre sebebiyet veren kesinleşmiş cezalardan en yükseği ile sınırlayan hüküm yürürlüğe konulmalıdır.

Sorun son derece açık olmasına ve Maliye İdaresinin gündemine girmiş bulunmasına rağmen, İdarenin 10 yıldan beri bu sorunu görmezlikten gelmesi üzüntü vericidir.

#### 6. UZLAŞMA YOLUYLA SIFIRLANMIŞ OLAN CEZA, TEKERRÜR HÜKMÜNÜN UYGULANMASINA DAYANAK OLMAMALIDIR :

Bir vergi cezası uzlaşmada sıfıra indirildiği takdirde, bu cezanın daha sonraki bir fiilden kaynaklanan yeni ceza hakkında tekerrür nedeniyle ceza artırıma dayanak teşkil edip edemeyeceği tartışılmaktadır.

Bizim anlayışımıza göre uzlaşma yoluyla cezanın sıfırlanmış olması, bu cezanın kaldırılması anlamına gelir. Bu anlayışa göre uzlaşmayla sıfırlanan söz konusu ceza, kesinleşmiş ceza niteliği arz etmez ve daha sonra işlenecek bir fiil için kesilecek yeni cezada artırıma sebebiyet veremez.

Vergi Konseyince teklif edilen ve çok isabetli bulduğumuz sınırlayıcı hüküm yürürlüğe girdiği takdirde, bu tartışma kendiliğinden sona erecektir.

#### 7. SONUÇ :

Vergi Usul Kanunu'nun 339 uncu maddesi yürürlükten kaldırılmalıdır.

Bu maddenin yürürlükte bırakılmak istenmesi halinde, söz konusu maddedeki ölçüsüz cezaya sebebiyet veren hüküm eksikliğini gidermek için ***“Ancak bu şekilde artırılan tutar, önceki cezalardan en yükseğinin tutarını geçemez.”*** cümlesinin maddeye eklenmesi gerekmektedir.