



49 NO'LU VERGİ USUL KANUNU SİRKÜLERİ YAYIMLANDI

ÖZET : Vergi Usul Kanunu'nun 339 uncu maddesinde yer alan cezalarda tekerrür hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanun'un 339uncu maddesi, 4369 sayılı Yasası 9 uncu maddesiyle aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir¹.

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.

Söz konusu değişiklikten sonra tekerrür hükümlerinin uygulamasında sorunlar doğmuş ve Zonguldak Vergi Mahkemesi'nce itiraz yolu ile bu maddenin Anayasa'ya aykırılığı iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuştur.

Yapılan bu başvuru üzerine Anayasa Mahkemesince verilen, 20.05.2010 tarih, 2009/51 E., 2010/73 sayılı Karar, 2 Aralık 2010 tarih ve 27773 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Söz konusu kararla ilgili açıklamalar, 3.12.2010 tarih ve 132 No'lu sirkülerimizde yer almaktadır.

Anayasa Mahkemesi bu gerekçesi ile " **tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin her halde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme**

¹ Vergi Usul Kanunu'nun 339 uncu maddesinin 4369 sayılı Yasa ile değişmeden önceki hali aşağıdaki gibiydi:

Madde 339 - (Değişmeden önceki şekli) (2365 sayılı Kanunun 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.





tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiği “ ne hükmetmiştir.

Bu defa, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca, söz konusu tekerrür hükümlerinin uygulanmasına yönelik olarak 15.8.2011 tarihli ve 49 No'lu Vergi Usul Kanunu sirküleri yayımlanmıştır. 49 No'lu VUK sirküleri bu sirkülerimize eklenmiş olup söz konusu sirkülere göre;

- ✓ *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 nev'iden bir ceza kesilmesini gerektiren fiilin işlenmesi durumunda anılan maddeye uygun şekilde cezanın artırımı olarak uygulanması gerekmektedir.*

Bu açıklaması ile Maliye Bakanlığı, Anayasa Mahkemesi'nin kararının gerekçesine uygun olarak uygulamasını değiştirmiştir. Bu sirküler sonucunda geçmiş dönemde yapılan hatalı uygulamaların ise, 213 sayılı VUK'nun 375 inci maddesinde yer alan **“Vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir.”** hükmü uyarınca, düzeltilmesi gerektiği de izahtan varestedir.

Saygılarımızla...





Vergi Usul Kanununun tekerrür ile ilgili hükmünün uygulanması hk.

Tarih 15/08/2011
Sayı VUK-49/2011-7
Kapsam

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı
SAYI : B.07.1.GİB.0.06.30-105[339]-

KONU :

VERGİ USUL KANUNU SİRKÜLERİ /49

Konusu : Vergi Usul Kanununun tekerrür ile ilgili hükmünün uygulanması

Tarihi : 15/08/2011

Sayı : VUK-49/2011-7

İlgili Olduğu Madde : Vergi Usul Kanunu Madde 339

1. GİRİŞ:

Vergi Usul Kanununun "Tekerrür" başlıklı 339 uncu maddesi hükmünün uygulanması işbu Sirkülerin konusunu oluşturmaktadır.

2. VERGİ USUL KANUNUNUN TEKERRÜR İLE İLGİLİ HÜKMÜNÜN UYGULANMASI:

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

Bakanlığımızca, vergi cezalarında tekerrüre ilişkin uygulamaya, vergi ziyana sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, tekrar ceza kesilmesi durumunda bu cezanın artırılması şeklinde yön verilmiş; tekerrürden 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, tekerrür hükmünün uygulanması için, tekerrür 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 ziyayı cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyayı cezası ya da tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda cezalarda artırımı uygulanacağını öngören kuralda tekerrür 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 tekerrür hükmü sebebiyle artırımlı 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 nev'iden bir ceza kesilmesini gerektiren fiilin işlenmesi durumunda anılan maddeye uygun şekilde cezanın artırımlı olarak uygulanması 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 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 ziyasına 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 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)'nın 2008 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini süresinde vermesine rağmen matrahı düşük gösterdiği için verginin 500 TL eksik tahakkuk ettirilmesine ve bu suretle vergi ziyana 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, artırma gidilmeksizin uygulanacaktır.

Duyurulur.

