

Sirküler Tarihi : 12.04.2006
Sirküler No : 2006/052

5479 SAYILI KANUNLA İHDAS EDİLEN YENİ VERGİ ZİYAI CEZASI VE DÖNEMLER İTİBARIYLA UYGULANMASI GEREKEN VERGİ CEZALARI

1. Bilindiği üzere Anayasa Mahkemesi, 06.10.2005 tarih ve E:2001/3 – K:2004/4 sayılı Kararı ile, 213 sayılı V.U.K. nun “*Vergi Suçu ve Cezası*” başlığı taşıyan 344 üncü maddesinin ikinci fıkrasında “*vergî ziyai suçu işleyenlere vergî ziyai cezası uygulanır ve*” ibaresinden sonra yer alan “*bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi Kanununda belirtilen normal vâde tarihinden, cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için bu Kanunun 112 nci maddesinde göre, ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur*” ifadesini taşıyan bölümünü, Anayasa’nın 2 ve 38 inci maddelerine aykırı bularak iptal etmiş ve iptal kararının doğuracağı boşluğun kamu yararını ihlâl edici nitelikte görüldüğü gerekçesi ile, iptal hükmünün, Kararın Resmî Gazete’de yayımlanmasından başlayarak 6 ay sonra yürürlüğe girmesini kararlaştırmıştır.

Anayasa Mahkemesinin bu kararı 20.10.2005 tarih ve 25972 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlandığı cihetle 20.04.2006 tarihinde yürürlüğe girecektir.

2. Bu iptal kararı, 21.10.2005 tarih ve 2005/127 sayılı Sirkülerimizle duyurulmuş ve 02.12.2005 tarih ve 2005/137 sayılı Sirkülerimizle de benzer bir iptal kararı dolayısıyla ortaya çıkan uyuşmazlıkla ilgili olarak Danıştay tarafından verilmiş olan kararda yer alan gerekçelerden yararlanılarak, iptal kararı üzerine ortaya çıkan hukukî durum konusundaki görüşlerimiz açıklanmış ve vergi ziyaya sebebiyet verilmesine ilişkin cezanın ne olduğunu belirleyen yeni bir yasanın yürürlüğe gireceği tarihe kadar, geçmiş dönemlere ait vergi ziyai olaylarına ceza uygulanamayacağı belirtilmiş bulunmaktaydı.
3. İptal tarihinden bu yana, iptalden önceki ve sonraki dönemlerle ilgili olarak yapılan tarhiyatlara uygulanan cezalar, Anayasa’ya aykırılık iddiası ile dâva konusu yapılmış ve Vergi Daireleri yaptıkları savunmalarda, Anayasa Mahkemesince verilen iptal kararının 20.04.2006 tarihinde yürürlüğe gireceğini ileri sürerek o tarihe kadar yapılacak olan geçmiş dönemlerle ilgili ceza uygulamalarının hukuken geçerli olduğunu, ayrıca, Anayasa Mahkemesinin vergi ziyai cezasının tamamını değil sadece gecikme faizine dayalı kısmını iptal etmiş olması sebebiyle, cezanın ziyaa uğratılan vergi tutarı kadar olan kısmının, hiçbir şekilde terkin edilemeyeceğini ve kaldı ki çıkarılacak bir Kanunda konunun vûzuha kavuşturulacağını ileri sürmüşlerdir.

Bildiğimiz kadarı ile Vergi Mahkemeleri, bugüne kadar vermiş oldukları kararlarda, konuyu Anayasa Mahkemesine sevk etmek gibi fuzulî bir işleme dahî gerek görmeksizin, açılmış olan dâvaları kabul ederek salınan vergi ziyai cezalarını iptal etmişlerdir.

4. Son defa olarak 08.04.2006 tarih ve 26133 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 5479 sayılı Kanunun 12 nci ve 13 üncü maddeleri ile, Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen vergi ziyai cezası, yeniden ve değişik bir biçimde ihya edilmiş bulunmaktadır.

Bu maddelerde yer alan hükümlerin yürürlük tarihleri şöyledir :

MADDE 12- 213 sayılı Kanunun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir :

“ *Vergi ziyai suçu işleyenlere, ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir*”. (Geçerlik Tarihi : 01.01.2006, Yürürlük Tarihi 08.04.2006)

MADDE 13- 213 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici madde eklenmiştir :

“GEÇİCİ MADDE 27- 01/01/2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak, bu tarihten sonra ortaya çıkan ve vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren fiiller için, ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir. Bu ceza, vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verenlere üç kat, bu fiillere iştirak edenlere bir kat, vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanunî süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için de yüzde elli oranında uygulanır.” (Geçerlik Tarihi : 01.01.2006, Yürürlük Tarihi 08.04.2006)

5. Bu yeni hükümlerin yürürlüğe girmesinden sonra, konu ile ilgili olarak ileri sürülmesi muhtemel iddiaları ve bunlarla ilgili görüşlerimizi şöylece özetlemek mümkündür :

- 5.1. Yeni Kanunun geçerli olduğu 01.01.2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi ziyai olaylarına eski hükümlere göre kesilen ve bundan sonra kesilecek olan vergi ziyai cezalarının durumu ne olacaktır ?

Bu konudaki görüşlerimiz, 02.12.2005 tarih ve 2005/137 sayılı Sirkülerimizde, benzeri bir olayla ilgili Danıştay Kararına dayanılarak, etraflı bir biçimde açıklanmıştır.

Onun içindir ki, burada aynı hususlar tekrarlanmayacak ve sadece V.U.K. nun 344/2 nci maddesinde yer alan vergi ziyai cezasının Anayasa’ya aykırılığının tartışmalı olduğu dönemlerde, itiraz yolu ile Anayasa Mahkemesine sevkı istenebilen ve iptal olduğunda Yargı Organlarınca terkin edilmesi gereken cezaların, Anayasa’ya aykırılığının Anayasa Mahkemesi kararı ile kesinleştiği 20.10.2005 tarihinden sonraki dönemlerde, evleviyetle terkin edileceğinin belirtilmesi ile yetinilecektir.

Vergi İdaresinin yapacağı en doğru şey, fuzulî ihtilâf ve külfetlere sebebiyet vermemek için, daha önce kesilmiş olan cezaları terkin etmek ve bundan sonra eski hükümlere dayalı olarak ceza uygulaması yapmamaktır.

- 5.2. Yeni Kanunun geçerlik tarihi olan 01.01.2006 tarihi ile Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girdiği 08.04.2006 tarihleri arasında, bu dönem için salınan vergilere yeni Kanuna istinaden, 1 kat vergi ziyai cezası uygulanabilir mi ?

Kanunların yayımlandıkları tarihte yürürlüğe girmesi ve özellikle mükellefiyet ve ceza ihdas eden veya bunları ağırlaştıran kanunların, daha önceki olaylara uygulanamaması, hukukun temel kurallarındandır.

Bu sebeptendir ki, 5479 sayılı Kanunu’nun 12 nci maddesi ile değiştirilmek suretiyle, daha önce iptal edildiği cihetle ortadan kalkmış olan vergi ziyai cezası yerine ihdas edilen yeni vergi ziyai cezasının, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli sayılmasını öngören aynı Kanun’un 15/2 nci maddesi hükmü, hukukun temel kurallarına ve Anayasa’nın 2 ve 58 inci maddelerine aykırıdır.

Böyle olunca, aynen yukarıda açıklanan, geçmiş dönemlerde ziya uğratılan vergilerde olduğu gibi 01.01.2006-08.04.2006 tarihleri arasındaki dönemde ziyaa uğratılan vergilere de, gecikme faizine dayalı eski vergi ziyai cezası gibi, yeni Kanun hükmüne dayanılarak ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarındaki yeni vergi ziyai cezası uygulanamaz.

- 5.3. Daha önceki dönemlerle ilgili vergi ziyai olaylarına 08.04.2006 tarihinden sonra yeni Kanun’la ihdas edilen geçici 27 nci madde hükmüne dayanılarak bir kat vergi ziyai cezası uygulanabilir mi ?

Bilindiği üzere, V.U.K. na, 5479 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi ile eklenen geçici 27 nci maddede, *“01.01.2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak, bu tarihten sonra ortaya çıkan ve vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren fiiller için, ziya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir.”* denilmek suretiyle yeni ihdas edilen vergi ziyai cezasının mâkable teşmil edilmesi öngörülmüştür.

Bir görüşe göre, 08.04.2006'da yayımlanan yeni Kanun, eski Kanuna göre daha düşük vergi ziyaı cezası öngördüğü cihetle, mükelleflerin lehindedir. Böyle olunca, bu tarihten sonra salınacak olan eski dönemlerle ilgili vergilere böyle bir hüküm olmasa dahî, lehte olan yeni Kanun hükmünün uygulanması ve ziya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilmesi gerekir. Bu sebeple, geçici 17 nci madde hükmü hukuka uygun bulunmakta ve geçmişteki tarhiyatlara bu hükmün uygulanması icabetmektedir.

Yeni Kanun eski Kanunda yer alan hükmü ve dolayısıyla de o Kanunda yer alan daha ağır cezayı değiştirmeyip, iptal edilerek tamamen ortadan kalkan bir ceza yerine yeni bir ceza ihdas ettiği cihetle, bu görüşe itibar edilemeyeceği açıktır.

Onun içindir ki, bu istikamette yapılacak bir uygulamanın da, aleyhteki yeni bir ceza hükmünün mâkable şâmil bir biçimde tatbiki anlamına geleceği, bu sebeple temel hukuk kuralları ile Anayasa'ya aykırı düşeceği ve dolayısıyla de Yargı organlarınca iptal edilebileceği görüşündeyiz.

6. Özetlemek gerekirse :

- 5479 sayılı Kanun'un yayımlandığı 08.04.2006 tarihinden önce ve sonra, bu tarihten önceki dönemlere ilişkin olarak yapılacak vergi tarhiyatlarına, vergi aslı ve gecikme faizine dayalı eski vergi ziyaı cezası uygulanamaz.

Zira böyle bir uygulama, gerek yeni hükmün yürürlük tarihi olarak belirlenen 01.01.2006 tarihi ile 08.04.2006 tarihi arasındaki dönemler ve gerek se 01.01.2006 öncesi dönemler açısından, henüz yürürlüğe girmemiş veya iptal edilerek ortadan kalkmış olan bir cezanın uygulanması anlamına geleceği cihetle, hukuka ve Kanuna aykırıdır.

- 5479 sayılı Kanunla ihdas edilen, ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarındaki vergi ziyaı cezasının da, bu Kanunun yayım tarihi olan 08.04.2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergilere uygulanması mümkün değildir. Çünkü, gecikme faizine dayalı eski cezanın değil, iptal kararı ile başlangıcından itibaren tamamen ortadan kalkmış olan bir cezanın yerini alan bu müeyyide mükellefin aleyhinedir ve mâkable şâmil olarak uygulanamaz.
- Böyle olunca, ihdas edilen yeni cezanın, sadece Kanunun yayımlandığı 08.04.2006 tarihinden sonraki dönemlere ilişkin vergilere uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Saygılarımızla.