

Sirküler Tarihi : 17.05.2006  
Sirküler No : 2006/064

## YENİ VERGİ ZİYAI CEZASI TATBİKATINA İLİŞKİN VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ

Maliye Bakanlığı'nın 13.05.2006 tarih ve 26167 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 5479 sayılı Kanunun tatbikatına ilişkin 358 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, bu sirküler ekinde bilgilerinize sunulmuştur.

Bilindiği üzere, Anayasa Mahkemesinin V.U.K. nun vergi ziyai cezasından söz eden 344 üncü maddesinin ikinci fıkrasının bir bölümünü iptal eden 06.01.2005 tarihli E:2001/3 ve K:2005/4 numaralı kararı (20.10.2005 – 25972 R.G.) 21.10.2005 tarih ve 2005/127 sayılı Sirkülerimizde, bu iptal kararının sonuçlarına ilişkin görüşlerimiz, 02.12.2005 tarih ve 2005/137 sayılı Sirkülerimizde ve nihayet sözü edilen iptal kararı üzerine ortaya çıkan boşluğu doldurmak üzere çıkarılan 5479 sayılı Kanunun (08.04.2006 – 26133 R.G.) ihtiva ettiği bu konuya ilişkin hükümlerle, bu Kanuna göre, dönemler itibariyle uygulanması gereken cezalar hakkındaki görüşlerimiz de, 12.04.2006 tarih ve 2006/052 sayılı Sirkülerimizde açıklanmış bulunmaktadır.

Bu defa Bakanlıkça yayımlanmış bulunan bir örneği ekli Tebliğde, 01.01.2006 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak, gerek bu tarihten önce (Md:3.1.1.) ve gerek se 01.01.2006 ilâ 08.04.2006 tarihleri arasında, iptal edilen eski hükme göre (Md:3.1.2.) kesilen henüz kesinleşmemiş veya uzlaşma yolu ile kesinleşmiş olan vergi ziyai cezalarının (Md:4) düzeltilerek, 5479 sayılı Kanunla getirilen yeni hükme göre, ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarındaki yeni cezaya dönüştürüleceği belirtildikten sonra, 01.01.2006 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin cezaların yeni hükme göre kesilmesinin ve düzeltilmesinin tabîi olduğu açıklanmıştır.

Tebliğde yer alan, kesinleşmiş bulunan eski cezaların takip ve tahsiline devam olunacağı (Md:3.1.1.) yolundaki görüş isabetli olmakla beraber, bunun dışında kalan bütün görüşler, bize göre, 2005/137 ve 2006/052 sayılı Sirkülerlerimizde açıkladığımız nedenlerle, hatalıdır.

Konuya ilişkin görüşlerimiz, özetle şöyledir :

1. V.U.K. nun 5479 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önceki 344 üncü maddesinde yer alan gecikme faizine dayalı vergi ziyai cezası, Anayasa Mahkemesince verilen 06.01.2005 tarihli kararla iptal edilmiş ve böylece vergi ziyainın cezaya maruz bulunmadığı bir boşluk dönemi doğmuştur.

Böyle olunca, 5478 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile değiştirilmiş olan 344 üncü maddede yer alan ceza, eski 344 üncü maddeye nazaran mükellef lehinde görünmekle beraber, Anayasa Mahkemesi kararı ile iptal edilerek ortadan kalkmış bulunan vergi ziyai cezası yerine ihdas edilen yeni bir ceza olarak mükelleflerin aleyhinedir.

Onun içindir ki, 5479 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile ihdas edilen bu cezanın, V.U.K. na aynı Kanunun 3 üncü maddesi ile eklenen geçici 27 nci madde hükmü ile, bu Kanunun yayınlanmak ve böylece mükelleflerin itilâına ulaşmak suretiyle yürürlüğe girdiği 08.04.2006 tarihinden önceki dönemlere ait vergilere uygulanması, mükellef aleyhindeki bir ceza hükmünün mâkable teşmili anlamına gelmesi sebebiyle, hukukun temel prensiplerine ve Anayasa'ya aykırı düşmektedir.

2. Bütün bu nedenlerle, 08.04.2006 dan önceki dönemlere ilişkin olarak eski hükümlere göre kesilmiş ve kesinleşmemiş olan vergi ziyai cezalarından :

- 01.01.2006 tarihinden önce kesilmiş olanların (Tebliğ, Md:3.1.1.)
- 01.01.2006 – 08.04.2006 tarihleri arasında kesilenlerin (Tebliğ, Md:3.1.2.)
- 08.04.2006 tarihinden sonra kesilmiş olanların (Tebliğ Md: 3.1.3)
- Uzlaşma yolu ile kesinleşmiş olanların (Tebliğ Md:4)

Tebliğde açıklandığı gibi 5479 sayılı Kanunla değişik 344 üncü maddeye uygun olarak düzeltilip değiştirilerek verginin bir katı tutarında ceza haline dönüştürülmesi söz konusu olamaz.

Bütün bu cezaların, Anayasa Mahkemesinin iptal kararına uygun olarak, tamamen terkin edilmek suretiyle düzeltilmesi zorunluluğu vardır.

3. Tebliğde yer alan, 01.01.2006 tarihinden sonraki vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak 08.04.2006 tarihinden önce eski hükümlere göre kesilmiş ve kesinleşmemiş olan cezaların yeni hükme göre düzeltilmesi ve 08.04.2006 dan sonra kesilecek vergi ziyai cezalarının yeni hükme göre hesaplanması gerektiği yolundaki görüşler de (Tebliğ Md:3.2.) yanlıştır.

V.U.K. nun 344 uncu maddesinde yer alan eski hükmün iptal kararı ile yürürlükten kalkmış olması ve 08.04.2006 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren yeni 344 üncü madde hükmünün mâkable şâmil olarak bu tarihten önceki vergilendirme dönemlerine ve bu dönemlerle ilgili vergilere teşmilinin mümkün olmaması sebebiyle 08.04.2005 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi ziyai olaylarına da hiç ceza uygulanmaması ve uygulanmış olan cezaların tamamen terkin edilmek suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir.

4. Yukarıda yer alan açıklamaların, V.U.K. nun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verenlere kesilecek 3 kat, vergi ziyai fiillerine iştirak edenlere verilecek 1 kat ve kanunî süresi geçtikten sonra inceleme veya takdir öncesinde beyanda bulunacaklara uygulanacak %50 oranındaki vergi ziyai cezaları açısından da geçerli olacağı tabiidir.

Saygılarımızla.

**“358 SIRA NO’LU VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ  
(R.G. 13.05.2006 – 26167)**

**Kapsam**

Bilindiği üzere, 8/4/2006 tarih ve 26133 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5479 sayılı Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrası değiştirilmiş ve Kanuna geçici 27 nci madde eklenmiştir.

Yapılan bu düzenlemeler ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamaların yapılmasına gerek duyulmuştur.

**1. Vergi Ziyai Cezasına İlişkin Olarak 344 üncü Maddede Yapılan Değişiklik**

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi, 1/1/1999 tarihinden geçerli olmak üzere 4369 sayılı Kanunun 11 inci maddesiyle “Vergi Ziyai Suçu ve Cezası” başlığı altında yeniden düzenlenerek vergi ziyai suçunun tanımı yapılmış ve kesilecek vergi ziyai cezasının gecikme faizine endekslenmesi suretiyle hesaplanma şekli ile bu cezanın kaçakçılık suçları, bu suçlara iştirak ve kendiliğinden verilen beyannameler için ne şekilde uygulanacağı hüküm altına alınmış idi.

Vergi ziyai cezasının gecikme faizine endekslenerek hesaplanmasına ilişkin söz konusu hüküm Anayasa Mahkemesinin E. No. 2001/3, K. No. 2005/4 sayılı kararı ile iptal edilerek bu kararın Resmî Gazete’de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesi kararlaştırılmıştır. (Karar 20/10/2005 tarih ve 25972 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.)

Anılan karar gözönünde bulundurularak, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesinin (diğer fıkra hükümlerinde bir değişiklik yapılmaksızın) ikinci fıkrası yeniden düzenlenmiş olup, bu düzenleme 1/1/2006 tarihinden geçerli olmak üzere 8/4/2006 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Buna göre, 1/1/2006 tarihinden itibaren Vergi Usul Kanununun 341 inci maddesinde yazılı hallerle vergi ziyaya sebebiyet verenlere ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilecektir. Bu ceza; vergi ziyaya 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verenlere üç kat, bu fiillere iştirak edenlere bir kat, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen vergi beyannameleri için ise yüzde elli oranında uygulanacaktır.

**2. Geçici 27 nci Madde ile Yapılan Düzenleme**

5479 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle Vergi Usul Kanununa geçici 27 nci madde eklenmiştir. Bu maddede, 1/1/2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu tarihten sonra ortaya çıkan ve vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren fiiller için ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesileceği, bu cezanın; vergi ziyaya 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, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için de yüzde elli oranında uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Yapılan bu düzenleme ile 1/1/2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu tarihten sonra kesilmiş ya da kesilecek olan vergi ziyai cezalarının 344 üncü maddedeki yeni hüküm esas alınarak uygulanmasına yasal zemin oluşturulmuştur.

**3. Vergi Ziyai Cezasının Vergilendirme Dönemleri İtibariyle Uygulanması****3.1. 1/1/2006 Tarihinden Önceki Vergilendirme Dönemleri****3.1.1. 1/1/2006 Tarihinden Önce Kesilen Vergi Ziyai Cezaları**

344 üncü maddenin 5479 sayılı Kanunla değişmeden önceki ikinci fıkra hükmüne göre hesaplanarak 01/01/2006 tarihinden önce kesilip tebliğ edilen vergi ziyai cezalarından; 01/01/2006 tarihinden önce kesinleşen ancak henüz tahsil edilmemiş olanların takip ve tahsili yolunda gerekli işlemlere devam edilecek, 01/01/2006 tarihinden itibaren kesinleşenler ile bu tebliğin yayımlandığı tarih itibariyle henüz kesinleşmemiş olanlar hakkında ise gerekli düzeltme işlemleri yapılacaktır.

**3.1.2. 1/1/2006 - 8/4/2006 Tarihleri Arasında Kesilen Vergi Ziyai Cezaları**

1/1/2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak, bu tarihten sonra ancak 8/4/2006 tarihinden önce kesilip tebliğ edilen vergi ziyai cezaları hakkında (kesinleşip kesinleşmediğine bakılmaksızın) geçici 27 nci madde hükmü esas alınmak suretiyle gerekli düzeltme işlemleri yapılacaktır. Bunlardan idarî yargı organlarında açılan ve henüz sonuçlanmamış olan davalarla ilgili olarak da gerekli düzeltme işlemleri yapıldıktan sonra durumdan yargı mercileri haberdar edilecektir.

**3.1.3. 8/4/2006 Tarihinden Sonra Kesilecek Vergi Ziyai Cezaları**

1/1/2006 tarihinden önceki dönemlerde neden olunan vergi ziyai cezası kesilmesi gereken fiilere ilişkin olarak 8/4/2006 tarihinden sonra kesilecek vergi ziyai cezaları, Vergi Usul Kanununa eklenen geçici 27 nci madde uyarınca, ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında olacaktır. Ancak vergi ziyasına; kaçakçılık suçlarından birisinin işlenmesi suretiyle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, kaçakçılık fiillerine iştirak halinde bir kat, kanuni süresinde yapılmayan ya da eksik yapılan beyanın daha sonra kendiliğinden yapılması veya tamamlanması halinde de bu ceza yüzde elli oranında uygulanacaktır.

**3.2. 1/1/2006 Tarihinden Sonraki Vergilendirme Dönemleri**

1/1/2006 tarihinden sonraki vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak 8/4/2006 tarihinden önce eski hükümlere göre kesilmiş veya kesinleşmiş olan vergi ziyai cezaları için 5479 sayılı Kanununla getirilen yeni hükme göre işlem tesis edilmesi icap ettiğinden gerekli düzeltme işlemleri yapılacaktır. Bunlardan idarî yargı mercileri nezdinde açılmış bulunan ve henüz sonuçlanmamış olan davalarla ilgili olarak da gerekli düzeltme işlemleri yapılarak durumdan bu mercilere derhal bilgi verilecektir. 8/4/2006 tarihinden sonra vergi ziyai cezasının kesilmesinde, ikinci fıkrası 5479 sayılı Kanununun 12 nci maddesi ile değişen 344 üncü madde hükmünün dikkate alınacağı ise tabiidir.

**4. Uzlaşma Yoluyla Kesinleşmiş Olan Vergi Ziyai Cezalarında Düzeltme**

Tebliğin (3) numaralı bölümünde düzeltme işlemine tabi tutulacağı belirtilen vergi ziyai cezalarından uzlaşma yoluyla kesinleşmiş olanlarda; üzerinde uzlaşılan ceza tutarının, 5479 sayılı Kanunla getirilen yeni hükme göre hesaplanan cezadan fazla olması halinde aradaki fark ile ilgili gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.

Tebliğ olunur.”