

Sirküler Tarihi : 24.03.2008
Sirküler No : 2008/054

VUK'NUN 359'UNCU MADDESİNDE YAZILI FİİLERLE VERGİ ZİYAINA SEBEBİYET VERİLMESİ HALLERİ TARHİYAT ÖNCESİ VE SONRASI UZLAŞMA KAPSAMINA GİRMEMEKTEDİR

Bilindiği gibi, vergi idaresi ile mükellefler arasında ortaya çıkan itilafların yargı mercilerine intikal etmeden idari aşamada çözülmesi yollarından biri uzlaşma müessesesidir. Mevzuatımızda biri tarhiyat öncesi diğeri tarhiyat sonrası olmak üzere iki tür uzlaşma olanağı mevcuttur. Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi, Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun Ek 1-9'uncu maddelerinde düzenlenmiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşma hükümleri ise VUK'nun Ek 11'inci maddesinde yer almaktadır. Gerek tarhiyat öncesi gerekse tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin düzenlemelerde, vergi ziyasına VUK'nun 359'uncu maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar için uzlaşmanın mümkün olmadığı belirtilmiştir. Görüldüğü üzere ağır fiiller olarak nitelendirilebilecek aşağıdaki fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde uzlaşma talebinde bulunulamayacaktır.

“a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- 1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydederler,*
- 2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,*

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar”

Kanun koyucu yukarıdaki fiilleri uzlaşma kapsamı dışına çıkarırken bu iradesini doğrudan 359'uncu maddeye göndermede bulunmak veya fiilleri tek tek saymak yerine, VUK'nun vergi ziyai cezasının düzenleyen 344'üncü maddeye göndermede bulunmuştur.

Gerek VUK'nun Ek 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasında gerekse Ek 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasında *“(344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç)”* ibaresine yer verilmek suretiyle yukarıda belirtilen fiiller dolayısıyla uzlaşma talep edilemeyeceği hükme bağlanmıştı. VUK'nun 344'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası *“Vergi ziyasına 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.”* şeklindeydi.

Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair 5728 Sayılı Kanunla, VUK'nun 344'üncü maddesinin birinci ve ikinci fıkralarının birleştirilmesinden sonra, VUK'nun Ek 1 ve Ek 11'inci maddelerinde yer alan ve 344'üncü maddenin 3'üncü maddesine yapılan atıf boşlukta kalmıştır. Çünkü bu değişiklikten sonra 344'üncü maddenin 3'üncü fıkrası 2'nci fıkra haline dönüşmüştür. 5728 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler, Kanun'un yayım tarihi olan 8.2.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir. (5728 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler 2008/42 sayılı Sirkülerimizde detaylı bir şekilde açıklanmıştır.)

İşte bu atıf sorununu ve boşluğu gidermek amacıyla, Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü ile Tahsili Hakkında 5736 Sayılı Kanun'un 6'ncı maddesi ile, VUK'nun Ek 1 ve Ek 11'inci maddelerinin birinci fıkralarında yer alan *"(344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç)"* ibaresi *"(359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç)"* şeklinde değiştirilmiştir. Bu değişiklik 8.2.2008 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Böylece VUK'nun 359'uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halleri yeniden uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır.

Yapılan değişiklik VUK'nun geçici 27'nci maddesine dayanılarak uygulanan vergi ziyai cezalarına ilişkin tartışmayı da sona erdirmiştir. Bilindiği gibi VUK'nun 344'üncü maddesinde düzenlenmiş bulunan vergi ziyai cezasının Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesinin ardından 5479 sayılı Kanunla vergi ziyai cezası yeniden düzenlenmiş ve 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere vergi ziyasına sebebiyet verenler hakkında ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesileceği hükme bağlanmış ve cezanın gecikme faizinin yarısı tutarında artırılması uygulamasına son verilmiştir. Bu hüküm 1.1.2006 tarihinden itibaren işlenen fiiller için geçerli olduğundan, 5479 sayılı Kanun'la eklenen VUK'nun geçici 27'inci maddesi ile, 1.1.2006 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 kesileceği, vergi ziyasına VUK'nun 359'uncu maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verenlere bu cezanın üç kat uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle 5479 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemeden sonra, ceza uygulamasının dayanağını VUK'nun 344'üncü maddesi değil, geçici 27'nci maddesi oluşturduğundan, geçici 27'inci madde uyarınca üç kat vergi ziyai cezası kesilen hallerde de tarhiyat öncesi veya sonrası uzlaşma talep edilebileceği yolunda görüşler ortaya çıkmıştır.¹

5736 Sayılı Kanunla uzlaşma kapsamına girmeyen haller, VUK'nun 344'üncü maddesine yapılan atıfla değil, doğrudan 359'uncu maddesine yapılan atıfla hüküm altına alındığından, gerek 1.1.2006 tarihinden önce gerekse bu tarihten sonra 359'uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde uzlaşmadan yararlanmak mümkün olamayacaktır.

Saygılarımızla.

¹ Mustafa Tan, *"Üç Kat Vergi Ziyai Cezası Kesilen Tarhiyatlar Uzlaşma Kapsamına Girer mi ?"*, Vergi Sorunları Dergisi , Nisan 2007, Sayı : 223, Sayfa : 28-34