

**İDARİ VERGİ CEZALARININ
TESPİTİNDE KARŞILAŞILAN
SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

,

İÇİNDEKİLER

| | |
|--|----|
| I. VERGİ SUÇU KAVRAMI | 3 |
| II. VERGİ USUL KANUNU'NDA YER ALAN SUÇLAR VE CEZALAR..... | 3 |
| III. İDARİ VERGİ SUÇU KAVRAMI..... | 5 |
| IV- İDARİ VERGİ SUÇUNUN UNSURLARI | 5 |
| 1. KANUNİLİK UNSURU | 6 |
| 2. MADDİ UNSUR | 6 |
| 3. MANEVİ UNSUR | 6 |
| V. İDARİ VERGİ SUÇLARI | 7 |
| 1. USULSÜZLÜK FİİLLERİ VE CEZALARI..... | 7 |
| 1.1. Birinci Derece Usulsüzlük..... | 7 |
| 1.1.1. Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması..... | 7 |
| 1.1.2. VUK'a Göre Tutulması Gereken Defterlerin Herhangi Birinin Tutulmamış Olması | 8 |
| 1.1.3. Defter Kayıtlarının Doğru Bir Vergi İncelemesi Yapılmasına İmkan Vermeyecek Derecede Noksan ve Usulsüz Olması..... | 8 |
| 1.1.4. Çiftçiler Tarafından Ekim ve Sayım Beyanının Süresinde ve Usulüne Uygun Yapılmamış Olması | 9 |
| 1.1.5. VUK'un Kayıt Nizamı Hükümlerine Uyulmamış Olması | 9 |
| 1.1.6. İşe Başlamanın Zamanında Bildirilmemesi..... | 10 |
| 1.1.7. Tasdik Mecburiyeti Olan Defterlerden Herhangi Birinin Tasdik Süresinin Sonundan Başlayarak Bir Ay Geçtikten Sonra Tasdik Ettirilmesi Veya Hiç Tasdik Ettirilmemesi; | 10 |
| 1.1.8. Diğer Ücretler Üzerinden Alman Verginin Tarh Zamanı Geçtiği Halde Tarh Ettirilmemiş Olması..... | 11 |
| 1.1.9. VİV Beyannamesinin VUK'un 342/2. Maddesinde Belirtilen Süre İçinde Verilmesi | 11 |
| 1.2. İkinci Derece Usulsüzlükler..... | 12 |
| 1.2.1. VİV Beyannamesinin VUK'un 342/1 Maddesinde Belirtilen Süre İçinde Verilmesi..... | 12 |
| 1.2.2. Ekim Ve Sayım Beyanlarının Süresi İçinde Ve Doğru Bir Şekilde Yapılmamış Olması..... | 12 |
| 1.2.3. Vergi Kanunlarında Yer Alan Bildirimlerin Zamanında Yapılmamış Olması | 12 |
| 1.2.4. Vergi Karnesinin Sürenin Sonundan Başlayarak 15 Gün İçinde Alınmaması..... | 12 |
| 1.2.5. Tasdiki Zorunlu Defterlerin Herhangi Birinin Tasdik İşleminin Süresinden | 13 |
| 1.2.6. Vergi Beyannameleri, Bildirimler, Evrak ve Vesikaların Kanunen Belli Şekil ve Muhteviyatı ve Ekleri ile Bunlarla İlgili Olarak Yapılan Düzenlemelere İlişkin Hükümlere Uyulmamış Olması | 13 |
| 1.2.7. Hesap veya Muamelelerin Doğruluk veya Açıklığını Bozmamak Şartıyla Bazı Evrak ve Vesikaların Bulunmaması veya İbraz Edilmemesi | 13 |
| 1.2.8. Genel Usulsüzlük Cezaları ile ilgili Diğer Hususlar | 14 |
| 1.3. Değerlendirme | 16 |
| 2. ÖZEL USULSÜZLÜK FİİLLERİ VE CEZALARI | 16 |
| 2.1. Fatura, Gider Pusulası, Müstahsil Makbuzu İle Serbest Meslek Makbuzlarının Verilmemesi, Alınmaması Veya Düzenlenen Bu Belgelerde Gerçek Meblağdan Farklı Meblağlara Yer Verilmesi | 17 |
| 2.1.1. Belge Verme Yükümlülüğüne Uymama | 17 |
| 2.1.2. Belge Almama Eylemi: | 21 |
| 2.1.3. Düzenlenen Belgelerde Gerçek Meblağdan Farklı Meblağlara Yer Verilmesi: | 21 |
| 2.1.4. Eylemin Faili , Tespiti ve Değerlendirme | 22 |
| 2.1.5. Özel Usulsüzlük Cezalarının Vergi Usul Kanunu'nun 336. Maddesi Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği | 27 |
| 3. BİLGİ VERME VE İBRAZ ÖDEVİNİ YERİNE GETİRMEYENLERE (MÜKERRER 355 İNCİ MADDEYE GÖRE) KESİLECEK ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI..... | 28 |
| 3.1. Ceza Kesilmesini Gerektiren Koşullar | 28 |
| 3.2. Süre..... | 29 |
| 3.3. Cezanın katlanması..... | 29 |
| 4. ÖDEME VE TAHSİLATLARINI BANKA, BENZERİ FİNANS KURUMU VE POSTA İDARESİNCE DÜZENLENEN BELGELERLE TEVSİK ZORUNLULUĞUNA UYMAYANLARA CEZA | 29 |
| 5. ELEKTRONİK ORTAMDA BEYANNAME GÖNDERME ZORUNLULUĞUNA UYMAYANLARA KESİLECEK CEZA | 30 |
| 6. YAPILMASI GEREKENLER VE SONUÇ | 30 |
| 6.1. Vergi Kanunlarının Açıklık İlkesine Uygun Olarak Hazırlanması | 31 |
| 6.2. Vergi Kanunlarının Sık Sık Değiştirilmemesi | 31 |
| 6.3. Ceza Tutarlarının Yükseltilmesi..... | 31 |
| 6.4. İdare Ve Yargı Organları Arasındaki Görüş Farklılıklarının Giderilmesi | 32 |
| 6.5. Yargı Organlarının Kendi Aralarındaki Görüş Farklılıklarının Giderilmesi | 33 |
| 6.6. Diğer Uygulamalarla Desteklenmesi | 33 |
| 6.7. Sonuç | 34 |

I. VERGİ SUÇU KAVRAMI

Türk Ceza Hukuku açısından suçun çok değişik tanımları yapılmıştır. Pozitif hukuk açısından suç; isnat kabiliyetine sahip bir şahsın kusurlu iradesinin yarattığı icrai ve ihmali bir hareketin meydana getirdiği, kanunda yazılı tipe uygun, hukuka aykırı ve yaptırım olarak bir cezanın uygulanmasını gerektiren eylemlerdir.¹ Diğer bir tanıma göre suç, kanunun cezalandırdığı fiildir.²

Doktrinde vergi suçunun tanımı, suçun tanımı kadar çeşitlidir. Bu tanımlardan bir kaçını aktarmak gerekirse, vergi suçu; devletin veya amme idaresinin gelir kaynaklarına zarar veren veya vermesi melhuz fiillerdir³. Kanun'un gerekçesi vergi suçunu; "Vergi kanunlarının koyduğu vazife ve mecburiyetlerin mükellefler tarafından cezayı icabettirecek şekilde yerine getirilmemesi vergi suçudur."⁴ şeklinde tanımlamıştır.

Başka bir tanıma göre vergi mükellef ve sorumlularıyla bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin Vergi Usul Kanununda tanımı yapılan davranış biçimiyle vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmesidir.

Yukarıdaki tanımlardan daha geniş bir tanım vermek gerekirse vergi suçu; vergi mükellefi veya vergilendirme işlerinde görevliler tarafından vergi kanunlarında gösterilen maddi ve biçimsel yükümlülüklerle ve mecburiyetlere aykırı olarak işlenen devleti vergi kaybına uğratan, ya da kamu düzenini bozan kanuni tarife uygun ve cezayı gerektiren fiiller olarak tanımlanabilir.⁵

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere vergi suçu;⁶

✓ Vergi mükellefi, vergi sorumlusu veya vergilendirme işlerinde görevlendirilenler tarafından işlenebilir.

✓ Vergi suçları vergi kanunlarında gösterilen maddi ve biçimsel veyahut hem maddi hem de biçimsel yükümlülüklerle aykırı hareket edilmesi suretiyle işlenebilir.

✓ Vergi suçları sonucu devlet vergi kaybına uğrayabileceği gibi, vergi kaybı ihtimali ile kamu düzeni de bozulabilir.

✓ Vergi suçu kanun tarife uygun fiillerdir.

✓ Bu fiillerin vergi suçu olarak nitelendirilmesi için kanunlarda bu fiiller için ceza öngörülmüş olmalıdır.

Genel ceza hukukunda olduğu gibi vergi hukukunda da bir suçun varlığından bahsedilebilmesi için Kanununa aykırı bir hareket (fiil) yapılmış olması yani, bu hareketin; Vergi Usul Kanunu veya diğer vergi kanunlarının mükellef veya sorumlusuna ya da diğer kişilere yüklemiş olduğu hükümlere aykırı olması ve aynı zamanda cezayı gerektirmesidir⁷.

II. VERGİ USUL KANUNU'NDA YER ALAN SUÇLAR VE CEZALAR

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabı ceza hükümlerini düzenlemektedir. Mezkûr kanunun 331. Maddesine göre; "vergi kanunlarına aykırı hareket edenler vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile diğer cezalarla cezalandırılırlar." Doktrinde vergi suçu ayırmada, "idari vergi suçları" "adli vergi suçları" ayırımı kullanılmaktadır. Ayrıca adli vergi suçları için "hapis cezasını gerektiren vergi suçları" deyimini de kullanılmaktadır. İdari Vergi

¹ Ulvi ALACAKAPTAN; **Suçun Unsurları**, Ankara 1967, s.10.

² Mehmet ARSLAN; **Vergi Hukuku**, Alfa kitabevler, İstanbul, 2000, s:197.

³ Sahir ERMAN; **Vergi Suçları**, İstanbul 1988, s.2.

⁴ **Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü VUK ve İzahları**, Yayın No.4, Ankara 1994, s.479.

⁵ Doğan ŞENYÜZ; **Vergi Ceza Hukuku**, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa 2003, s.15.

⁶ ŞENYÜZ; a.g.e. s:14.

⁷ Mehmet TOSUNER; Zeynep ARIKAN; **Vergi Usul Hukuku**, İlkem Ofset, İzmir, 2006, s.265.

suçlarının cezasını vergi daireleri keserken, adli vergi suçlarının cezası mahkemelerce hükmolunmaktadır.

Yukarıda yer verdiğimiz idari vergi suçları ve adli vergi suçları ayrıma göre 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan suçları irdelenecek olursak; İdari vergi suçları; vergi ziyai suçları ve usulsüzlük suçları olarak ikiye ayrılır. Usulsüzlük suçu da genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük suçu olarak ikiye ayrılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 341'nci maddesinde; "Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır.

Yasanın 344'ncü maddesine göre de Vergi ziyai suçu, "mükellef veya sorumlu tarafından 341 inci maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir." Anılan maddenin devamında da Vergi ziyai suçu işleyenlere, ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesileceği, Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı, Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek cezanın yüzde elli oranında uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Vergi ziyai cezasının bir kat veya %50 olarak uygulandığı fiiller kasten veya kusurla işlebildiği halde doktrinde "nitelikli vergi ziyai suçu" **diye adlandırılan ve vergi ziyai cezasının 3 kat kesilmesini gerektiren** vergi ziyai suçu ancak kasten işlenebilir. Yani nitelikli vergi ziyai suçunun taksirle işlenmesi mümkün değildir. Nitelikli vergi ziyai suçunda kastın varlığı veya yokluğunu idare dikkate alamaz görüşüdeyiz. Yani suçun maddi unsuru tamamsa idare üç kat vergi ziyai cezasını kesecek, mükellef kastının olmadığını vergi mahkemesinde ispat edecektir⁸.

Vergi Usul Kanunu'nun 351'nci maddesine göre; Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir. Bu yapıyla usulsüzlükler vergi mükellefiyetine bağlı olarak bildirim, belge alma-verme, belge bulundurma, defter tutma, tasdiki, saklama ve ibrazı vd. hususlara ilişkin aykırılıkları cezalandırmayı amaçlar. Dikkat edildiğinde usulsüzlüklerin mükelleflerin şekli ödevlerini hedef aldığı görülür. Genel usulsüzlük suçunun fiillerine VUK' un 352'nci maddesinde yer verilmiş, aynı maddede bu fiillere uygulanacak cezalarda düzenlenmiştir.

Özel usulsüzlük suçu fiilleri genel usulsüzlük suçu fiillerinde olduğu gibi vergi kanunlarınca öngörülen şekle müteallik ödevlerin yerine getirilmemesine dayanır. Aralarındaki fark özel usulsüzlük suçunun vergi yükümlülüğünü daha çok ihlal etmesi ve buna bağlı olarak vergi ziyai yaratma açısından daha elverişli ortam yaratmasıdır.⁹ Bu nedenle özel usulsüzlük suçu yakın tehlike suçu olarak değerlendirilebilir. Bu suçun cezaları bu nedenle genel usulsüzlük cezalarından daha ağır tespit edilmiştir. Özel usulsüzlük fiilleri VUK' un 353,355 ve mükerrer 355'nci maddelerinde düzenlenmiş ve bu fiillere uygulanacak cezalar da aynı maddelerde öngörülmüştür.

Adli vergi suçları ise, kamu düzenini ve devlet otoritesini ilgilendiren suçlardır. Bu suçlar için öngörülen cezalar; hürriyeti bağlayıcı cezalar olup, Türk Ceza Kanununda tespit edilmiş olan veya ceza mahkemelerince hükmolunacak cezalardır.¹⁰ Bu anlamda,

- Kaçakçılık (VUK md. 359),
- Kaçakçılık suçuna iştirak (VUK md. 360),
- Vergi mahremiyetinin ihlali (VUK md. 362)
- Kamu görevlilerinin mükelleflerin özel işlerini yapması (VUK md. 363) adli vergi suçları kapsamındadır.

⁸ BAYKARA, a.g.e.,s. 261.

⁹ ŞENYÜZ; a.g.e.,s.75.

¹⁰ Nurettin EROĞLU, Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, 2. Baskı, Ankara 1995, s.582.

III. İDARİ VERGİ SUÇU KAVRAMI

Vergi suçları genel olarak idari ve kamusal (adli) vergi suçları olarak ikiye ayrılabilir. İdari vergi suçları ile adli vergi suçlarını karşılaştıracak olursak;

- İdari vergi suçları, daha çok vergi ziyana neden olmanın sonucu olan vergi kanunlarına aykırı davranışlardır. Kamusal vergi suçları ise, kamu düzenini bozucu nitelikte olanlardır.¹¹

- İdari vergi suçları hazine yararını esas alırken adli vergi suçları kamu düzeninin tesisini ve düzenini devamını esas alır.

- İdari vergi suçlarında vergi ziyasını önlemek, gidermek, asıl gaye olduğu halde adli vergi suçlarında amaç şahısların hukuka aykırı eylemlerini önlemek, işleyenleri caydırmaktır.

- İdari vergi suç ve cezalarına ilişkin fiil ve yaptırımlar idari usullerle belirlenirken, adli vergi suçlarına ilişkin fiil ve yaptırımlar adli usullere göre belirlenir.

- İdari vergi suçlarında yaptırım genel olarak parasal ceza olduğu halde, adli vergi suçlarında yaptırım ise hürriyeti bağlayıcı cezalardır.

- İdari vergi suçlarına ilişkin uygulanan cezalar bir idari işlem olduğundan idari yargı denetimine tabi iken, adli vergi suçlarına ilişkin cezalara ceza mahkemelerince hükmolunur.

- İdari vergi suçları vergi ziyasının meydana gelmesini engellemeyi amaç edinirken, adli vergi suçları kamu düzenini ihlal niteliği ağır basan ve devlet otoritesinin zaafa uğramasına sebep olacak fiilleri engellemeyi amaçlar.

- İdari vergi suçlarında ceza için fiillerde kasıt veya taksirin var olup olmadığı aranmazken, adli vergi suçlarında cezalandırmada temel unsurlardan biri fiillerin kasıt içinde işlenmesidir. İdari vergi suçlarının vatandaşların devlete karşı kabahat türünden fiillerle işlendiği kabul edilir.¹²

Cezalar ise toplumun suç karşısındaki tepkisi olup, kanunun suç saydığı eylemler için öngörülen yaptırım olarak tanımlanabilir.¹³ Vergi cezaları da, vergi kanunlarının suç saydığı eylemler bakımından, bu niteliktedir. VUK'nda vergi idaresi tarafından kesilmesi ve ceza mahkemelerince hükmolunması öngörülen vergi cezalarının amacı, vergi kanunlarına aykırı davranmaya eğilimli vergi mükellefleri ve diğer idare edilenler üzerinde caydırıcı etki yaparak, vergi alacağının zamanında ve az kayıpla tahsilinin sağlanmasıdır.¹⁴

IV- İDARİ VERGİ SUÇUNUN UNSURLARI

Vergi suçunu anlayabilmek, bu konu ile ilgili sorunları çözebilmek için, suç unsurları itibariyle incelemek gerekir. Çeşitli hukuki metinlerde, idari vergi suçları unsurları itibariyle incelenmektedir. Vergi hukuku doktrininde vergi suçları, unsurları itibariyle incelenmektedir¹⁵. Danıştay da bir çok Kararı'nda (Örneğin Dn. 3. D.'nin, 16.12.1998 tarih ve E. 1997/3369, K. 1998/4588 sayılı Kararı, Dn. 4. D.'nin, 29.01.1999 tarih ve E. 1998/4001, K. 1999/144 sayılı Kararı.)

¹¹ Kamil MUTLUER; "Vergi Suç ve Cezalarına İlişkin Görüşler ve Vergi Suç ve Cezalarında Yapılması Düşünülen Değişiklikler", *Yaklaşım Dergisi*, Şubat 1994, s.12.

¹² Doğan SOYASLAN; *Yürütme Organının Suç ve Ceza Koyma Yetkisi*, Kazancı Yay. No:77, Ankara -1999 s:111; ŞENYÜZ; a.g.e., s.18-19

¹³ ŞENYÜZ; a.g.e., s.11.

¹⁴ Turgut CANDAN; *Vergi Suçları ve Cezaları*, Ankara 1995, s.16-33.

¹⁵ CANDAN, a.g.e., s. 63.

, “cezai yaptırıma bağlanmış olan fiilin tüm unsurları ile oluşmuş bulunduğu saptanmadıkça, faile ceza uygulanmayacağı yolundaki genel ceza hukuku ilkesi, idari cezalar için de geçerli olduğundan...” ifadeleri ile bu hususa işaret etmektedir. İdari vergi suçunun unsurları, kanunilik, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılıktır.

1. Kanunilik Unsuru

Kanunilik, fiilin kanunda yazılı suç tanıma (kalıbına) uygun olmasıdır. Buna kanunilik unsuru yerine tipiklik de denilmektedirler. Bir fiil, kanunda tanımlanmış suç tanımına/kalıbına uymazsa cezalandırılmaz. Örneğin bilanço usulünde defter tutanlarca yevmiye defteri ve envanter defterinin tasdik ettirilmemesi idari vergi suçunu oluştururken, defteri kebir’in tasdik ettirilmemesi kanunda suç olarak tanımlanmadığından vergi suçunu oluşturmaz.

2. Maddi Unsur

Suçun maddi kanunda tanımlanmış suç kalıbına uygun insan eylemidir. Hukukta eylem, hareket ve bu harekete bağlı yani bu hareket nedeniyle ortaya çıkmış olan dış dünyadaki değişikliği, yani sonucu birlikte ifade eden bir kavramdır¹⁶. İdari vergi suçları ve cezaları esas itibarıyla VUK’un 344, 351, 352, 353 ve mükerrer 355. maddelerinde tanımlanmıştır. VUK’un 344/II. maddesinde yapılan yollama dolayısıyla adli vergi suçlarını düzenleyen 359. maddenin de aynı zamanda üç kat olarak kesilecek idari vergi suçlarının maddi unsurunu da düzenlediğini belirtmek gerekir. İdari vergi suçlarında maddi unsur, Vergi Kanunlarının emrettiği davranışta bulunmamak veya yasakladığı hareketi yapmaktır.

İdari vergi suçlarını vergi ziya suçu ve usulsüzlük suçları diye ikiye ayırabiliriz. Usulsüzlük suçlarının çoğu, kanunun yap dediğini yapmamak şeklinde ortaya çıkar. Yani vergi suçlarının çoğu ihmali suçtur. Örneğin, beyannamelerin süresinde verilmemesi, defterlerin tutulmaması veya zamanında tasdik ettirilmemesi, işe başlamanın bildirilmemesi veya diğer bildirimlerin yapılmaması gibi. Vergi ziyayı suçlarının ise genelde icrai hareketlerle oluştuğunu söyleyebiliriz. Daha vergi ödememek veya hiç ödememek saikiyle belge düzenlememek veya sahte fatura kullanmak gibi.

Öte yandan bazı eylemler hem idari vergi suçunun hem de adli verginin suçunun maddi unsurunu oluşturabilir. Örneğin daha vergi ödemek veya ödememek için sahte fatura kullanma fiili gibi. Bilindiği üzere sahte fatura kullanmak Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesi uyarınca kaçakçılık suçuna girmektedir ve adli cezayla birlikte vergi ziyayı oluşmuşsa idari vergi cezasının da uygulanmasını gerekli kılmaktadır.

İdari vergi suçları sonucu (neticesi) bakımından, sonucu olan ve olmayan vergi suçları olarak ikiye ayrılır. Vergi ziyayı suçu sonucu olan bir suçtur. Vergi ziyayı (kayıbı) yok ise bu suç da yoktur. Dolayısıyla vergi ziyayı cezası kesilemez. Örneğin, fatura kesmeme çoğunlukla vergi kaybına da neden olur. Ancak fatura kesilmemesine rağmen, (zarar olması veya devreden KDV bulunması nedeniyle) vergi kaybı oluşmamış ise vergi ziyayı cezası kesilemez. Çünkü vergi ziyayı suçu sonucu olan bir suçtur ve sonuç oluşmamıştır.

Vergi ziyayı suçu dışındaki idari vergi suçları sonucu olmayan daha doğrusu sırf hareket suçlarıdır. Bu suçlarda hareket yapıldığında suç oluşmuş olur. Yukarıdaki örneği tekrarlırsak mal tesliminden itibaren yedi günlük süre geçtiği anda, fatura düzenlememe suçu oluşur ve VUK’un 353/I maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilir. Hâlbuki yukarıda belirttiğimiz gibi aynı eylem hemen vergi ziyayı suçunu oluşturmaz. Bunun için vergi kaybının olup olmayacağının beklenilmesi gerekir¹⁷.

3. Manevi Unsur

İdari vergi suçları kasten işlenebileceği gibi taksirle de işlenebilir. Suçun işlenmiş

¹⁶ Bekir Baykara, *Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku*, 2008, s.258.

¹⁷ BAYKARA, a.g.e., s.260.

sayılması için en azından kişinin taksiri bulunmuş olacaktır¹⁸. İdari vergi suçları kusurla işlenebileceğinden “kusursuz vergi cezası olmaz” yargısına varılabilir. Dolayısıyla Kanunun emrettiği ödevlerin yerine getirilmemesi veya yasakladığı eylemin gerçekleşmesi, yapanın kusurluluğunu göstermesi bakımından yeterli sayılmaktadır. İdari vergi suçunu işleyene ceza verilebilmesi için kişinin ayrıca kusurlu davrandığının kanıtlanmasına gerek bulunmadığı gibi, suçu işleyen kusurunun kanıtlanması idareden istenemez. Bu nedenle kişinin cezadan kurtulabilmesi için varsa kusurluluğunu ortadan kaldıran nedeni kendisi kanıtlamak zorundadır. İdari vergi cezalarında kusurluluğu ortadan kaldıran haller mücbir sebep ile yanılma halleridir.

V. İDARİ VERGİ SUÇLARI

Vergi Usul Kanununda yer alan idari vergi suçları yukarıda da belirttiğimiz üzere usulsüzlük cezaları ile vergi ziyai cezasıdır.

1. USULSÜZLÜK FİİLLERİ VE CEZALARI

Usulsüzlük cezaları, devletin herhangi bir gelir kaybına uğrayıp uğramadığına bakılmaksızın, kayıt ve belge düzeninin yerleştirilmesi amacıyla belirlenen usul hükümlerine uyulmamış olması neticesinde verilen cezalardır. 213 Sayılı VUK'un 351. maddesine göre “usulsüzlük”, “*vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmamasıdır.*” Usulsüzlük belli cezalara bağlanmış olup, bu cezaların uygulanması için vergi ziyamın doğmuş olması şartı aranmaz. Usulsüzlük fiilleri, Vergi Usul Kanununda iki ana grup halinde tespit edilmiştir. Birinci grup, birden fazla vergi ile ilgili olan ve genel usulsüzlükler olarak isimlendirilebilecek fiillerdir. İkinci grup fiiller ise sadece bir vergi veya belli bir olayla ilgili özel usulsüzlük fiilleridir.

Genel usulsüzlük fiilleri VUK'un 352. maddesinde iki derece itibarıyla düzenlenmiştir. Konuya ilişkin hususlar aşağıdaki gibidir. Öte yandan cezayı gerektiren usulsüzlük aynı zamanda Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinde yer alan re'sen takdir nedenlerinden ise ceza iki kat olarak uygulanmaktadır.

1.1. Birinci Derece Usulsüzlük

1.1.1. Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması

Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden tahakkuk eden vergi ve harçlarla ilgili beyannamelerin süresinde verilmemesi veya süresinde verilmemesi birinci derece usulsüzlük suçu olarak sayılmıştır. Ancak ilgili kanunda açıkça beyanname verme zorunluluğu belirtilmemiş bir vergi için bu hükmün uygulanabilmesi, ilgili vergi Kanunu'nun Maliye Bakanlığına beyanname verme zorunluluğu getirme konusunda yetki vermiş olması halinde mümkündür¹⁹. Bilindiği üzere katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, gelir vergisi, kurumlar vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi beyannameleri mutlaka ilgili buldukları dönemler için verilmesi gereken beyannamelerdir. Bu dönemde mükellefin zarar etmiş olması veya vergiye tabi bir işlemi bulunmaması ilgili bulunduğu beyannamenin verilmemesini gerektirmez. Öte yandan emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi gibi vergiler içinde arazi de olsa

¹⁸ Doğan ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, 5. Baskı, 2011, s.35.

¹⁹ Mehmet Ali ÖZYER,

mükellefiyet doğduğu takdirde beyanname verilmesi gereken vergilerdendir.

Beyannamenin verilmemesi veya süresinden sonra verilmesi re'sen takdiri de gerektirdiği için usulsüzlük cezası İki kat kesilir. Ancak süresinde verilen beyannameye ilave olarak daha sonra ilk beyanın düzeltilmesi amacıyla verilen beyannameler için usulsüzlük cezası kesilmez. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227. maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden bir kısım beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi mecburiyeti getirilmiştir. Özel usulsüzlerle ilgili bölümde de değinileceği gibi, beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmemesi halinde usulsüzlük cezası değil de özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

1.1.2. VUK'a Göre Tutulması Gereken Defterlerin Herhangi Birinin Tutulmamış Olması

Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması zorunlu olan defterler şunlardır.:

- ✓ İşletme hesabı defteri,
- ✓ Çiftçi işletme defteri
- ✓ Serbest meslek kazanç defteri
- ✓ Yevmiye defteri,
- ✓ Envanter defteri
- ✓ İmalat defteri,
- ✓ Deftei kebir
- ✓ Damga vergisi defteri
- ✓ Yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri
- ✓ Damda vergisi defteri
- ✓ Banka ve sigorta muameleleri vergisi defteri

Vergi Usul Kanunu'nun ikinci kitabında sayılan ve tutulması zorunlu defterlerden birinin tutulmamış olması halinde birinci derece usulsüzlük fiili işlenmiş sayılır. Bu fiil aynı zamanda re'sen takdir nedeni de olduğu için usulsüzlük cezası iki kat kesilir. Vergi Usul Kanunu'nun verdiği yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca tutulma zorunluluğu getirilen defterlerin tutulmamış olması da bu kapsamda değerlendirilmelidir. Bu defterlerin tutulmaması nedeniyle vergi ziyayı meydana gelmemesinin cezanın kesilmesi açısından önemi yoktur. Envanter defteri tutması gerekirken bu defteri tutmadığı tespit edilen bir mükellefin vergi ziyama sebep olmadığı anlaşılrsa bile iki kat birinci derece usulsüzlük cezası kesilir.

1.1.3. Defter Kayıtlarının Doğru Bir Vergi İncelemesi Yapılmasına İmkan Vermeyecek Derecede Noksan ve Usulsüz Olması

Defter kayıtlarının doğru bir vergi incelemesine imkân vermemesi durumu, genel olarak vergi inceleme elemanları tarafından takdir ve tespit edilecek bir durumdur. Vergi inceleme elemanında bu şekilde bir kanaat oluşması halinde ceza uygulanacaktır. Genellikle;

- ✓ kayıtların karıştırıldığı,
 - ✓ hesapların yanlış veya eksik olduğu,
 - ✓ giderlere ilişkin belge bulunmadığı,
 - ✓ sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılarak kayıt yapıldığı,
 - ✓ kayıt dışı satışların tespit edildiği,
- durumlarda bu fiilin işlendiği kabul edilir.

Bu durum ayrıca VUK'un 30. maddesine göre, re'sen takdiri de gerektirdiğinden, usulsüzlük cezası iki kat olarak kesilecektir.

1.1.4.Çiftçiler Tarafından Ekim ve Sayım Beyanının Süresinde ve Usulüne Uygun Yapılmamış Olması

Vergi Usul Kanunu'nun 245'inci maddesine göre; "Muhtar ve ihtiyar heyetleri, hiç beyanda bulunmamış olanları beyanda bulunmağa, yanlış veya hakikate aykırı beyanda bulunmuş olanları beyanlarını düzeltmeğe davet ederler. Buna rağmen beyanda bulunmayanları veya beyanlarını düzeltilmeyenleri verilen sürenin sonundan başlayarak 15 gün içinde, mütalaaları ile birlikte ve yazılı olarak vergi dairesine bildirirler. Bu ihbar üzerine vergi dairesince yapılacak tahkikat neticesine göre işlem yapılır." İşte muhtar ve ihtiyar heyetleri tarafından beyanda bulunmaya veya beyanını düzeltmeye çağrılan kimselerin, bu davete süresinde icabet etmemeleri hali I'inci derece usulsüzlük fiili olarak sayılmıştır. Bu davete uymayanları muhtar ve ihtiyar heyetleri vergi dairesine bildirir. Vergi dairesi de, beyanda bulunmadığı veya eksik beyanda bulunduğunu tespit ettiği çiftçilere VUK'un 352/I-5'inci maddesi uyarınca birinci derece usulsüzlük cezası kesecektir.

1.1.5.VUK'un Kayıt Nizamı Hükümlerine Uyulmamış Olması

Vergi Usul Kanunu'nun 215-219 uncu maddelerinde düzenlenen kayıt nizamına ilişkin hükümlere uyulmaması birinci derece usulsüzlük sayılır. Vergi Usul Kanunu'na göre;

✓ Aksine düzenleme olmadığı müddetçe kayıtların Türkçe tutulması ve kayıtlarda Türk Parası kullanma zorunluluğu bulunmaktadır. (VUK. Md.215)

✓ Tutulması mecburi defterler mürekkeple veya makine ile yazılır. Kopye kağıdı kullanılması ve ıstampa ve sair damga aletleriyle kopye konulması da caizdir. Ancak bilumum defterlerde hesaplar kapatılıncaya kadar toplamlar geçici olarak kurşun kalemi ile yapılabilir (VUK. Md.216)

✓ Yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir. Diğer bilumum defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir.

✓ Defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz bir hale getirmek yasaktır (VUK. Md.217)

✓ Defterlerde kayıtlar arasında usulen yazılmaya mahsus olan satırlar, çizilmeksizin boş bırakılamaz ve atlanamaz.

✓ Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz. (VUK. Md.218)

✓ Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.

✓ Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermez.

✓ Serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir. (VUK. Md.219)

Buna göre mesela yanlış yazılan bir hesap tutarına ilişkin yevmiye kaydında yanlış yazılan tutarın üzeri çizilerek doğrusunun yazılması suretiyle yapılan düzeltmede kayıt nizamına

uyulmamış olunur. Tutulması zorunlu olmayan defterlerde yapılan hatalar nedeniyle bu hükme istinaden ceza kesilemez. Deftere hiç kayıt yapılmamış olması halinde bu bende göre değil 2 nci bende göre ceza kesilir. Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır. Bu nedenle takvim yılı kapandıktan sonra yapılan incelemelerde bir defterle ilgili olarak tespit edilen tüm usulsüzlükler için tek ceza kesilir.

1.1.6. İşe Başlamanın Zamanında Bildirilmemesi

VUK'un 168. maddesine göre, gerçek kişilerde işe başlama bildirimleri, işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde kendilerince veya 1136 sayılı Avukatlık Kanununa göre ruhsat almış avukatlar veya 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarınca, şirketlerin kuruluş aşamasında işe başlama bildirimleri ise işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde ticaret sicili memurluğunca ilgili vergi dairesine yapılır. Şirketlerin işe başlama bildirimleri dışında yapılacak bildirimler ile işi bırakma ve değişiklik bildirimleri, bildirilecek olayın vukuu tarihinden itibaren bir ay içerisinde mükellef tarafından yazılı olarak vergi dairesine yapılır. Bu sürede işe başlamanın bildirilmemesi veya süresinden sonra bildirilmesi birinci derece usulsüzlük fiilini oluşturur.

1.1.7. Tasdik Mecburiyeti Olan Defterlerden Herhangi Birinin Tasdik Süresinin Sonundan Başlayarak Bir Ay Geçtikten Sonra Tasdik Ettirilmesi Veya Hiç Tasdik Ettirilmemesi;

Notere tasdik mecburiyeti olan defterler;

- ✓ İşletme hesabı defteri,
- ✓ Çiftçi işletme defteri
- ✓ Serbest meslek kazanç defteri
- ✓ Yevmiye defteri,
- ✓ Envanter defteri
- ✓ İmalat defteri,
- ✓ Damga vergisi defteri
- ✓ Yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri;

Bu kanunla cevaz verilen hallerde yukarıda yazılı olanların yerine kullanılacak olan defterler de tasdike tabi tutulur. Defter tutmak zorunda olan mükellefler, bunları aşağıda yazılı zamanlarda tasdik ettirmeye mecburdurlar:

- ✓ Ötedenberi işe devam etmekte olanlar defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda;
- ✓ Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda;
- ✓ Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muaflikten çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde;
- ✓ Tasdike tabi defterlerin dolması dolayısıyla veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce. (VUK. Md. 221)
- ✓ Defterlerini ertesi yılda da kullanmak isteyenler Ocak ayı, hesap dönemleri Maliye Bakanlığınca tespit edilenler bu dönemin ilk ayı içinde tasdiki yeniletmeye mecburdurlar. (VUK. Md. 222)

Defterler, iş yerinin, iş yeri olmıyanlar için ikametgahın bulunduğu yerdeki noter veya

noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar, menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acentalar için borsa komiserliği tarafından tasdik olunur.

Tasdik makamı, bu Kanuna göre tasdike getirilen defterleri sosyal güvenlik ile ilgili kuruluşların mevzuat hükümlerine bağlı kalmaksızın tasdik eder.

Defterler anonim ve limited şirketlerin kuruluş aşamasında, şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili memuru veya noter tarafından tasdik edilir. (VUK. Md.223)

Bu defterlerin, tasdik süresinin bittiği tarihten başlayarak bir ay geçtikten sonra tasdik ettirilmeleri, bentte yer alan parantez içi hükme göre, defterlerin hiç tasdik ettirilmemesi olarak sayılmıştır. Bu nedenle bu süre geçtikten sonra tasdik ettirilenler ile hiç tasdik ettirilmeyen defterler için birinci derece usulsüzlük cezası kesilir. Bu süreden sonra tasdik ettirilen defterler hiç tasdik ettirilmemiş sayıldıklarından, Vergi Usul Kanunu'nun 30 uncu maddesinin 3 numaralı bendine göre re'sen takdiri gerektiren bu fiil için iki kat ceza kesilir.

Defteri kebirin tutulması mecburi olmakla birlikte bu defterin tasdik ettirilememiş olması halinde usulsüzlük cezası kesilmez. Çünkü bu defter Vergi Usul Kanunu'nun 220 nci maddesinde tasdiki mecburi defterler arasında sayılmamıştır.

Bu hüküm Kanunların verdiği yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca tutulma ve tasdik zorunluluğu getirilen defterler için de uygulanır. Nitekim vergi idaresi, 20 Seri No'lu Damga Vergisi Genel Tebliği ile tutma ve tasdik ettirme zorunluluğu getirilen damga vergisi defterini tasdik ettirmeyen döner sermayeli kuruluş için kesilen usulsüzlük cezasını kanuna uygun bulmuştur.

1.1.8. Diğer Ücretler Üzerinden Alman Verginin Tarh Zamanı Geçtiği Halde Tarh Ettirilmemiş Olması.

GVK'nın 109. maddesine göre, Diğer(*)ücretlerde, hizmetin ifa olduğu takvim yılının ikinci ayında, takvim yılı içinde işe başlanması halinde, işe başlama tarihinden itibaren bir ay içinde tarh edilmesi gerekmektedir. Diğer ücret sahipleri vergilerini kanunun belirlediği sürede tarh ettirmeleri gerekir. Bu yükümlülüğe uyulmaması birinci derece usulsüzlük cezası gerektirir.

1.1.9.VİV Beyannamesinin VUK'un 342/2. Maddesinde Belirtilen Süre İçinde Verilmesi

VUK'un 342. maddesine göre, VİV beyannamesi vermeyen mükellefler için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün beklenir. Bu süre içinde beyanname verilmesi halinde vergi ziyayı olmamış sayılır. Bu süre geçtikten sonra mükellefe beyanname vermesi için tebliğ yapılmak şartıyla yeniden 15 günlük ek süre verilir. Bu şekilde verilen ikinci 15 günlük süre içinde beyanname verilmesi birinci derece usulsüzlük fiilini oluşturur.

Veraset ve İntikal Vergisinde beyanname vermeyen mükellefler için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün bekleneceği ve bu süre içinde beyanname verilmesi halinde vergi ziyayı doğmamış sayılacağı, VUK'un 342'nci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bunun için mükellefe herhangi bir tebliğde bulunmak gerekmez. Bu süre içinde beyanname verilmesi halinde vergi ziyayı cezası kesilememekle birlikte, VUK'un 352/II-1'inci maddesi uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

Bu süre geçtikten sonra mükellefe beyanname vermesi için tebliğ edilmek şartıyla yeniden 15 günlük süre verileceği ve bu süre içinde beyanname verilmesi halinde vergi ziyayı meydana gelmeyeceği de 342'nci maddede belirtilmektedir. Ancak bu sürede beyanname verilmesi halinde, VUK'un 352/I-11'inci maddesi uyarınca birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

Örnek: Türkiye’de 1.6.2011 tarihinde ölen Yavuz Bey’in mirasçılarının, veraset ve intikal vergisi beyannamesini 1.11.2011 tarihi itibariyle verilmemiş olduğu vergi dairesince tespit edilmiştir. Bunun üzerine vergi dairesi mirasçılara beyanname vermeleri için 15 günlük ek süre veren yazıyı yazmış ve söz konusu yazı 15.11.2001 tarihi itibariyle ilgililere tebliğ edilmiştir. Bunun üzerine Yavuz Beyin mirasçıları 20.11.2001 tarihinde beyanname vermişlerdir.

Yavuz Bey’in mirasçılarının 1.10.2011 tarihine kadar veraset ve intikal vergisi beyannamesini vermeleri gerekmektedir. Ancak beyanname 342’nci maddenin birinci fıkrasında belirtilen 15 günlük ek sürede de (16.10.2011 tarihine kadar) verilmemiştir. Birinci ek sürenin işlemesi için vergi dairesi tarafından tebliğ yapılmasına gerek yoktur. Mirasçılar, vergi dairesi tarafından tebliğ edilerek verilen ikinci 15 günlük ek süre içinde beyannamelerini verdiklerinden, birinci derece usulsüzlük cezası kesilecek, ancak 342’nci madde gereğince vergi ziyayı cezası kesilmeyecektir.

1.2. İkinci Derece Usulsüzlükler

1.2.1.VİV Beyannamesinin VUK'un 342/1 Maddesinde Belirtilen Süre İçinde Verilmesi

Belirtildiği üzere veraset ve intikal vergisi beyannamesinin, beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün içinde verilmesi halinde ikinci derece usulsüzlük cezası kesilir.

Emlak Vergisi Kanunu’nun 27’nci maddesi uyarınca, süresinde beyanname verilmemesi halinde beyanname verme süresinin sonundan başlayarak iki ay beklenir. Emlak vergisi beyannamesinin bu ek süre içinde verilmesi halinde vergi ziyayı doğmamış sayıldığından vergi ziyayı cezası kesilmeyecek, ancak VUK’un 352/II-1’inci maddesi gereğince ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

Veraset ve intikal vergisi ile emlak vergisi beyannamelerinin, VUK’un 342’nci maddesi ve EVK’nın 27’nci maddesinde belirtilen ek sürelerden sonra verilmesi veya hiç verilmemesi halinde ise, 352/I-1’inci madde uyarınca birinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

1.2.2.Ekim Ve Sayım Beyanlarının Süresi İçinde Ve Doğru Bir Şekilde Yapılmamış Olması

VUK'un 243. maddesinde belirtilen şekilde ekim ve sayım beyanında bulunmayan veya eksik beyanda bulunan çiftçilere ikinci derece usulsüzlük cezası kesilir.

1.2.3.Vergi Kanunlarında Yer Alan Bildirimlerin Zamanında Yapılmamış Olması

Vergi kanunlarına göre, mükelleflerin bildirimde bulunmaları gereken konularda bildirimde bulunmamaları ikinci derece Özel usulsüzlük fiilini oluşturur. Bildirim yapılması gereken hususlar VUK'da ve diğer vergi kanunlarında belirtilen bildirimlerdir. Ancak yukarıda da belirtildiği gibi, işe başlamayı bildirme yükümlülüğüne uyulmaması birinci derece usulsüzlük fiili oluşturduğundan, bu fiil için ikinci derece usulsüzlük cezası uygulanması söz konusu değildir.

1.24.Vergi Karnesinin Sürenin Sonundan Başlayarak 15 Gün İçinde Alınmaması

VUK'un 247. maddesinde vergi karnesi almak zorunda olanlar sayılmıştır. Esas itibariyle gelir vergisi kanunda belirtilen indirimlerden faydalanmak isteyenler ile gelir vergisi kapsamında gelir elde edenlerin vergi karnesi alma zorunlulukları 206 Seri No.lu GVKGT ile kaldırılmıştır. Bu durumda sadece GVK kapsamında diğer ücret elde edenlerin vergi karnesi alma zorunlulukları vardır. İşte bu zorunluluğa karne alma süresinden itibaren 15 gün geçmiş olmasına rağmen uymayan diğer ücretlilere, ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

1.2.5. Tasdiki Zorunlu Defterlerin Herhangi Birinin Tasdik İşleminin Süresinden İtibaren 1 Ay İçinde Yapıtırılması

Tasdik işlemine ilişkin hususlar VUK'un 221. maddesinde belirtilmiştir. Bu maddede belirtilen sürenin sonundan başlayarak bir ay içinde tasdik yaptırılması ikinci derece usulsüzlük fiilidir. Yukarıda belirtildiği gibi, bir ay geçtikten sonra tasdik yaptırılmış olması veya hiç tasdik yaptırılmamış olması birinci derece usulsüzlük fiilini oluşturur.

1.2.6. Vergi Beyannameleri, Bildirimler, Evrak ve Vesikaların Kanunen Belli Şekil ve Muhteviyatı ve Ekleri ile Bunlarla İlgili Olarak Yapılan Düzenlemelere İlişkin Hükümlere Uyulmamış Olması

Düzenlenmesi zorunlu beyanname, belge ve benzeri evraktaki geçerlik şartı olmayan bilgi veya unsurların eksikliği, ebatlara uyulmamış olması, istenen bildirim verilmemesi gibi şekli aykırılıklar aksine hüküm bulunmadıkça, 352/II-7'nci madde uyarınca ikinci derece usulsüzlük kapsamında değerlendirilmektedir. Beyannamelerde yer alması gereken, mükellefin adresine veya kimliğine ilişkin bilgilerde eksiklik bulunması bu kapsamda değerlendirilir. Bastırılan faturalarda her bir örneğe kaçınıcı örnek olduğu yazılmamış olması da bu nevi usulsüzlükten sayılır.²⁰ Ancak bu usulsüzlüklerden bazıları diğer maddelerde daha ağır cezayla yaptırıma bağlanmıştır. Örneğin belge basımıyla ilgili görevlerini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine 353'üncü maddenin 8 numaralı bendine göre özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Diğer yandan geçerlik şartı olan unsurların eksikliği nedeniyle idarece özel usulsüzlük sayılan fiiller, yargı tarafından bu bent kapsamında değerlendirilebilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 230'ncü maddesinde faturanın ihtiva etmesi gereken asgari bilgiler belirtilmiştir. Bu bilgilerin eksikliği faturayı geçersiz kılmaz. Bu nedenle zorunlu unsurlarında eksiklik bulunan bir faturanın (örneğin fiyat ve bedelin yazılmaması gibi) hiç düzenlenmemiş sayılarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekir.

Bu bent uyarınca kesilecek usulsüzlük cezasında, tespit adedine göre mi, yoksa tespit edilen usulsüzlük adedine göre mi uygulanacağı tartışma konusudur. Ancak tespit edilen usulsüzlük adedine göre ceza uygulanması, beyannamede yer alması gereken birden fazla bilginin eksik olması veya birden fazla faturada şekli hususlara uyulmamış olması hallerinde olduğu gibi, bu cezanın çok ağır bir şekilde uygulanması sonucunu doğuracaktır. Kanun Koyucunun amacının da bu olmadığı söylenebilir. Bu doğrultuda, VUK m.352/II-7'ye göre ceza uygulanırken ceza tutarının hesaplanmasında belge adedinin değil, tespit adedinin dikkate alınması gerekir.²¹

1.2.7. Hesap veya Muamelelerin Doğruluk veya Açıklığını Bozmamak Şartıyla Bazı Evrak ve Vesikaların Bulunmaması veya İbraz Edilmemesi

²⁰ 'Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Karaman Valiliğine gönderdiği 23.11.1995 tarih 65416 sayılı yazı', ÖZYER, s.599

²¹ Kemal UZUN, "VUK 352/II-7'ye Göre Kesilecek Usulsüzlük Cezalarında Tespitin Önemi", *Vergi Dünyası*, Maliye HUD Yayını, Haziran 1998, Sayı: 202, s.71

Özel usulsüzlük cezasını gerektirmeyen, kayıtların tevsiki açısından ihtiyaç olan bazı belgelerin bulunmaması veya bulunmasına rağmen ibraz edilmemesi bu bent kapsamında ikinci derece usulsüzlük cezasını gerektirmektedir.

1.2.8.Genel Usulsüzlük Cezaları ile ilgili Diğer Hususlar

Genel usulsüzlük cezalarının uygulanmasında; işlenen fiilin re'sen takdiri gerektirmesi, beyannamenin pişmanlıkla verilmesi, özel usulsüzlük fiili ya da vergi ziyayı ile birleşmesi veya tekrarlanması durulmada cezanın uygulanması özellik arz etmektedir.

1.2.9.1. Genel Usulsüzlük Fiilinin Re'sen Takdiri Gerektirmesi

Usulsüzlük fiilinin aynı zamanda re'sen takdiri gerektirmesi halinde, Kanuna bağlı Cetvel'de yazılı cezalar iki kat olarak uygulanır. Re'sen takdiri gerektiren usulsüzlük fiilleri, 352 nci maddede birinci derece usulsüzlük olarak gösterilen fiillerden ilk üçü ile gene birinci derece usulsüzlük sayılan, defterlerin tasdik ettirilmemiş olması ve veraset ve intikal vergisi beyannamesinin ikinci ek süreye rağmen verilmemiş bulunmasıdır. Kanunda yazılı her fiil ayrı bir usulsüzlük teşkil eder. Ve ayrı ceza uygulanmasını gerektirir. Ancak, usulsüzlük fiillerinden biri diğerinin tabii ve zorunlu sonucu ise, fiil tek sayılmaktadır. Danıştay kararlarında, defterlerin tutulmamış, beyannamenin de verilmemiş olması, birbirine bağlı ve biri diğerinin tabii sonucu olan fiiller olarak kabul edilmekte ve tek fiil için usulsüzlük cezası uygulanması gerektiği esas benimsenmektedir. Ancak uygulamada her bir fiil diğerinden bağımsız düşünülmemekte ve her biri için ayrı ceza kesilmektedir. Çünkü defter tutmamış bir mükellef, beyannamesini verebilir.

1.2.9.2. Genel usulsüzlüğün özel usulsüzlük fiili ile birleşmesi

Bazı hallerde genel usulsüzlük fiilleri özel usulsüzlük fiilleri ile birleşir. Belli bir fiil hem genel usulsüzlük hem de özel usulsüzlük cezasının uygulanmasını gerektirir.

Kanuni defterlerden herhangi birinin tutulmaması veya ibraz edilmemesi 352 nci maddeye göre birinci derecede genel usulsüzlük fiili teşkil eder. Vergi Usul Kanunu'nun kayıt nizamına ait hükümlerine uyulmaması, keza birinci, derece usulsüzlük fiilidir. Bunun yanında Vergi Usul Kanununun 219/c madde hükmüne göre kayıtların günü gününe tutulması gereken serbest meslek kazanç defterinin tutulmaması, ibraz edilmemesi veya günü gününe kayıt yapılmaması özel usulsüzlük fiilleri arasında sayılmıştır. Bu hallerde genel ve özel usulsüzlük cezalarından her ikisinin de mi kesileceği yoksa sadece özel usulsüzlük cezası ile mi yetinileceği sorunu ile karşılaşılır. Vergi idaresi, 143 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, belirtilen durumlarda sadece Özel usulsüzlük cezasının kesileceğini, ayrıca genel usulsüzlük cezası uygulanmayacağını açıklamıştır. Genel usulsüzlük cezasının, örneğin bir sermaye şirketinde, daha yüksek tutarda olması da bu sonucu değiştirmeyecektir.

1.2.9.3. Beyannamelerin pişmanlıkla verilmesi

Vergi beyannamelerinin kanuni süre geçtikten sonra pişmanlıkla verilmesi halinde, usulsüzlük cezası uygulaması aşağıdaki şekilde yapılmaktadır.

Pişmanlıkla verilen beyannamede zarar bildirilmesi veya gösterilen matraha vergi isabet etmemesi halinde, vergi idaresi pişmanlık talebini geçerli saymamakta, re'sen takdir yoluna gitmektedir. İki kat usulsüzlük cezası almaktadır. (Rahsin sonundaki-kararlardan da anlaşılacağı üzere "Danıştay'm anlayışı farklıdır).

Pişmanlıkla verilen beyannamede, vergi ödenmesini gerektiren matrah bildirilmiş olmakla beraber, pişmanlık şartlarının mevcut olmadığı veya yerine getirilmediği hallerde, re'sen takdir gereği doğmakta ve usulsüzlük cezası iki kat olarak alınmaktadır.

Pişmanlıkla verilen beyannameye göre vergi ödenmesini gerektiren matrah bildirildiği ve diğer şartlar da yerine getirildiğinde, usulsüzlük cezası kesilmemektedir. (63 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği) (Bu konularda ayrıca pişmanlık ve İslah bahsindeki açıklamalara bakılması).

1.2.9.4. Vergi Ziyayı ile Genel Usulsüzlük Fiilinin Birleşmesi

Vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir.

Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyasına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyayı cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmaline mani değildir.

1.2.9.5. Usulsüzlük Fiilinin Tekrarı

Ayrı ayrı yapılmış olan usulsüzlükten dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. Ancak, 352'nci maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde birden fazlasının herbiri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir. Aynı nev'i usulsüzlükten maksat, fiillerin 352'inci maddede gösterilen derece ve fıkralar itibariyle yekdiğerine mutabakatıdır.

Genel usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

Buna göre, bir takvim yılı içinde değişik fiillerle aynı neviden usulsüzlük suçları işlenmesi halinde, usulsüzlük suçlarından birincisi için ceza tam kesilir, diğer usulsüzlük suçları için ise ayrı ayrı olmak üzere, birincisine uygulanan cezanın dörtte biri kesilir. Örneğin, muhtasar beyannamenin verilmemesi birinci derece usulsüzlük fiilidir. Bir takvim yılında on iki aya ait muhtasar beyannamenin verilmemesi halinde, aynı neviden on iki usulsüzlük fiili işlenmiş olur. Her fiil için ayrı ceza kesilir. Fakat usulsüzlüğün türü aynı olduğu için, birinciyi izleyen cezalar dörtte bir oranında uygulanır.

Yukarıda da belirtildiği gibi usulsüzlükte cezanın dörtte bir oranında uygulanabilmesi, işlenen usulsüzlük suçunun aynı neviden olması şartına bağlıdır. VUK'un 337. maddesine göre, aynı neviden usulsüzlükten maksat ise, fiillerin 352. maddede gösterilen derece ve fıkralar itibariyle mutabık olmasıdır. Buna göre, aynı derece kapsamına girmekle birlikte, farklı bentlere tekabül eden usulsüzlükler aynı neviden sayılmayacaktır. Aynı neviden usulsüzlük sayılması için fiillerin hem aynı derece, hem de aynı bent kapsamına girmeleri gerekmektedir.

Öte yandan aynı neviden sayılan usulsüzlük suçlarında, birinci suça tam, sonrakilere ise birincisine kesilen cezanın dörtte birinin kesilebilmesi için gerekli bir diğer şart da usulsüzlük fiillerinin aynı takvim yılı içinde işlenmiş olmasıdır. Dolayısıyla aynı neviden olsa bile, farklı takvim yıllarında işlenen usulsüzlük suçlarında bu hükmün uygulanması mümkün değildir.

İlgili bölümde açıklandığı gibi, VUK'un 352. maddesine göre, usulsüzlük fiili aynı zamanda VUK'un 30. maddesi kapsamında re'sen takdiri de gerektiriyorsa, cezası iki kat olarak kesilir. Örneğin, VUK'un 352. maddesinde kanunen tutulması gerekli defterlerin birinin tutulmaması birinci derece usulsüzlük fiili olarak tanımlanmıştır. Aynı fiil VUK'un 30. maddesinde re'sen takdir nedeni olarak da öngörülmüştür. İşte bu durumda usulsüzlük fiillerinde cezanın iki kat olarak kesilmesi gerekmektedir.

Bu durumda da re'sen takdiri gerektiren usulsüzlük suçunun, bir takvim yılı içinde aynı neviden olmak üzere tekrar işlenmesi halinde, sonraki suçlara uygulanacak ceza VUK'un 337. maddesi çerçevesinde ilk suça uygulanacak cezanın dörtte biri oranında olacaktır. Örneğin aslı 200 birim olan usulsüzlük cezası, fiilin aynı zamanda re'sen takdiri de gerektirmesi halinde 400 birim olarak uygulanacaktır. Aynı fiilin takvim yılı içinde tekrar işlenmesi halinde, bu kez ceza %25 oranında uygulanacak yani $(400 \times \%25=)$ 100 birim olarak hesaplanacaktır.

Öte yandan VUK'un 339. maddesine göre, usulsüzlük fiilinin cezanın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekrar işlenmesi halinde, tekerrür nedeniyle ceza dörtte bir oranında artırılır. Ancak aynı neviden usulsüzlüğün aynı takvim yılında işlenmesi durumu özellik arz eder. Zira yukarıda belirtilen VUK'un 337. maddesine göre, aynı takvim yılında aynı neviden birden fazla usulsüzlük fiili işlenmesi halinde, birden fazlasının her biri için birinciye kesilen cezanın dörtte biri uygulanacaktır. Dolayısıyla bir taraftan indirilen usulsüzlük cezasının, diğer taraftan artırılması gerekmektedir. Esasında söz konusu hükümler birbiriyle çelişir durumdadır.

Konuya ilişkin vergi idaresi uygulaması ise aşağıdaki gibidir.

Örneğin, 1999 yılı Şubat ve Ağustos ayları KDV beyannamesinin verilmemesi nedeniyle, usulsüzlük cezası kesilmiş ve Şubat ayına ilişkin ceza Haziran 1999 tarihinde kesinleşmiştir. Usulsüzlük cezasının aslı 100 birimdir.

Bu durumda Şubat ayına ilişkin olarak normal şekilde 100 birim üzerinden ceza kesilecektir. Ağustos ayma ilişkin ceza birinci ceza ile aynı neviden olup, VUK'un 337. maddesine göre birinciye kesilen cezanın dörtte biri yani 25 birim olarak hesaplanacaktır. VUK'un 339. maddesine göre ise bu tutara baz cezanın dörtte biri oranında ilave yani 250 birim ilave edilecektir. Bu durumda Ağustos ayına ilişkin 50 birim ceza kesilecektir.

Mükellefin aynı suçu 2000 yılı Mayıs ayında tekrar işlemesi halinde ise, takvim yılı geçtiğinden VUK'un 337. maddesine göre indirim uygulaması söz konusu değildir. Bu nedenle ceza aslı olan 100 birim üzerinden indirim yapılmayacaktır. Ancak VUK'un 339. maddesi bu halde de uygulanacak ve ceza aslına 25 birim ilave yapılacak ve 125 birim ceza uygulanacaktır.

1.3. Değerlendirme

Usulsüzlük cezaları vergi ziyana yol açacak fiilleri işlemeye yönelmiş olanları uyarma amacını taşıyan önleyici cezalardır. Usule ilişkin hükümlerin yeterli derecede uygulanamaması, sonuçta vergi ziyayı doğurması muhtemel usulsüzlüklerin önlenememesi, ekonominin kayıt dışı birimlerini teşvik ettiği gibi, kayıt içindeki yükümlülerin de kayıt dışına çıkmalarına yol açılması sonucunu doğurmaktadır. Söz konusu sonuçların en önemli etkisi ise, mali idarenin etkin çalışmaması ve aslında kayıt ve belgeye dayanması gereken denetimin etkin yapılamaması suretiyle vergi kayıp ve kaçığının artması olacaktır.

Açıklanan nedenlerle, vergi kanunlarında yer alan usule ilişkin hükümlerin uygulanmasına daha titizlikle eğilimesi ve suç-ceza orantısı doğrultusunda cezaların işlenen suçu caydırabilecek seviyeye getirilmesi, bazı usulsüzlüklerin ise kamu düzenini ihlal ettiği dikkate alınarak hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması gerekmektedir.

2. Özel Usulsüzlük Fiilleri Ve Cezaları

Vergi ceza hukukumuzda vergi mükellef ve sorumlularının vergi kanunlarında yazılı bazı belge ve defterleri düzenleme, bulundurma, verme ve alma gibi yükümlülüklerine aykırı davranışlardan dolayı genel usulsüzlük cezalarına nazaran daha ağır olan özel usulsüzlük cezaları öngörülmüştür.

2.1. Fatura, Gider Pusulası, Müstahsil Makbuzu İle Serbest Meslek Makbuzlarının Verilmemesi, Alınmaması Veya Düzenlenen Bu Belgelerde Gerçek Meblağdan Farklı Meblağlara Yer Verilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 353/1. maddesine göre verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların herbirine, her bir belge için 10.000.000 liradan (402 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2011'den itibaren 170 -TL) aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 5.000.000.000 lirayı (402 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2011'den itibaren 80.000 -TL) geçemez.

Maddeye göre; fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu ile ilgili özel usulsüzlük eylemleri, Bu belgelerin düzenleme mecburiyetleri olanlarca olanlarca;

- ✓ Verilmemesi,
- ✓ Alınmaması,
- ✓ Ve bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesidir.

Belge vermeme eyleminin oluşumu, her şeyden önce, Vergi Usul Kanununun anılan maddelerinde yazılı belgelerin kanunda veya kanunun vermiş olduğu yetkiye dayanılarak idarece yapılan düzenlemelerde öngörülen şekle uygun olarak basılı ciltlerinin temin edilip bulundurulması, bunların vergi ile ilgili muamelelerde usulüne veya gerçeğe uygun şekilde düzenlenmeleri ve muamelenin diğer tarafına iletilmeleri aşamalarını kapsamaktadır.

2.1.1. Belge Verme Yükümlülüğüne Uymama

2.1.1.1. Bulundurma Yükümlülüğüne Aykırı Davranılması:

Usul mevzuatına göre, fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzunun, kullanılmaya başlanılmadan önce, adı geçen Bakanlıkla anlaşması bulunan matbaalardan birinde bastırılması²² veya noterden tasdik ettirilmesi zorunludur. Bu yükümlülüğünü yerine getirmeyen, yani belgelerin düzenlenmelerini gerektiren muamelenin yapılmasından, örneğin, emtia satışından önce, anlaşmalı matbaada basılı veya noterden tasdikli ciltleri temin etmeyen vergi mükellefi, vergi ile ilgili tüm muamelelerini usulüne uygun ve eksiksiz olarak yasal defterlerine kaydetmiş bulursa dahi, vergi ile ilgili muamelelerinde belge düzenleyip vermemiş; bu mükellefe muamelede bulunan kişi bakımından da belge alınmamış sayılır²³.

Başka bir anlatımla; anlaşmalı matbaada basılı veya noterden tasdikli ciltlerin bulundurulmaması, vergi ile ilgili muamelelerde belge verilmediğine ve alınmadığına karinedir.

²² Dan. 4. D., 21.9.1990, E: 1988/392, K: 1990/2358;

CANDAN/TEKGÜZDÜZ/ÇEVİKBAŞ., a.g.e, Vesikalar, sh. 30: Mükellefi olduğu vergi dairesinin bulunduğu ildeki matbaa yerine, başka bir ilde bulunan anlaşmalı matbaaya bastırılmış olan belgelerin, kanunun aradığı usul ve şekil kurallarına uygun olmak şartı ile geçerli kabul edilmesi gerektiği hk.

²³ Dan. 3. D., 19.11.1987, E: 1986/2826, K: 1987/2618, Danıştay Dergisi, S: 70-71, sh. 133: VUK.nun Mük. 257. maddesinin vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan 159 sayılı Genel Tebliğe göre, faturaların noter tasdikli olması veya anlaşmalı matbaada basılması gerektiği; geçerlik şartı olan bu koşula uymayan faturaların hiç düzenlenmemiş sayılmaları gerekeceğinden, kesilen özel usulsüzlük cezasının yerinde olduğu hk.; Aynı D., 30.3.1988, E: 1987/1736, K.1988/1008: Aynı yolda karar.

2.1.1.2. Düzenleme Yükümlülüğüne Aykırı Davranılması:

Belge düzenleme yükümlülüğüne aykırı davranılması, belgenin hiç düzenlenmemesi ve düzenlenmemiş sayılmasıdır. Belge düzenleme yükümlülüğüne aykırı davranılması; yani hiç belge düzenlenmemesi veya düzenlenen belgenin hiç düzenlenmemiş sayılması, bulundurma yükümlülüğüne aykırı davranışta olduğu gibi, vergi ile ilgili muamelelerde belge verilmediğinin ve alınmadığının karinesidir.

2.1.1.3. Belgenin Hiç Düzenlenmemiş Olması:

353'üncü maddenin l'inci bendinde yazılı belgeleri düzenlemek zorunda olanlarla bu belgelerin düzenlenmesini gerektiren (zorunlu kılan) muameleleri yaptıklarında, ilgili belgeyi düzenleyip, muamelenin diğer tarafına vermekle yükümlüdürler. Ortada, belge düzenlenmesini gerektiren bir muamelenin bulunmasına karşın²⁴, bu yükümlülüğe aykırı davranarak, belge düzenlemeyen vergi mükellefi, bu muameleyle ilgili olarak belge vermemiş sayılacağından, l'inci bent kapsamına giren özel usulsüzlük suçu işlemiş olur.

2.1.1.4. Belgenin Hiç Düzenlenmemiş Sayılması:

Vergi Usul Kanununun 232, 234, 235 ve 236'ncı maddelerinde yazılı belgelerin hukuken geçerli sayılabilmeleri, belge düzenine ilişkin usul, şekil ve zaman koşullarına uyularak düzenlenmiş olmalarına bağlıdır. Bu usul, şekil ve zaman koşulları, Vergi Usul Kanununda ve bu Kanunun vermiş olduğu yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulan idari metinlerde gösterilmiştir. Bu koşullara uyulmaksızın düzenlenen belgeler, kimi durumlarda, hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır.

1. Düzenlenen belgenin noter tasdikli veya Maliye Bakanlığıyla anlaşmalı matbaalarda basılı olmamasıdır. Bu nitelikteki belge, hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır²⁵.

2. Düzenlenen belgenin Vergi Usul Kanununda veya idari düzenlemelerde öngörülen zorunlu bilgileri içermemesidir.

Yukarıda, Vergi Usul Kanununun 352'nci maddesinin ikinci fıkrasının 7'nci bendinde öngörülen ikinci derece usulsüzlük eylemleri ile ilgili açıklamalardan hatırlanacağı üzere, anılan Kanunun 227'nci maddesine 3505 sayılı Kanunla eklenen üçüncü fıkrası hükmüne göre, bu nitelikteki belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılması gerekmektedir.

Bununla birlikte; bu konuda da, Danıştay vergi dava daireleri arasında görüş birliği yoktur. Örneğin; Danıştay Dördüncü Dairesi, 20.1.1992 gün ve E: 1991/1687, K: 1992/112 sayılı kararında, davacının tarihsiz olarak düzenleyip vermiş olduğu faturaları hiç düzenlenmemiş sayılarak kesilen özel usulsüzlük cezasına karşı açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararını onayan Ankara Bölge İdare Mahkemesinin kararına karşı Danıştay Başsavcılığı'nca yapılan kanun yararına bozma istemini kabul ederken, "Vergi Usul Kanununun söz konusu 353'üncü maddesinin birinci fıkrasına göre özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için, madde hükmünde sayılan belgelerin verilmemiş ve alınmamış olduğunun saptanması gereklidir. Zira cezayı gerek-

²⁴ Dan. 4. D., 2.10.1990, E: 1988/1444, K: 1990/2778: İnşaat müteahhitlerinin daire satışlarında fatura düzenlemek zorunda oldukları, bu yükümlülüğe aykırı davranışları halinde Özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekeceği hk.; Dan. 3. D., 23.9.1992, E: 1990/1139, K: 1992/2769: Kendi zirai işletmesinde ürettiği pamuğu ticari işletmesini devreden vergi mükellefinin zirai ürün alımında bulunduğu; bu nedenle, müstahsil makbuzu düzenliyerek zirai stopaj yapması gerekeceğinden, bunu yapmamış olmasının, Özel usulsüzlük suçunu oluşturduğu hk.; Aynı D., 20.4.1994, E:1994/2069 K: 1994/1254: Hak edişler için ayrıca fatura düzenlenmesinin gerektiği hk.; Dan. 7. D., 10.11.1987, E: 1987/662, K: 1987/2517: Götürü usulde vergi mükelleflerine satış yapan fırıncının fatura düzenlemesi gerektiği hk.

²⁵ Dan. 3. D., 19.11.1987, E: 1986/2826, K: 1987/2618, Danıştay Dergisi, S: 70-71, sh. 133: VUK.nun Mük. 257. maddesinin vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan 159 sayılı Genel Tebliğe göre, faturaların noter tasdikli olması veya anlaşmalı matbaada basılması gerektiği; geçerlik şartı olan bu koşula uymayan faturaların hiç düzenlenmemiş sayılmaları gerekeceğinden, kesilen özel usulsüzlük cezasının yerinde olduğu hk.; Aynı D., 30.3.1988, E: 1987/1736, K.1988/1008: Aynı yolda karar

tiren fiillerinin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı yolundaki genel ceza hukuku ilkesi karşısında varsayım ya da kıyas yoluyla ceza kesilmesi mümkün olmamaktadır. Hadisede Davacının yaptığı satıştan dolayı fatura vermediği tespit edilmediğine göre, anılan Kanunun 227'nci maddesinden hareketle, bu belgenin verilmediğinden ve alınmadığından söz edilmesine de imkan yoktur. Ortada, yapılan satış nedeniyle tanzim edilmiş ve alıcıya verilmiş bir fatura mevcuttur. Bu fatura üzerindeki tarih noksanlığından oluşan fiilin, Vergi Usul Kanununun 352'nci maddesi hükmü karşısında II'nci derece usulsüzlük fiilini oluşturmakta olduğu ve müeyyidesinin de bu madde hükmü dahilinde tayininin gerekeceği kuşkusuzdur. Kanunun 352'nci maddesindeki hükmün a- çıklığı karşısında, düzenlenip verildiği sabit olan faturada tarih bulunmamasının, 353'üncü maddede öngörülen özel usulsüzlük cezasını getireceğinin kabulünde isabet yoktur." gerekçesine dayanmaktadır²⁶. Aynı Daire, 21.6.1993 gün ve E: 1991/1635, K: 1993/3102 sayılı kararında da²⁷, sevkedilen mal miktarı ile alıcının vergi dairesi ve hesap numarası ile ilgili bilgileri içermeyen sevk irsaliyesinin noksan düzenlenmesinin, fiilen düzenlenmiş olan belge hiç düzenlenmemiş kabul edilerek özel usulsüzlük cezası kesilmesinde kanuna uyarlık bulunmadığını söyleyerek, yukarıda vermiş olduğumuz içtihadını sürdürmüştür. Daha sonra, bu içtihadı, diğer vergi dava dairelerinden de katılanlar olmuştur²⁸.

3. Halk arasında "naylon fatura " diye adlandırılan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturalarla, bu nitelikteki diğer belgelerdir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi düzenlemekle veya kullanmakla güdülen amaca göre değişir:

- ✓ Belgesiz alınan emtianın belgelendirilmesi amacıyla sahte belge kullanılmış olabilir.
- ✓ Belgesiz giderlerin belgelendirilmesi amacıyla sahte belge kullanılmış olabilir.
- ✓ Giderleri arttırmak amacıyla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmış olabilir.
- ✓ Katma değer vergisi indiriminden yararlanmak amacıyla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmış olabilir.
- ✓ Sahte belge, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinde öngörülen vergi tevki/atından

kaçınmak amacıyla kullanılmış olabilir. Örneğin; üreticiden almış olduğu zirai mahsulün alım bedelinden gelir vergisi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi mükellefi, kimi paravan kişi ve kuruluşlarca düzenlenen içeriği itibariyle gerçeği yansıtmayan (naylon) faturaları kullanarak, zirai ürün alımını tüccardan yapılmış gibi göstermekte ve bu yolla söz konusu yükümlülükten kaçınmaktadır. Bu durumda; içeriği itibariyle gerçek olmadığı tespit edilen faturanın geçersiz sayılması tabiidir. Bu faturaların geçersiz sayılmalarının doğal sonucu, zirai ürünün tüccardan değil, müstahsilden alınmış olduğudur . Zira, zirai ürünün, tüccardan alındığı biçimsel olarak fatura düzenine uygun olan ve gerçeği yansıtan faturalarla kanıtlanmadıkça, asli kaynağı olan üreticiden alınması esastır. Vergi Usul Kanununun 235'inci maddesine göre de, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler, gerçek usulde vergiye tabi olmayan

²⁶ R.G., 10.3.1992-21167.

²⁷ CANDAN/TEKGÜNDÜZ/ÇEVİKBAŞ, a.g.e., Ceza Hükümleri, sh. 68/6.

²⁸ Dan.3.D., 30.12.1999, E: 1998/2073, K: 1999/4996, DD. 103, sh. 287: VUK.nun 227. nci maddesinde, bu madde uyarınca hiç düzenlenmemiş sayılan belge için herhangi bir cezai yaptırım öngörülmediğinden; bu nitelikteki belge dolayısıyla özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceği hk.; VDDGK., 25.9.1998, E: 1997/330, K: 1998/219, DD. 99, sh. 106: Tarihin yazılmamasının, faturanın hiç direnmemiş sayılmasını gerektirmeyeceği hk.; Dan.3.D., 1.7.1998, E: 1997/993, K: 1998/2720, DD. 99, sh. 151: Turistik tur için İngilizce düzenlenen faturaları gerçeğe aykırı olduğu saptanmadan, salt Türkçe düzenlenmediğinden bahisle, VUK.nun 227/3. fıkrası uyarınca hiç düzenlenmemiş sayılmayacağı; eylemi, özel usulsüzlük cezası değil, 352/1-6. bendi uyarınca usulsüzlük cezası gerektireceği lk.; Dan.3.D., 14.2.1996, E: 1995/2884, K: 1996/470: Gider pusulasında tevkif edilen verginin oranı ile net tutarının ve fon kesintilerinin gösterilmemiş olmasının özel usulsüzlük eylemi olduğu hk. (VÜK.227/3, 352/11); Dan.4.D., 9.10.2000, E: 1999/2588, K: 2000/3948: Sevk irsaliyesinde taşınan emtianın ağırlığının yazılmamasının, sevk irsaliyesinin hiç düzenlenmemiş sayılmasını gerektirmediği hk.; Dan.3.D., 24.3.1998, E: 1996/6564, K: 1998/1037: Faturada müşteri hesap numarasının olmamasının, faturanın hiç düzenlenmemiş sayılmasını gerektirmeyeceği hk..

çiftçilerden satın aldıkları ürünün bedelini ödedikleri sırada, iki nüsha makbuz tanzim ve bunlardan birini imzalayarak çiftçiye vermeye ve diğerini de ona imzalatarak almaya mecburdur. Dolayısıyla; zirai ürün alımlarında sahte fatura kullanılması, bu yükümlülüğe aykırı davranılmış; başka anlatımla, müstahsil makbuzu düzenlenip verilmemiş olması anlamına gelir. Bu ise, Vergi Usul Kanununun 353'üncü maddesinin 1 'inci bendinde tanımlanan anlamda özel usulsüzlük eylemidir. Bununla birlikte; uygulamada, bu durumda, özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiğini söyleyen dava dairelerinin²⁹ aksine, Danıştay Dördüncü Dairesi, zirai ürün a- lımında kullanılan faturaların içeriği itibariyle gerçek dışı olduğu yolunda yapılan tespitin özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için yeterli olmadığı; ayrıca, cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı yolundaki genel ceza ilkesi uyarınca, zirai ürün satıcıları da tespit edilmeden özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceği görüşünde olmuştur³⁰. Daha sonra, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu da, bu görüşe katılan kararlar vermiştir . Ancak, Genel Kurul'un sahte fatura kullanılması durumunda zirai ürünün, asıl kaynağından; yani, müstahsilden alınmış sayılacağını söyleyen kararlarının olduğu da unutulmamalıdır³¹.

✓ Komisyon geliri elde etmek amacıyla, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge

düzenlenmiş olabilir. Komisyon geliri karşılığında bu nitelikli belge düzenleyeninde gerçekte satmış olduğu emtia, yapmış olduğu hizmet bulunmadığından, düzenlenmesi gereken bir belge de mevcut değildir. Bu nedenle, komisyon geliri karşılığında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenleyene Özel usulsüzlük cezası kesilmez³².

4. Düzenleme zamanı ile ilgili koşula aykırı davranılmasıdır. Vergi Usul Kanununun 231 'inci maddesinin 5'inci bendinin son cümlesi, malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren yedi gün içinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılmasına amirdir. Bu düzenleme karşısında; anılan yedi günlük süre geçtikten sonra düzenlenen fatura, Kanunda öngörülen veya Maliye Bakanlığınca belirtilen biçime uygun ve zorunlu bilgileri içeriyor olsa dahi, hiç düzenlenmemiş sayılacağından; bu durum, özel usulsüzlük eylemi oluşturur . 231 'inci maddenin son cümlesin- dekine benzer bir düzenlemeye gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu ile ilgili maddelerde yer verilmemiştir. Bu duruma bakarak, anılan belgelerin, düzenlenmeleri gereken tarihten sonra düzenlenmeleri halinde de geçerli olacakları, yani hukuki değerlerini yitirmeyecekleri sonucuna ulaşılabilir.

Bu açıklamalarımıza göre; sonuç olarak, faturanın düzenlenmesini gerektiren muamelelerin yapıldığı tarihten itibaren yedi gün içinde; diğer belgelerin ise, düzenlenmelerini gerektiren muamelelerin yapıldıkları sırada düzenlenmeleri gerektiğini söyleyebiliriz.

2.1.1.5. Verme Yükümlülüğüne Aykırı Davranılması:

Vergi Usul Kanununun 232, 234, 235 ve 236'nı maddelerinde yazılı fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzunun düzenleyenler tarafından muhataba hangi süre içinde iletilmesi gerektiği konusunda bir açıklık olmamakla birlikte, normal koşullarda söz edilen belgelerin düzenlenme süresi içinde ya da en geç belgelerin kaydına ilişkin süre içinde karşı tarafa ulaştırılmış olması gerekmektedir. Buna karşılık; usulüne uygun olarak düzenlenen belge, almaktan kaçınması nedeniyle muhataba ulaştırılmıyorsa, belge vermeme eylemi

²⁹ Dan.3.D.,17.4.1992, E: 1989/3215, K: 1992/1459, Danıştay Dergisi, S.86, sh.194.; Dan.3.D., 30.1.1996, E: 1995/1343, K: 1996/240: Belge vermeme ve almama eylemlerinin iki ayrı özel usulsüzlük eylemi olduğu; bu eylemlerden birini yapana özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için, diğer eylemi yapanın da tespitinin gerekmeyeceği hk.

³⁰ 23.11.1988, E: 1988/2235, K: 1988/4057, CANDAN/TEKGÜNDÜZ/ÇEVİKBAŞ, a.g.e., Ceza Hükümleri, sh. 64.; Dan.4.D., 16.3.1998, E: 1997/7, K: 1998/958: Satıcı ve alıcı birlikte tespit edilmeksizin, salt alıcının ifadesine dayanılarak satıcı adına özel usulsüzlük cezası verilemeyeceği hk.; Dan.4.D., 16.10.2000, E: 1999/2288, K: 2000/4079: Özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için, belge düzenlenmediğinin tespitinin yeterli olmadığı; kime düzenlenmediğinin de, tespiti gerektiği hk.

³¹ Dan.VDDGK., 21.6.2002, E: 2002/105, K: 2002/325.

³² Dan.7.D., 30.4.2001, E: 2001/241, K: 2001/1440: Sahte yazar kasa fişi düzenleme faaliyetinden elde edilen gelir için fatura düzenlenmemesi ve vergi dairesine bildirilmemesi nedeni ile özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezalarının kesilemeyeceği hk.

oluşmaz. Ancak, bunun, ilgili tarafından geçerli belgelerle (örneğin; PTT alındısı ile) kanıtlanması gerekir. Buna karşılık; alıcının protestosuna rağmen muhataba ulaştırılmayan belge, düzenleyenin kayıtların usulüne uygun olarak ve zamanında geçirilmiş bulursa dahi, özel usulsüzlük eylemi gerçekleşmiş olur. Zira, vergi ziyamı önleyen bu durum, Kanun koyucu'nun belgenin düzenlenip verilmesinden beklediği amacın gerçekleşmesini sağlayamaz.

2.1.2. Belge Almama Eylemi:

Vergi Usul Kanununun 353'üncü maddesinin l'inci bendinde yer alan düzenleme ile, fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu düzenlenmesini gerektiren muamelenin karşı tarafı olan kişi ve kuruluşlar, belge düzenlemekle yükümlü bulunan taraftan, ilgili belgenin düzenlenmesini, düzenlenen belgenin kendilerine verilmesini istemek ve verilen belgeyi almak zorundadırlar. Yaptıkları muamele dolayısıyla düzenlenmesi gereken belgeyi istemeyen ve almayanlar da, belge vermeyenler gibi cezalandırılmıştır. Ancak, muhatabın, istemesine karşın belgeyi düzenleyenlerden ya da düzenlemekle yükümlü olandan belge alamamışsa alamadığını geçerli bir biçimde kanıtlanması gerekir. Belge alma yükümlülüğünün yerine getirilme zamanı ile ilgili açık bir düzenleme mevcut değildir. Belge almama yükümlülüğünün getiriliş amaçlarından birisi, düzenlemekle yükümlü olanın bu yükümlülüğünün zamanında yerine getirilmesinin sağlanması olduğuna göre, belge alma yükümlülüğünün de anılan yükümlülüğün yerine getirilmesi ile ilgili zamanlarda yerine getirilmiş bulunması gerekeceği tabiidir³³.

2.1.3. Düzenlenen Belgelerde Gerçek Meblağdan Farklı Meblağlara Yer Verilmesi:

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin tevsikine yarayan belgelerin, kanunda veya kanunun vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan idari düzenlemelerde gösterilen şekle uygun bulunmaları ve gerekli bilgileri içermeleri, geçerli sayılabilmeleri için zorunludur. Bununla birlikte; şeklen belge düzenine uygun bulunan belgelerin, kimi zaman, muamelenin gerçek miktarını içermemeleri olasıdır. Başka anlatımla; belge, muamelelerin gerçek miktarından daha az bir miktar için düzenlenmiş olabilir. Bu durumda; vergiyi doğuran muamelenin; örneğin, satış işleminin gerçek bedelinin belgede yazılı miktar dışında kalan kısmı için belge düzenlenmemiş; emtia satışının, satış bedelinin bu kısma ilişkin miktarı belgesiz olarak gerçekleştirilmiş demektir. Bu durum, bentte düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi hali olarak açıklanmıştır. Dolayısıyla; satış işleminin belgesiz olarak gerçekleştirilen bu kısmı için, 353'üncü maddenin ilk bendi uyarınca, özel usulsüzlük cezası kesilmesi mümkündür³⁴.

³³ Dan. 3. D., 25.2.1988, E: 1987/1999, K: 1988/636; Fatura alma yükümlülüğünü on gün içinde yerine getirmeyen davacı adına özel usulsüzlük cezası kesilmesinde kanuna aykırılık olmadığı hk.

³⁴ Dan. 3. D., 10.4.1991, E: 1990/729, K: 1991/1527, CANDAN/TEKGÜN- DÜZ/ÇEVİKBAŞ, a.g.e., Ceza Hükümleri, sh.74: Fatura tanzimi ve faturanın şekliyle ilgili 229 ve 230. Maddeler uyarınca faturada malın cinsi veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarının noksansız olarak gösterilmesinin zorunlu olduğu; maddelerde, faturanın noksan düzenlenebileceğine dair bir kuralın yer almadığı; olayda da, müşteri ifadelerinde, satışı yapılan daire ve işyerlerinin bir kısmı ile ilgili faturalarda satış bedelinin noksan gösterilmiş olduğunun anlaşıldığı; bu durumda, düzenlenen fatura, faturada gösterilen meblağ için geçerli olacağından, düzenlenen faturalarda gösterilmeyen satış bedelleri toplamı üzerinden kesilen özel usulsüzlük cezasında isabetsizlik bulunmadığı hk.; Dan. 3. D., 16.12.1993, E: 1993/1035, K: 1993/2078: Aynı yolda karar.; VDDGK., 11.1.2002, E: 2001/446, K: 2002/10: Düşük bedelle fatura düzenlenmesi halinde, özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için karşı tarafın da, tespitine gerek olmadığı; kesilen cezada kanuna aykırılık bulunmadığı hk..

³⁴ 26.11.1987, E: 1985/5795, K: 1987/3578, Danıştay Dergisi, S. 70-71, sh. 189.

2.1.4. Eylemin Faili , Tespiti ve Değerlendirme

Özel usulsüzlük eyleminin faali söz konusu belgeleri düzenlemekle yükümlü olanlar, aldıkları mal veya hizmet karşılığında bu belgeleri almak zorunda olanlar, ya da düzenledikleri belgeleri noksan tutarlı düzenleyenlerdir.

Vergi inceleme elamanlarınca yapılan randıman incelemesi ve/vaya kaydi/fiili envanter neticesinde olması kayıtlı satış miktarının olması gereken satış miktarından noksan olması halinde aradaki farkın belgesiz satıldığı / kayıt ve beyan dışı bırakıldığı kabul edilmektedir. Söz konusu satış miktarı varsa iç emsal, yoksa dış emsal fiyatı tespit edilerek fiyatlandırılmaktadır. Hesap edilen tutara katma değer vergisi de ilave edilmek suretiyle toplam tutar üzerinden, 170,00 TL'den az olmamak ve 80.000 TL'den fazla olmamak üzere, %10 nispetinde özel usulsüzlük cezası hesaplanmaktadır. Hesaplanan ceza tarhiyat öncesi ya da sonrası uzlaşmaya konu edilmekte ya da tebliğ edilen vergi ceza ihbarnamesi dava konusu edilmektedir. Uzlaşmalarda ise genelde cezanın %90'undan vaz geçilmektedir. Dava konusu edildiği durumlarda ise ; *"Özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için öncelikle belgeleri düzenlenmediğinin, kullanılmadığının ve bulundurulmadığının saptandığına ilişkin hukuken geçerli bir tespitin mevcut olması gerekmektedir. İdari cezalar için de geçerli olan cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı yolundaki ceza hukuku ilkesi gereğince varsayım ya da kıyas yoluyla ceza uygulanması olanağı bulunmadığından davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezasında isabet görülmemiştir*³⁵. denilerek söz konusu cezalar kaldırılmaktadır.

Vergi idaresince özel usulsüzlük cezası kesme yetkisinin kullanılabilmesi için, eylemin usulüne uygun olarak tespit edilmiş bulunması gereklidir. Bu tespit, usulüne uygun olarak düzenlenmiş yoklama ve inceleme tutanağı ile yapılmış olması gerekeceği kuşkusuzdur. Ancak, Danıştay uygulamasına göre, ceza kesme yetkisinin kullanılabilmesi için bu yeterli değildir. Uygulamada, tespit, doğrudan doğruya belge vermeme ve almama eylemlerine ilişkin olması, eylemin tüm unsurlarıyla ortaya konulmuş bulunması koşulu aranmaktadır. Örneğin; akaryakıt ticareti yapan bir vergi mükellefinin hesaplarının incelenmesi sonucu tespit edilen kayıtlı, ancak belgesiz hasılatı esas alınarak, müşterilerinden nakliyeciler ve özel oto sahibi olanların yükümlü tarafından bildirilen oranlarına göre hesaplanan sayıda fatura ve perakende satış vesikası düzenlememe eyleminden dolayı kesilen özel usulsüzlük cezasına karşı açılan davada, alt derece mahkemesince, hasılatın kayıtlara intikal ettirilmiş olmasının fatura ve perakende satış vesikası düzenleme zorunluluğunu ortadan kaldırmayacağı gerekçesiyle reddedilmiş; ancak, yapılan temyiz başvurusunu inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesi; *"Bu maddelerden anlaşılacağı üzere, birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla defter tutmak zorunda olan çiftçiler sattıkları mal ve yaptıkları işlerle ilgili olarak, madde metinlerinde yer alan esaslar dahilinde fatura ya da perakende satış vesikası düzenlemek zorundadırlar. Bu bakımdan yükümlünün dava ve temyiz dilekçelerinde belirttiği gibi, işin özelliğinden veya teammülden kaynaklanan nedenlerle, sonuçta vergi ziyayı doğmasa dahi söz konusu belge düzenine uyulmaması mümkün değildir. Böyle bir hareketin yasa dışı olacağına hiç şüphe yoktur. Ancak böyle bir hareketle müeyyide uygulanması da yine yasaya uygun olmalıdır. Halbuki yapılan ve uyumsuzluğa konu edilen uygulamada bu gereğe riayet edilmediği görülmektedir.*

Zira, Vergi Usul Kanununun yukarıda metnine yer verilen 232 'nci maddesine göre her emtia satışı veya yapılan her iş için fatura düzenlenmesi gerekli olabileceği gibi bazıları bu kuralın dışında kalmak suretiyle 233 'üncü madde kapsamına girecek ve perakende satış vesikası düzenine tabi olabilecektir. Gelişimi daha önceki bölümlerde açıklanan u- yuşmazlık konusu olayda ise bu husus tamamen varsayıma dayanmaktadır. Çünkü belgesiz yapılan satış tutarının ne kadarının faturalı ne kadarının perakende satış vesikasına dayalı olduğu konusunda madde metninde yazılı çerçevede bir tespit yapılmamış sadece genel rakamlardan ve tutarlardan hareket edilmiştir. Örneğin akaryakıt satışı yapılan kişilerin %60'ının ticari faaliyet sahibi kişilerden elde edildiği sonucunu ortaya koymayacağı gibi, özel oto sahibi kişilere yapılan satışlardan bir kısmının veya tamamının, 232 'nci madde gereğince fatura kesmek için ilgili yılda zorunlu had olan 10.000 liranın üzerinde olmadığı sonucuna da götürmez. O halde eldeki bulgulara göre, belge

³⁵ Dn. 4. D'nin 22.11.2006 tarih, Esas: 2006/2998, Karar : 2006/2299 no.lu Kararı.

düzenlenmeyen hasılatın ne kadarının fatura ne kadarının perakende satış vesikası ile ilgili düzenlemeye tabi olduğunu bulmak ve bilmek imkansızdır.

Hal böyle olunca, belge düzenine uymayanlar için uygulanacak müeyyideyi kapsayan Vergi Usul Kanununun 353 'üncü maddesinin perakende satış vesikaları düzenlenmesi halinde her bir vesika dikkate alınarak kesilecek özel usulsüzlük cezasını düzenleyen 2 numaralı fıkra hükmüne göre, inceleme elemanın yaptığı gibi, belgesiz hasılatın yükümlü beyanından hareketle belli bir miktarın perakende satış vesikası düzeninde belgelendirilmesi gerekir, denilmesi yasanın açık hükümlerinin bertaraf edilmesi sonucunu doğurur.

Yine aynı Kanunun fatura düzenlenmesi halinde uygulanacak cezayı ihtiva eden 353 'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında da, söz konusu belgeyi vermeyen ve almayanlardan herbirine belli meblağda özel usulsüzlük cezası kesilmesinin öngörüldüğü dikkate alındığında, bu hükme göre müeyyide uygulamanın ancak, satılan emtianın veya yapılan işin hem satıcısının hem alıcısının birlikte tespitiyle mümkün olduğu şüphesizdir. Olayda, bu fıkraya göre kesilen cezanın uygulanmasında böyle bir tespit mevcut değildir. İdari cezalar için de geçerli olan, cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı yolundaki genel ceza ilkesi de, varsayım ya da kıyas yolu ile ceza tayinine imkân vermemektedir. " Gereğiyle kararı bozarak, cezanın terkinine karar vermiştir. Karara göre, özel usulsüzlük cezası kesme yetkisinin kullanılabilmesi için;

Eylemin maddi olarak tespitinin yapılmış olması yeterli değildir. Ayrıca, fatura düzenlemesini gerektiren koşulların varlığının ve düzenlenmesi gereken faturanın kesin sayısı ile, Fatura düzenlemesini gerektiren muamelelerinin hem satıcısının hem de alıcısının tespit edilmiş olması gereklidir. Zira, düzenlenmeyen her belgenin fatura olması zorunlu değildir. Bu belge, perakende satış vesikası da olabilir. Ayrıca, genel ceza ilkesine göre, cezayı gerektiren eylemin tüm unsurlarının tam olarak tespit edilmesi zorunludur; varsayım dayanarak veya kıyas yoluyla ceza uygulanamaz.

Danıştay Dördüncü Dairesinin, randıman yöntemiyle tespit edilen kayıt dışı hâsılatlar³⁶ ve gerçek dışı düzenlenen faturalara dayalı zirai ürün alımları³⁷ dolayısıyla sürdürülen ve Danıştay'ın kimi dava dairelerince de benimsenen³⁸ bu içtihadı, Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu'nun bir kararının³⁹ ayrışık oyunda belirtildiği gibi, özel usulsüzlük eyleminin anında veya bilinen alıcısının ifadesine dayalı olarak tespiti zorunluluğunu getirmektedir.

Bu ise, yine aynı ayrışık oyda değinildiği üzere, vergileme döneminin geçmiş bulunması halinde, vergi dairesi için olanaksız görünmektedir. Gerçekten, olayda, kanuna aykırı belge düzenlememe ve vermeme eylemi kesin olarak bellidir. Belli olmayan, sadece, alıcının kimlikleri ile düzenlenmesi gereken belgelerin tür ve sayılarıdır. Karar, bu bilinmeyenleri, eylemin unsurları olarak kabul etmektedir.

Oysa, belge vermeme ve almama eylemleri, ilişkili, ancak birbirinden bağımsızdır. Birinin cezalandırılmaması veya cezalandırılmasına olanak bulunmaması, diğerinin cezalandırılmasına engel değildir. O halde, alıcının kimliğine, belge düzenlememe eyleminin unsuru olarak bakılması olanaksızdır. Düzenlenmesi gereken belgenin tür ve sayısı ise, cezalardaki farklılık nedeniyle, uygulanacak cezanın hesaplanmasına etkilidir. Yoksa belge düzenleme yükümlülüğüne ilişkin yasal ve idari düzenlemelere aykırı olan usulsüzlük eyleminin zorunlu bir unsuru değildir. Kaldı ki, ileride görüleceği gibi, nispi cezayı gerektiren fatura düzenlememe eylemi için belgesiz hâsılatın miktarının bilinmesi yeterlidir. Bu hâsılatın elde edilmesi için düzenlenmesi gereken fatura sayısının bir olmasıyla on olması arasında cezanın miktarına etki edecek herhangi bir fark mevcut değildir. Bu nedenle, kesilecek Özel usulsüzlük cezasının miktarının hesaplanmasında, ayrıca düzenlenmesi gereken fatura sayısının tespitine ihtiyaç yoktur. Öte yandan, olayda, kesilecek özel usulsüzlük cezasının miktarının hesaplanması bakımından inceleme elemanınca uygulanan yöntemin, varsayım ve kıyas yöntemiyle eş tutularak, hukuk dışı kabul edilmesinin, varlığı sabit bulunan kanuna aykırı eylemin cezasız

³⁶ 24.11.1988, E: 1986/3517, K: 1988/4103; Aynı D., 12.11.1990, E: 1990/2138: Geçerli bir tespit olmadan, beyan dışı bırakılan hasılatın fatura düzenlenmeden satıldığından bahisle özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceği hk.

³⁷ 23.11.1988, E: 1988/2235, K: 1988/4057.

³⁸ Dan. 3. D., 16.1.1992, E:1990/2509, K: 1992/154, Dan. 9. D., 12.1.1993, E: 1992/2668, K: 1993/35.,

³⁹ 13.11.1987, E: 1987/38, K: 1987/24.,

kalmasına neden olması ve, örneğin, yalnızca toptan satış yapan ve bu yüzden tüm satışlarında fatura düzenlemek zorunda bulunan vergi mükelleflerine nazaran eşitsizlik yaratacağı da kaçınılmazdır.

Kuşkusuz, vergilendirmede belge düzenine uyma yükümlülüğünden beklenen, bu yükümlülüğe aykırı davranan mükelleflerin cezalandırılması değil; ceza tehdidi altında mükellefleri belge düzenine uymaya zorlayarak, vergi alacağının güvence altına alınmasıdır. Ancak, olayda olduğu gibi, satıcı yönünden vergi ziyama neden olmayan fatura düzenlememe eyleminin, alıcılar ve onların alıcıları yönünden de vergi ziyama sebep olmayacağı söylenemez. Salt, bu durum, sistemin bütünlüğünü yaralayan kanuna aykırı eylemin cezalandırılması için yeterli nedendir. Esasen, sırf bu yüzden, özel usulsüzlük cezalan, vergi ziyama bağlı kılınmamıştır.

Danıştay Dördüncü Dairesinin yukarıda gerekçesine aynen yer verdiğimiz kararında, özel usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektiren kanuna aykırı eylemin tespit usulüne ilişkin görüşün benzerine, daha önce, Danıştay Üçüncü Dairesinin bir kararında rastlanılmaktadır. Olayda, ekmek fabrikası işleten davacının, un fabrikalarından aldığı kayıt dışı un miktarından hareketle randıman yöntemi kullanılarak inceleme elemanı tarafından tespit edilen kayıt dışı hâsılatı için fatura düzenlemediğinden bahisle kesilen özel usulsüzlük cezasına karşı açtığı dava; ilk derece mahkemesince, kayıt dışı hâsılatı için fatura düzenlenmediğinin vergi kontrol memurlarınca tespit edilmiş bulunduğu ve esasen salınan vergi ve kesilen kaçakçılık cezasının dava konusu edilmeden uzlaşarak ödenmesinin de davacının durumu kabul ettiğini gösterdiği gerekçesine dayanılarak reddedilmiş; ancak, yapılan temyiz başvurusu dolayısıyla uyumsuzluğu inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesince, fatura kesmeme eyleminin var olup olmadığı araştırılmadan varsayımdan hareketle karar verilmesinde isabet olmadığı gerekçesiyle, inceleme yapılarak yeniden karar verilmek üzere karar bozulmuştur⁴⁰. İlk derece mahkemesinin önceki kararında ısrar etmesi üzerine de dosyayı inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, ayrışik oyu nedeniyle daha önce değindiğimiz 13.11.1987 gün ve E: 19987/38, K: 1987/24 sayılı kararıyla, Üçüncü Dairenin bozma kararı doğrultusunda fatura düzenlememe eyleminin varlığına dair usulüne uygun olarak yapılmış bir tespit olup olmadığı araştırılarak yeniden karar verilmek üzere ısrar kararını bozmuştur. Yüce Kurul'un anılan kararı şu gerekçeye dayanmaktadır:

"Madde hükmünden açıkça görüleceği üzere, özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi, fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu verilmediğinin ve alınmadığının usulüne uygun olarak tesbitine bağlı bulunmasına karşın, dosyanın incelenmesinden; davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezasına karşı açılan davanın Vergi Mahkemesince davacının fatura düzenlemediğinin Vergi Usul Kanununun Birinci Kitabının Yedinci Kısımında yer alan maddelerde açıklanan şekilde tespit edildiği araştırılmaksızın, inceleme elemanlarınca randıman yöntemi uygulanarak hâsılat farkı bulunmasından ve bu hâsılat farkına dayanılarak salınan vergi ve kesilen vergi cezasının davaya konu edilmeksizin uzlaşarak ödenmesinin fatura düzenlenmediğine kanıt olacağı varsayımdan hareketle reddedilmiş olup, bu durumda söz konusu kararın, fatura vermeme eyleminin varlığı araştırılarak karar verilmek üzere Danıştay Üçüncü Dairesince bozulması yerinde bulunmaktadır."

Hemen fark edeceğiniz üzere, gerek Danıştay Üçüncü Dairesinin ve gerekse Genel Kurul'un kararlarında, randıman yöntemiyle bulunan hâsılat farkı ve bu hâsılat farkı esas alınarak salınan vergi ile bu vergiye bağlı cezanın dava konusu edilmeden uzlaşarak ödenmiş olması, fatura düzenlememe eyleminin varlığına tek ve yeterli kanıt olarak kabul edilmemektedir. Ancak, her iki kararda da, özel usulsüzlük eyleminin usulüne uygun olarak tespit edilmiş sayılmasında, Danıştay Dördüncü Dairesinin kararında olduğu kadar katı davranılmamıştır. Kararlarda, fatura eyleminin var sayılabilmesi için, alıcıların kimliklerinin de tespit edilmiş olması koşulu aranmamıştır. Sonraki kararlarında randıman yönüyle bulunan hâsılat ile ilgili görüşünü sürdüren Danıştay Üçüncü Dairesi, fatura vermeyen veya almayanlardan birinin tespiti halinde özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için diğerinin de tespiti için gerek olmadığı yolundaki

⁴⁰ 2.10.1986, E: 1986/2577, K: 1986/1857; Aynı D., 20.3.1995, E: 1994/4987, K: 1995/860; Aynı yolda karar. Aynı D., 28.2.1995, E: 1994/162, K: 1995/713:

Matrah farkı, fire oranı uygulanmak suretiyle bulunduğundan; bulunan bu matrah farkının belgesiz satışa ilişkin olduğundan bahisle özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceği hk.

görüşünü netleştirmiştir . Daireye göre; belge vermeyen ve almayanlardan yalnızca birinin tespiti, bu kişi adına özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için yeterlidir; ayrıca, diğer tarafın da tespiti gerekli değildir. Ancak, daha önce de değindiğimiz üzere, bugün, bu görüş farklılığı varlığını sürdürmektedir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca da farklı kararlar verilebilmektedir⁴¹.

Danıştay Üçüncü Dairesi, yapılan zirai ürün alımını belgeleyen faturanın sahteliğinin; örneğin, düzenleyeninin imzasının ona ait olmadığına sahte olduğunun" veya içeriği itibariyle gerçeği yansıtmadığının⁴² tespiti hallerinde, bu faturalara konu alımların müstahsilden yapıldıklarını, ancak Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi uyarınca yapılması gereken tevkifatın kaçınmak amacıyla sahte veya içeriği itibariyle gerçek dışı fatura düzenleme yoluna gidildiğini; dolayısıyla müstahsil makbuzu düzenleme yükümlülüğüne aykırı davranıldığını kabul etmektedir. Daireyi bu yolda karar almaya iten neden, zirai ürünün normalde müstahsilden ve tüccardan alabilmesidir. Zirai ürünün tüccardan alınması halinde, bunun, fatura ile belgelendirilmesinin gerekeceği tabiidir. Eğer, fatura ibraz edilmiyorsa veya ibraz edilen faturanın sahteliği tespit edilmişse, alımın, diğer kanaldan, yani müstahsilden yapıldığı sonucu çıkarılmaktadır⁴³ (Bu konuda, belgenin hiç düzenlenmemiş sayılmasını gerektiren üçüncü durumla ilgili olarak yapılan açıklamalara bkz.).

Belgesiz zirai ürün alımının, mükellefin kendi özel defterlerinden veya fiili envanter sonuçlarına göre tespiti mümkündür. Bu durumda, Danıştay Üçüncü Dairesi, müstahsil makbuzu düzenlememe eyleminin; bu şekilde alman ürünün belgesiz satılması halinde ise, müstahsil makbuzu düzenlememe eylemi yanında fatura düzenlememe eyleminin varlığını kabul etmektedir⁴⁴.

Bu belirtilenler dışında, Danıştay kararlarında, tespitin, belge düzenlemek ya da almak zorunda olan mükellefin⁴⁵veya yetkili adamının⁴⁶ nezdinde yapılmış olması; tutanakta, düzenlenmesi gereken belgenin istenilmesine karşın ibraz olunmadığını veya ilgilinin belge düzenlemediğini ya da almadığını ikrar etmiş yahut bu anlama gelen ifadeler kullanılmış bulunması koşulları aranmaktadır⁴⁷.

En son Dn. VDDK'nın, 07.05.2010 tarih ve E.2009/271, K.2010/218 sayılı Kararında da aynen şu şekilde denilmiştir. "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin birinci fıkrasında, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek

⁴¹ Dan. VDDGK., 25.1.2002, E: 2001/323, K: 2002/28.

⁴² 20.6.1988, E:1987/2211, K: 1988/1794.

⁴³ Dan.VDDGK., 21.6.2002, E: 2002/105, K: 2002/325: Zirai ürün alımında sahte fatura kullanılması durumunda, alımın müstahsilden yapıldığının kabulü gerekeceği hk.

⁴⁴ 11.5.1988, E:1987/1791, K: 1988/1464; 16.9.1986, E: 1986/402, K: 1986/1658.

⁴⁵ Dan.3. D., 27.4.1988, E: 1987/2083, K: 1988/1309: Davacı nezdinde yapılmış bir tespit bulunmadığı, özel usulsüzlük cezasının bir başka kişinin mükellefiyet durumuyla ilgili yoklama fişine dayandığı ve bu nedenle isabetli olmadığı hk.

⁴⁶ Dan. 3. D., 12.10.1988, E: 1987/2618, K: 1988/2332: Denetim sırasında, davacının temsilcisi gibi davranan oğlunun ifade ve imzasıyla yapılan tespit yeterli olduğu hk.; Aynı D., 11.5.1988, E: 198/2312, K: 12988/1423, CANDAN/TEKGÜNDÜZ/ÇEVİKBAŞ, a.g.e., Yoklama ve İnceleme, sh. 2/2: Yoklama tutanaklarının, nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamının bulunmaması halinde, VUK.nun 131. maddesinde yazılı kamu görevlilerine imzalatılmalarının gerektiği, bu kamu görevlilerinden olmayan çarşı bekçisine imzalatılan yoklama tutanağının geçerli sayılması mümkün bulunmadığından, bu tutanağa dayanılarak özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceği hk.; Dan. 4. D., 13.6.1988, E: 1986/4054, K:1988/2370,

CANDAN/TEKGÜNDÜZ/ÇEVİKBAŞ, a.g.e., Yoklama ve İnceleme sh. 5: Taksi durağı yöneticisinin imzasıyla düzenlenen yoklama tutanağına dayanılarak işlem yapılamayacağı hk.; Dan. 7. D., 13.4.1992, E: 1988/1240, K: 1992/1039, CANDAN/CENGİZ, a.g.e., Usul Hükümleri, sh. 122: İşyerinde çalışan garsonun, mükellefin yetkili adamı olduğu hk.; Dan. 9. D., 20.10.1993, E: 1992/5242, K: 1993/3609: İşçinin beyanına dayanılarak düzenlenen yoklama tutanağının, özel usulsüzlük cezasına esas alınmayacağı hk.

⁴⁷ Dan. 3. D., 7.10.1987, E: 1986/3041, K: 1987/2184; Aynı D., 5.10.1988, E: 1987/2272, K: 1988/2258; Dan.VDDGK., 28.5.1999, E: 1998/360, K: 1999/310: Faturanın on günlük süre geçtikten sonra düzenlendiğinin şirketin yetkilisinin imzası ile tekemmül ettiren tutanakla tespit edilmiş olması karşısında; kesilen özel usulsüzlük cezasında, kanuna aykırılık görülmediği hk.

meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için özel usulsüzlük cezası kesileceği öngörülmüştür.

Bu madde uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesinin, satılan emtianın veya yapılan işin hem satıcısının hem de alıcısının birlikte tespitiyle mümkün olduğu açık olup belgelerin alınmadığı ve verilmediği yolunda hukuken geçerli bir tespit yapılması gerekmektedir.

Olayda ise belirtilen hükme göre kesilen cezanın uygulanmasında böyle bir tespit olmayıp inceleme elemanı tarafından zirai aletler için faturasız alış ve satışları ile noksan belge düzenlendiği, mal bedellerinin belgelere noksan intikal ettirilmesi nedeniyle muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kapsamında değerlendirilmesinin icabettiği tespit edilerek matrah farkı bulunmuş ve alınmayan ve verilmeyen faturalardan söz edilerek ceza kesilmiştir.

Bu durumda, özel usulsüzlük cezası kesilmesini öngören ve bu cezanın kesilmesine dair koşulları düzenleyen maddede belirtilen unsurlar bir arada gerçekleşmemiş olduğundan, idari cezalar için de geçerli olan “cezaı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı” yolundaki genel ceza hukuku ilkesinin varsayım ya da kıyas yoluyla ceza tayinine olanak tanımaması yönünden, davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezasının usul ve kanuna uygun olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Bu bakımdan yoruma ve varsayımaya dayalı olarak kesilen özel usulsüzlük cezasına karşı açılan davanın mahkemece reddedilmesinde isabet görülmemiştir.”

Ayrıca Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun bir Kararı’nda⁴⁸ (3), 353. maddenin

⁴⁸ “Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmamasının yaptırıma bağlandığı 353. maddede bu yaptırımın uygulanmasını gerektiren eylemin yapıldığı vergilendirme döneminden sonraki zaman diliminde ve özellikle eylemin vergi kaybı yaratmasından sonra da uygulanıp uygulanmayacağı konusunda bir açıklık bulunmamaktadır. Her ne kadar maddenin sondan bir önceki fıkrasında; takvim yılı kapanmadan önce katma değer vergisi veya geçici vergi beyannamelerinde hasılatın noksan bildirilmesinden dolayı tahakkukun gecikmesinden doğan vergi kayıpları için uygulanabileceği anlaşılan ve maddede yazılı özel usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiğinde, bu kaybın gerektirdiği vergi cezalarının ayrıca kesileceği düzenlenmişse de; tersine durumlarda ve özellikle takvim yılının kapanmasından sonra belirlenen ve vergi kaybı bulunan her olayda ilgililere ayrıca özel usulsüzlük cezası da kesileceği yolunda bir düzenleme yapılmamıştır. Vergilendirme döneminin kapanmasından sonra yapılan vergi incelemeleriyle bir kısım hasılatın veya kimi işlemlerin kayıt ve beyan dışı bırakıldığından saptanmasından dolayı, vergilendirme döneminde yasanın şekle ve usule ilişkin kurallarına da aykırı davranılmış olduğu çıkarımıyla özel usulsüzlük cezası kesilmesine olanak bulunup bulunmadığının, yukarıda belirtilen nedenle ve Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesinin (A) bendindeki düzenleme gereğince özel usulsüzlükler ve cezalarının öngörülmüş amacı ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözetilerek belirlenmesi gereklidir.

Yürürlükte kaldığı 31.12.1980 tarihine kadar uygulanan ve 04.01.1961 tarihinde kabul edilen 10, 11 ve 12 Ocak 1961 tarih ve 10703, 10704 ve 10705 sayılı Resmi Gazetelerde yayımlanarak, 01.01.1961 tarihinde yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun, 30.12.1980 tarihinde kabul edilen, 31.12.1980 günlü ve mükerrer 17207 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak 01.01.1981 tarihinde yürürlüğe giren 2365 sayılı Yasa ile değişmeden önceki 353. maddesinde ilk kez fatura ve benzeri evrak vermeyen ve almayanların cezası olarak ve özel usulsüzlük cezası adı altında yapılan düzenlemede de yer aldığı üzere özel usulsüzlük cezası, şekle ve usule aykırılıkların yaptırımıdır.

Vergi Usul Kanunu’nun şekle ve usule aykırılıkları yaptırıma bağlayan bu düzenlemesinden önce ve 5432 sayılı Yasa’nın ilk yürürlüğe konulduğu tarihte bir süre uygulamasından sonra fatura düzenlenmemesi konusunda mükellefleri caydırıcı olmak üzere gereksinme duyulması nedeniyle 1951 yılında, sözü edilen Yasa’ya Ek 1. madde olarak 5815 sayılı Yasa ile “Fatura Cezası” başlığı altında hüküm eklendiği de bilinmektedir. Değinen Ek 1. maddenin gerekçesinde, vergi uygulaması bakımından fatura almak ve vermek mecburiyetine uyulmamasının, vergi ziyayı yaratan eylemlerden olduğu için başlangıçta usulsüzlük cezası konulmadığı, ancak; vergi ziyayı takvim yılı sonunda belli olacağı için yılı içinde görülen veya saptanan faturasız işlemler için herhangi bir işlem yapılamadığı, dolayısıyla hesap döneminin kapanması ve sonucunun beklenmesi gerektiği, uygulamada bu durumun, pek çok mükellefin disiplinsiz davranmasına yol açtığı ve fatura düzenini bozacak bir kapsamda olduğu, bu sebeple faturalar hakkında bir usulsüzlük cezası konulması zorunlu görüldüğü için Vergi Usul Kanunu’na hüküm eklenmesinin teklif edildiği belirtilmiştir. 1961 yılında yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun gerekçesi bulunmamakla birlikte, 353. maddenin, 2365 sayılı Yasa’nın 80. maddesiyle değiştirilmesine ilişkin madde gerekçesinde; “... günümüzde, vergi güvenliğini sağlayacak tedbirler arasında, vergilendirme döneminin kapsamından sonra yapılacak incelemelerden çok, cari yıl içinde yapılan mali kontrollere önem verilmektedir. Suçun işlenmesinden bazen yıllarca sonra yapılmakta olan vergi incelemesi, vergi ziyayı ile ilgili delili ve izlerin çoğunlukla ortadan kalkmış olması nedeni ile ancak belli bir ölçüde etkili olabilmektedir. Oysa anında yapılacak kontrollerle, geliri doğuran olayların maddi bünyesi ile kayıtlar arasında ilişki kurulması mümkün olmakta, vergi ziyasına yol açacak suçların zamanında önlenmesi sağlanmaktadır. Mükellef idare ilişkilerinin artmasını temin eden bu kontroller bir çok halde vergi idaresinin mükellefe yardımı şeklinde de belirebilmekte böylece mükelleflerin ileride daha ağır müeyyide ve cezalara maruz kalma ihtimali de büyük ölçüde bertaraf edilmiş olmaktadır. Şüphesiz anında yapılacak kontrollerin, belirtilen etki ve faydaları sağlayabilmesi, belli bir disiplin içinde yürütülmesi, vergi kanunlarına aykırı harekete yönelme istidadında olanların ıhtar mahiyetindeki cezalarla tecziye edilmesi şartına bağlıdır. Vergi ceza hükümlerinin yeniden düzenlenmesinde, özel

takvim yılının kapanmasından sonra ve zamanaşımı süresi içinde vergi incelemesiyle belirlenen ve vergi kaybı doğuran olaylardan yola çıkılarak, yılı içinde belge düzenine de aykırı davranıldığı yaklaşımla ceza kesilmesini öngören bir düzenleme içermediği gerekçesiyle, 2003 yılına ilişkin işlemleri incelenen davacı adına hesap dönemi kapandıktan sonra 2005 yılında düzenlenen vergi inceleme raporunda verdiği hizmet için fatura düzenlemediği sonucuna ulaşılarak özel usulsüzlük cezası kesilmesini maddenin öngörülüş amacına uygun düşmediğinden yerel mahkemenin ısrar kararını yargılama usulüne ve hukuka uygun görmemiştir.

Kanun koyucu söz konusu düzenlemeyle mükelleflerin ekonomik faaliyetlerini belgelenmelerini sağlamak ve kayıt dışını çıkılmalarını önlemek istemiştir. Ancak burada önemle vurgulamak isterim ki fatura ve benzeri belge vermeme ve almama fiilinin cezai yaptırıma bağlanmasının amacı, vergi ziyana neden olabilecek eylemleri önlemek ve mükelleflerin ödemeleri gereken verginin doğru şekilde tahakkukunu sağlamak olmakla birlikte bunu önleme ve tespit eyleminin "cari yıl içinde" yapılması gerektiğini ileri sürmek izahtan varestedir. Zira hukuk kurallarının amacı, toplumsal düzeni sağlamak, toplumsal ihtiyaçları karşılamak ve adaleti/eşitliği gerçekleştirmektedir. Suç işlenmişse ceza gerektirir. Bununda zamanaşımı süresi içinde gerçekleştirilmesi gerekir. Olaya sadece hazinenin gelir kaybı perspektifinden yaklaşp, adaleti göz ardı etmenin doğru olmadığı kanaatindeyim.

2.1.5. Özel Usulsüzlük Cezalarının Vergi Usul Kanunu'nun 336. Maddesi Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği

VUK'un 336. maddesinde cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyai ve usulsüzlük suçu birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırın kesileceği hükme bağlanmıştır. Kanun'da iki tür usulsüzlük cezası vardır. Bunlardan birincisi VUK'un 352. maddesinde düzenlenmiş olan usulsüzlük cezası, diğeri ise mezkur Kanun'un 353, 355 ve mükerrer 355. maddelerinde düzenlenmiş olan özel usulsüzlük cezalarıdır.

Uygulamada kıyaslama sadece aynı fiilinde dolayı hem vergi ziyai cezasının, hem genel usulsüzlük cezasının işlendiği durumlarda uygulanmaktadır. Örneğin defter ve belgelerinin ihticaca salih olmaması gibi, ya da beyannamenin kağıt ortamında elden verildiği durumlarda verilmemiş olması durumu.

Ancak doktrinde; VUK'un 336. maddesinde; ilk bakışta sadece Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesinde düzenlenmiş olan usulsüzlük cezalarının kastedildiği düşünülse de, kanun koyucu bir çok madde de usulsüzlük cezası kavramını hem özel usulsüzlük cezaları hem de genel usulsüzlük cezası için kullandığı, bu nedenle 336. maddede yer alan usulsüzlük cezasının dar yorumlanarak tek bir fiil ile işlenmiş vergi ziyai ve özel usulsüzlük suçları için ayrı ayrı ceza kesilmesi görüşünün yasal dayanağı olmadığı ve cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyai ve özel usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa VUK'un 336. maddesi gereğince bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırının kesilmesi gerektiği ifade edilmektedir.

usulsüzlük cezaları yukarıda kısaca belirtilen anlayış içinde ele alınmış ve bunlarda, gerekli etkiyi sağlayacak değişiklikler yapılmıştır. Bilindiği üzere, mükellefleri vergi ziyana sebebiyet verecek muhtemel vergi suçunu işlemeye götüren yollardan başlıcaları; gider, satış ve diğer hasılatlarla ilgili belge düzeni ve kayıt nizamına ait olarak kanunda yer alan hükümlere gerektiği şekilde riayet edilmemesi, daha genel şekilde ifadeyle, kayıtların muameleleri bütünüyle aksettirecek tarzda tutulmamasıdır. Bu itibarla özel usulsüzlük ve bunlara ait cezaların tespitinde anılan hususların önlenmesinin ön planda tutul(duğu) ..."

Yukarıda belirtilen ve yasa yapıcı tarafından fatura ve benzeri belgelerin alınp verilmemesi suretiyle mükelleflerin belge düzenine aykırı davranışlarının vergi kaybı doğup doğmamasına bakılmaksızın ve vergi kaybı doğmasını önleyici biçimde yaptırıma bağlanmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla 353. madde takvim yılının kapanmasından sonra ve zamanaşımı süresi içinde vergi incelemesiyle belirlenen ve vergi kaybı doğuran olaylardan yola çıkılarak, yılı içinde belge düzenine de aykırı davranıldığı yaklaşımla ceza kesilmesini öngören bir düzenleme içermemektedir.

2003 vergilendirme dönemine ilişkin işlemleri incelenen davacı adına, hesap döneminin kapanmasından sonra 28.07.2005 tarihinde düzenlenen vergi inceleme raporunda, verdiği hizmet için fatura düzenlenmediği sonucuna ulaşılarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi, maddenin öngörülüş amacına uygun düşmediğinden davanın reddine ilişkin ısrar kararında yargılama usulüne ve hukuka uygunluk görülmemiştir."

3.BİLGİ VERME VE İBRAZ ÖDEVİNİ YERİNE GETİRMEYENLERE (MÜKERRER 355 İNCİ MADDEYE GÖRE) KESİLECEK ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI

Vergi İdaresinin Vergi Usul Kanunu'nun kendisine tanıdığı mükellef ve mükelleflerle ilişkide bulunanlar üzerindeki yetkilerini kullanılabilmesi ancak bu yetkilerin bir müeyyideye bağlanması ile mümkündür. Vergi İdaresine tanınan bu yetkiler genel olarak bilgi verme, defter ve belgelerin ibrazı, denetim ve incelemelerde yardım, vergiyle ilgili çeşitli komisyonların ihtiyaç duyduğu bilirkişiliklerin yerine getirilmesi ile Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257 nci maddesi uyarınca Maliye Bakanlığına tanınan yetkilerin kullanılması sonucu getirilecek zorunluluklardır.

İdarenin bu yetkilerine uyulmaması fiili Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355 inci maddesinde özel usulsüzlük olarak adlandırılmış ve para cezası ile müeyyidelendirilmiştir. Bu cezanın uygulanacağı kişilerin mükellef olması şart değildir. Mükelleflerle ilişkide bulunmuş mesela mal almış kişilerden de bilgi istenebilir. Bu takdirde bunlara da eksik bilgi vermeleri veya süresinde bilgi vermemeleleri nedeniyle ceza kesilebilir.

Buna göre ;

1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında **(5904 sayılı Kanunun 22 inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 01.08.2009)(402 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2011'den itibaren 1.070 -TL)**1.000 Türk Lirası,

2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında **(5904 sayılı Kanunun 22 inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 01.08.2009) (402 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2011'den itibaren 530 -TL)**500 Türk Lirası,

3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında **(5904 sayılı Kanunun 22 inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 01.08.2009)(402 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2011'den itibaren 260 -TL)**250 Türk Lirası,

Özel usulsüzlük cezası kesilir.

3.1. Ceza Kesilmesini Gerektiren Koşullar

Bilgi verme veya ibraz ödevini yerine getirmeyenlere ceza kesilebilmesi için, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355 inci maddesine göre;

- Bilgi verilmesi veya defter ve belgenin ibrazı, yazılı olarak istenmeli,
 - Yazıda ilgiliye defter ve belgesini ibraz etmesi veya bilgi vermesi için süre verilmeli,
 - Süresinde cevap vermemesi, eksik veya yanıltıcı cevap vermesi ya da defter ve belgesini verilen sürede ibraz etmemesi halinde Vergi Usul Kanunu'nun ceza hükümlerinin uygulanması yoluna gidileceği bildirilmeli,
- dir.

Bu şartların yazıyı çıkaran makam veya incelemeye yetkili kişilerce yerine getirilmesi gerekir.

Genel tebliğle bilgi veya bildirim istenmesi Mükerrer 355 inci maddeye göre özel usulsüzlük cezasının kesilebilmesi için ilgiliye yazı ile tebliğde bulunulması gerekir.

Genel tebliğle istenen bildirim veya bilginin zamanında verilmemesi veya eksik verilmesi halinde, mükerrer 355'inci maddeye göre ceza kesileceğinin bildirilmiş olması halinde bu hükmün uygulanmasının mümkün olduğu kanaatindeyiz. Çünkü vergi idaresi Vergi Usul Kanunu'nun 149'uncu maddesi uyarınca devamlı bilgi isteme yetkisine sahiptir. Özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren zorunlulukların sayıldığı mükerrer 355 inci maddenin birinci fıkrasında 149 uncu madde de yer almaktadır. Devamlı bilgi isteme yetkisi binlerce kişiden bilgi

istenmesini de gerektirebilir. Böyle bir durumda binlerce kişiye tek tek mektup yazılıp tebliğ yoluna gidilmesi hem ekonomik olmaz hem uzun zaman alabilir. Kanunun lafzına bağlı kalınarak bizzat muhataba yazı ile tebliğ şartını aramak kamu yararı ile de bağdaşmayacaktır.

3.2. Süre

Kendisinden bilgi vermesi veya defter ve belgesini ibraz etmesi istenen kişiye ne kadar süre verileceği kanunda belirlenmemiştir. Bu nedenle 14 üncü maddede yer alan "Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder." hükmü uyarınca 15 gün süre verilmesi yerleşik bir uygulama haline gelmiştir. Ancak her hal ve karda ilgiliye 15 günden az olmamak üzere mutlaka bir süre verilmelidir. Aksi takdirde ceza kesme imkanı ortadan kalkar.

Ayrıca bilgi verme veya ibraz ödevinin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi halinde ceza uygulanacağı da yazıda belirtilmelidir. Ceza hükmünün açık olarak yazılması veya hangi cezanın kesileceğinin belirtilmesi şart değildir. Cezaya ilişkin maddelere atıf yapılarak ceza uygulanacağını belirtmesi de yeterlidir.

3.3. Cezanın katlanması

Yukarıda belirtilen şartların gerçekleşmesinden sonra ceza kesilmesine rağmen bilgi verme veya ibraz ödevini yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu ödevleri yerine getirmeleri istenir. Verilen ikinci sürede de bilgi vermekten imtina edenlere veya defter ve belgesini ibraz etmeyenlere birinci ceza bir kat artırılarak bir başka ifade ile iki kat olarak kesilir.

Verilen sürede ibraz ödevini yerine getirmeyen mükellefin re'sen takdire sevk edilmesi veya rapor düzenlenmesi için ikinci kez süre verilmesi gerekmez.

Vergi Usul Kanunu'nun 352 nci maddesinde birinci derece usulsüzlük olarak belirlenen defter ve belgelerin yetkili memurlara ibraz edilmemesi fiili 4369 sayılı Kanunla mükerrer 355 inci madde kapsamına alınarak özel usulsüzlük olarak nitelenmiştir. Buna göre yazı ile süre verilmek suretiyle kendisinden defter ve belgesini ibraz etmesi istenen mükellefin süresinde ibraz ödevini yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

Öte yandan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi Vergi Usul Kanunu'nun 30 uncu maddesinin 3 numaralı bendine göre re'sen takdir nedeni de sayılmaktadır. Bu durumda defter ve belgesini ibraz etmeyen mükellefin dönem matrahının takdirine mi gidileceği yoksa ibraz etmesi için ikinci kez yazı mı gönderileceği konusu Kanunda açık kalmıştır. Çünkü mükerrer 355 inci maddeye göre süresinde ibraz ve bilgi verme ödevini yerine getirmeyenlere süre verilerek yeniden bilgi vermesi veya defter ve belgesini ibraz etmesi istenecek ve bu takdirde de cevap verilmezse ceza katlanarak uygulanacaktır.

İkinci kez süre verilmesi kanaatimizce bilgi vermekten imtina eden mükelleflere daha ağır bir müeyyide uygulanabilmesi için öngörülmüştür. Çünkü 4369 sayılı Kanun öncesinde yukarıda belirtildiği üzere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi genel usulsüzlük sayılmakta, öte yandan ikinci kez verilen süre sonunda bilgi vermeyenlere Vergi Usul Kanunu'nun 361 inci maddesine göre hapis cezası hükmedilmesi mümkün bulunmaktaydı. Oysa bu ceza 4369 sayılı Kanunla kaldırılmıştır. Bu durum karşısında defter ve belgesini ibraz etmeyen bir mükellefin dönem matrahının takdir edilmesi için ikinci kez süre verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Nitekim 1999/5 sayılı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesinde de vergi incelemelerinde defter ve belge ibrazı için ikinci kez süre verilmesine ve rapor düzenlemek için bu sürenin beklenmesine gerek bulunmadığı belirtilmiş ve aynı açıklamaya 280 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin (1.2.) bölümünde de yer verilmiştir.

4. ÖDEME VE TAHSİLATLARINI BANKA, BENZERİ FİNANS KURUMU VE POSTA İDARESİNCE DÜZENLENEN BELGELERLE TEVSİK ZORUNLULUĞUNA UYMAYANLARA CEZA

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257 nci maddesinin 2 numaralı bendi Maliye Bakanlığına, mükelleflere işlemleriyle ilgili tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğunu getirme ve

bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi vermektedir. Maliye Bakanlığı kendisine verilen yetkiyi 320 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle kullanmış ve 1 Ağustos 2003 tarihinden itibaren tutarı 10 bin lirayı aşan ödemelerin banka, benzeri finans kurumu ve posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsiki zorunluluğunu getirmiştir. Daha sonra tevsiki zorunlu miktar 1 Mayıs 2004 tarihinden itibaren 8 bin liraya düşürülmüştür.

Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. **(6009 sayılı Kanunun 12 inci maddesiyle eklenen cümle Yürürlük; 01.08.2010)** Ancak, bu fıkra uyarınca bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı 800.000 TL'yi geçemez. Asgari ceza tutarları ise;

1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında **(5904 sayılı Kanunun 22 inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 01.08.2009)(402 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2011'den itibaren 1.070 -TL)1.000** Türk Lirası,

2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında **(5904 sayılı Kanunun 22 inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 01.08.2009) (402 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2011'den itibaren 530 -TL)500** Türk Lirası,

3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında **(5904 sayılı Kanunun 22 inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 01.08.2009)(402 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2011'den itibaren 260 -TL)250** Türk Lirasıdır.

5. ELEKTRONİK ORTAMDA BEYANNAME GÖNDERME ZORUNLULUĞUNA UYMAYANLARA KESİLECEK CEZA

Beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesinin kolaylaştırılması ve mükellefleri elektronik ortamda beyanname göndermeleri konusunda cesaretlendirmek amacıyla 5398 sayılı Kanunla mükerrer 355 inci maddeye eklenen fıkra ile elektronik ortamda beyanname gönderilmesi mecburiyetine uymayanların beyannamelerini kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda **(6009 sayılı Kanunun 12 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 01.08.2010)30** gün içinde verilmesi halinde **(6009 sayılı Kanunun 12 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 01.08.2010)1/10** oranında, bu sürenin dolmasını takip eden **(6009 sayılı Kanunun 12 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 01.08.2010) 30** gün içinde verilmesi halinde ise **(6009 sayılı Kanunun 12 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 01.08.2010)1/5** oranında uygulanır.

Aslında bu hüküm 5398 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesine eklenen fıkranın müeyyidesi niteliğindedir. Çünkü mükerrer 257 nci maddenin sonuna eklenen fıkrada, kanunî süresi geçtikten sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi üzerine elektronik ortamda düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnamelerin mükellef, vergi sorumlusu veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişilere elektronik ortamda iletileceği, bu iletinin tahakkuk fişi ve/veya ihbarnamenin muhatabına tebliği yerine geçeceği hükmüne yer verilmiştir.

6. YAPILMASI GEREKENLER VE SONUÇ

Vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek üzere formüle edilen usulsüzlük fiil ve cezalarının vergi sistemindeki yeri tartışmasız çok önemlidir ancak yeterli değildir. Söz konusu müessesesinin daha etkin bir şekilde çalışması için vergi sistemimizde bir takım değişikliklerin yapılmasını gerekmektedir. Bahsi geçen değişiklikler aşağıdaki başlıklar altında irdelenmiştir.

6.1. Vergi Kanunlarının Açıklık İlkesine Uygun Olarak Hazırlanması

Açıklık ilkesi, vergilere ilişkin esasların ve işlemlerin keyfilikten uzak, açık, anlaşılır ve sınırları belli edilmiş olmasını ister⁴⁹. Gerçekten de, vergi uygulamasının başarısı ve etkinliği bakımından vergi yasalarının açık ve herkes tarafından kolaylıkla anlaşılabilir şekilde düzenlenmiş olması gerekir. Gerçekleştirmek durumunda bulunduğu işlemlerin ne olduğunu açıkça görmeyen bir mükellefin, vergi yasalarına; yasa koyucunun amaçladığı bir şekilde uyması güçtür. Mükelleflerin, anlaşılması güç ve belirsiz bir biçimde düzenlenmiş vergi yasaları karşısında düşeceği zor durum tepki göstermeleri sonucunu yaratabilmektedir. Ayrıca, vergi yönetimi ile mükellefi arasında söz konusu olacak uyuşmazlıklar vergi alacağının zamanında toplanması bakımından da olumsuz sonuçlar yaratabilir⁵⁰.

Örneğin, VUK'un 351. maddesinde "usulsüzlük" tanımlandıktan sonra, bu tanım çerçevesinde 352. maddede "usulsüzlük dereceleri ve cezaları"; 353, 355 ve mükerrer 355. maddelerde ise "özel usulsüzlükler ve cezaları" düzenlenmiştir. Görüldüğü üzere, usulsüzlük kavramı iki farklı maddede iki farklı anlamda kullanılmıştır. Bunlardan biri, VUK'un 352. maddesinde yer alan ve uygulamada "genel usulsüzlük" olarak anılan usulsüzlük fiilidir. Bir diğeri ise, VUK'un 351. maddesinde yer alan ve hem "genel usulsüzlük" hem de "özel usulsüzlük" fiillerini kapsayan "usulsüzlük" fiilidir. Söz konusu karışıklık, uygulamada "genel usulsüzlük" kavramının kullanılması yoluyla giderilmeye çalışılsa da, kanunun uygulanmasında zaman zaman muğlak durumlar ile karşı karşıya kalınmasının önüne geçilememiştir. Daha açık bir ifadeyle, kanunda "usulsüzlük" kavramının kullanıldığı hallerde, yalnızca "genel usulsüzlük" fiillerine mi atıf yapıldığı, yoksa özel usulsüzlükleri de kapsayan "usulsüzlük" kavramına mı atıf yapıldığı belirsizdir. Örneğin, VUK'un 339. maddesinde düzenlenen tekerrür müessesesinde yalnızca "usulsüzlük" kavramının kullanılması, tekerrürün yalnızca genel usulsüzlük cezaları için mi geçerli olacağı, yoksa özel usulsüzlük cezalarını da mı kapsadığı konusunda farklı görüşlerin doğmasına sebep olmuştur.

Kanaatimizce, söz konusu durum vergilemede açıklık ilkesine aykırıdır. Kanun maddelerinin açıklık ilkesinden uzak bir şekilde düzenlenmesi, mükellefler arasında farklı uygulamaların doğmasına, vergilemede adalet ve eşitlik prensiplerinden uzaklaşmasına sebep olacak ve dolayısıyla mükelleflerin vergiye gönüllü uyum göstermelerine engel olacaktır. Bununla beraber, idare ve mükellefler arasında doğan uyuşmazlıkların dava konusu edilmesi, zaman ve kaynak israfı yaratacağı gibi, yargının iş yükünün de artmasına sebep olacaktır. İşte bu sebeplerle, vergi kanunlarının açıklık ilkesine uygun olarak hazırlanması pek çok problemin doğuşunu en baştan engelleyecektir.

6.2. Vergi Kanunlarının Sık Sık Değiştirilmemesi

Vergi mevzuatının çok sık değişmesi sadece usulsüzlük fiil ve cezalar açısından değil, genel olarak Türk vergi sistemi açısından da önemli bir sorundur. Kanunlar belli bir sistematik ile inşa edilirler. Kanunlarda sıkça yapılan değişiklikler bu sistematığın bozulmasına sebep olur. Buna ek olarak, sürekli değişen mevzuatı takip ederek, buna uyum sağlamaya çalışmak ise mükellefler açısından zaman ve emek kaybına neden olmaktadır. Dolayısıyla kanunlar hazırlanırken itina ile çalışılmalı, gerek kanunun hazırlandığı dönemdeki şartlar, gerekse gelecekte meydana gelebilecek sorunlar ve değişiklikler göz önünde tutulmalıdır.

6.3. Ceza Tutarlarının Yükseltilmesi

Eski anlayışlarda ceza, işlenmiş olan bir kötülüğün düzeltilmesi, giderilmesi niteliğinde

⁴⁹ Özhan ULUATAM, *Kamu Maliyesi*, İmaj Yayıncılık, 2003, s. 282

⁵⁰ Abdurrahman AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, 2002, s. 186

iken, çağdaş görüşlerde, suç işleyen kişiye, çeşitli yapıcı amaçları gerçekleştirmesi için uygulanan ve esasında kişiyi yoksunluklara bağlı kılan bir yaptırımdır. Yoksunluklara bağlı kılıcı olması nedeniyle, ızdırap ve sıkıntı çektirme niteliği vardır. Ancak günümüzde, ceza, suçluya azap ve ızdırap veren bir araç olmak yerine, mümkün olduğu kadar, onun durumunu düzeltmesini sağlayıcı bir araç şekli almaktadır. Bu bakımdan cezanın elem ve ızdırap verici bir araç olma niteliğini, olumlu ve yapıcı amaçların elde edilmesine yönelmiş olarak günümüzde de hala taşıdığı söylenebilir⁵¹. Cezaların yasaya aykırı fiilleri gerçekleşmesinin ardından doğan ızdırap verme ve ıslah etme amacının yanı sıra, yasaya aykırı fiillerin gerçekleşmesinden evvel mevcut olan önleyici olma, caydırıcı olma amacı da önem taşımaktadır.

Daha önce de bahsettiğimiz üzere, usulsüzlük fiillerinin cezalandırılması için vergi ziyayı şartı aranmamaktadır. Ancak kanun koyucu, vergi kaybı tehlikesinin mevcudiyeti sebebiyle, kanunla belirlenen bazı fiillerin cezalandırılmasını öngörümüştür. Bu açıdan bakıldığında, söz konusu cezalar uyarma niteliğini taşımaktadırlar. Buna karşılık, ceza tutarları açısından değerlendirildiğinde, bahsi geçen cezaların kendilerinden beklenen caydırıcılık işlevini etkin bir şekilde sağlayamayacak kadar düşük olduğu göze çarpmaktadır.

Örneğin, bilgi vermektan çekinen birinci sınıf tüccarlar hakkında uygulanacak özel usulsüzlük cezası 1.070 TL⁵² olarak belirlenmiştir. Söz konusu fiil, gerek idarenin gerekse denetim birimlerinin görevlerini yerine getirmelerini önemli ölçüde engelleyecek bir fiildir. Ancak bu özel usulsüzlük fiili için öngörülen ceza tutarı fiilin gerçekleşmesini önleyici olmaktan çok uzaktır. Öte yandan, yüksek tutarlarda vergi ve vergi ziyayı cezaları ile karşı karşıya kalmak istemeyen mükelleflerin 1.070 TL'lik cezaya katlanmak suretiyle, bilgi vermeme yolunu tercih etmeleri de söz konusu olabilir. Bu durumda, hazinenin karşılaşılabileceği zarar ile uygulanan özel usulsüzlük cezası arasında ciddi oranda bir farklılık doğacaktır.

Kanaatimizce, usulsüzlük cezalarının caydırıcılık fonksiyonunu etkin bir şekilde gerçekleştirebilmesi için ceza tutarlarının daha yüksek meblağlarda belirlenmesi gerekmektedir.

6.4. İdare Ve Yargı Organları Arasındaki Görüş Farklılıklarının Giderilmesi

Soyut ve genel nitelikteki vergi kanunlarının somut ve özel nitelikteki olaylara uygulanması sırasında zaman zaman mükellefler ile idare arasında uyuşmazlıklar doğabilmekte ve bu uyuşmazlıklar dava konusu edilebilmektedir. İşte dava konusu edilen bu uyuşmazlıklarda kimi zaman yargı organları ile idarenin görüşleri birbirinden farklılaşmaktadır. Bu durum, farklı mükelleflerin farklı uygulamalarla muhattap olmasına, dolayısıyla, mükellefler arasında eşitsizliğe ve adaletsizliğe sebep olmaktadır.

Örneğin, vergi idaresi, asgari bilgilerde noksanlık bulunan belgeleri hiç düzenlenmemiş saymaktadır. VUK'un 227. maddesinin verdiği yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı'nca sevk irsaliyelerine fiili sevk tarihinin yazılması zorunluluğu getirilmiş ve bu zorunluluğa uyulmaması halinde belgenin hiç düzenlenmemiş sayılacağı belirtilmiştir. Ancak, sevk irsaliyesinde fiili sevk tarihinin yazılmaması nedeniyle bu belgenin hiç düzenlenmediği kabul edilerek kesilen özel usulsüzlük cezaları yargı organları tarafından belgenin "düzenlenmediği, kullanılmadığı, bulundurulmadığı, düzenlenen beleglerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin hukuken geçerli bir şekilde tespit" edilememiş olması nedeniyle kaldırılmaktadır^{53,54}(11)(12). Bu durum, usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektiren bir

⁵¹ Nihat EDİZDOĞAN - Metin TAŞ - Ali ÇELİKKAYA, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Yayınları, 2007, s. 6

⁵² 402 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2010'dan itibaren.

⁵³ Dn. 4. D.'nin, 10.06.1999 tarih ve E. 1999/1498 sayılı Kanun Yararına Bozma Kararı.

⁵⁴ M. Ali ÖZYER, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, HUD Yayınları, 2008, s. 883-884.

fiil olup, bu fiilden dolayı özel usulsüzlük cezası kesilmesine olanak bulunmamaktadır⁵⁵. Uygulamada bu tür hallerde, örneğin irsaliye üzerinde tarih bulunmaması halinde yükümlü hakkında özel usulsüzlük cezası kesilebilmektedir. Ancak bu uygulamayı yargı organları doğru bulmamaktadır⁵⁶. Görüldüğü üzere, idare ile yargı organları arasındaki bu görüş farklılıkları, mükellefler bazında farklı uygulamaların doğmasına sebep olmaktadır. Mükellefler arasında eşitsizlik ve adaletsizliğe sebep olan bu tip görüş farklılıklarının giderilmesi usulsüzlük cezalarının etkinliği açısından çok büyük önem arz etmektedir.

6.5. Yargı Organlarının Kendi Aralarındaki Görüş Farklılıklarının Giderilmesi

İdarenin uygulamaları ile yargı organlarının kararları arasında farklılıklar mevcut olduğu gibi, yargı organlarının da benzer konulara ilişkin olarak verdiği farklı kararlar mevcuttur.

Örneğin, VUK'un 353/1. bendi uyarınca, *"verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi"* özel usulsüzlük fiili olarak öngörülmüştür. Danıştay bir kısım kararlarında⁵⁷, belge düzenlenmediğine yönelik olarak düzenlenen tutanak satışın kime yapıldığına ilişkin tespit bulunmasının şart olduğunu, satışın kime yapıldığına ilişkin bir tespit olmaksızın özel usulsüzlük cezası kesilmesinin mümkün olmadığını belirtmekte; bir kısım kararlarında⁵⁸ ise belge vermeme fiilinin, diğer taraf açısından belge almama fiilinin oluşturduğu, Kanun'da her iki taraftan da söz edilmesindeki amacın, bu işleme taraf olanların her ikisinin fiilinin de özel usulsüzlük cezasını gerektirdiğinin vurgulanması olup, bu nedenle belgenin verilmemesi saptandığında, belgeyi almayanın belirlenmemesi, belge vermeyen adına ceza kesilmesini engellemeyeceğini belirtmektedir. Yani belge vermeyen ve almayanlardan yalnızca birinin tespiti bu kişi adına özel usulsüzlük cezasının kesilmesi için yeterlidir. Bunun dışında diğer tarafın tespiti gerekli değildir⁵⁹. Görüldüğü üzere, yargı organları aynı konularda kanunu farklı yorumlayarak farklı kararlar alabilmektedir. Bu durum, aynı kanun maddesinin farklı mükelleflere farklı şekillerde uygulanmasına neden olmakta, zaten çok sık değişen vergi mevzuatını takip etmekte zorlanan mükelleflerin işini daha da zorlaştırmaktadır. Dolayısıyla, yargı organlarının kararları arasındaki bu farklılığı giderecek bir sistemin ihdas edilmesi şarttır.

6.6. Diğer Uygulamalarla Desteklenmesi

Çalışmamızda bir çok defa değindiğimiz üzere, usulsüzlük cezaları vergi ziyana yol açabilecek fiileri uyarma niteliğini haiz olduğundan vergi kayıp ve kaçığı ile mücadelede tartışmasız çok önemli bir rol oynamaktadır. Ancak tek başına yeterli olabileceğini söylemek mümkün değildir. Yukarıda kısaca özetlenen çözüm yollarının yanısıra, genel olarak gelir idaresinde ve vergi mevzuatında da reforma gidilmelidir. Özellikle son yıllarda gelir idaresinin "mükellef odaklı" çalışma stratejisi, fiiliyatta yaşanan idare ve yargı görüş farklılıkları, sık değişen vergi mevzuatı vb. sorunlar göz önüne alındığında, kendinden beklenen olumlu sonuçları doğuramamaktadır. Bunun için vergi idaresi otomasyona geçmeli, teknoloji ve bilişimdeki tüm gelişmelerden yararlanmalı, vergi denetimleri yaygınlaştırılmalı ve tüm bu gelişmeler yargı ayağı ile de desteklenmeli, yargı süreci hızlandırılarak daha etkin kılınmalıdır.

⁵⁵ Dn. 3. D.'nin, E. 1999/1497, K. 1999/2415 sayılı; Dn. 3. D.'nin, E. 1999/1498, K. 1999/2416 sayılı; Dn. 3. D.'nin, E. 1999/1499, K. 1999/2417 sayılı Kararları.

⁵⁶ Veysi SEVİĞ, "Tarihsiz Sevki İrsaliyesine Uygulanacak Usulsüzlük Cezası", Yaklaşım, Ağustos 1999

⁵⁷ Dn. 4. D.'nin, 16.10.2000 tarih ve E. 1999/2288, K. 2000/4079 sayılı; Dn. 4. D.'nin, 12.11.1990 tarih ve E. 1990/2104, K. 1990/3138 sayılı; Dn. 3. D.'nin, 16.12.1998 tarih ve E. 1997/3364, K. 1998/4585 sayılı Kararları.

⁵⁸ Dn. 11. D.'nin, 18.02.1998 tarih ve E.1996/6712, K.1998/607 sayılı; Dn. 3. D.'nin, 21.10.1992 tarih ve E. 1992/192, K. 1992/3183 sayılı Kararları.

⁵⁹ Mustafa AKIL, "VUK'un 353/1, 2. Maddesine Göre Kesilen Özel Usulsüzlük Cezasına Danıştay'ın Bakışı", E-Yaklaşım, Ağustos 2004, Sayı: 13

6.7. Sonuç

Çalışmamızda her ne kadar usulsüzlük cezalarının nasıl daha etkin kılınabileceğine yönelik öneriler getirmeye çalışmış olsak da, değinilen problemler ve çözümlerin Türk vergi sisteminin geneli için de geçerli olduğu pek tabiidir. Vergi sistemimizin daha adaletli ve etkin bir şekilde çalışmasının yolu, yalnızca belli müesseselerde düzeltmelere gitmek olmamalı, tüm sistem bir bütün olarak değerlendirilmeli ve değışiklikler kanunun sistematığını bozmayacak bir şekilde yapılmalıdır.