

cezalarının ayrıca kesileceği de yine aynı kanunun 353/6. maddesinin 2. bendinde belirlenmiştir.

Madde metninin bir bütün olarak değerlendirilmesinden anlaşılabacağı üzere bu madde uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için öncelikle faturanın verilmediğinin ve alınmadığının belirlenmesi ve bu belgeleri vermeyen ve almayanların saptandığına ilişkin hukuken geçerli bir tespitin mevcut olması gerekmektedir.

Uygulamada, düzenlenen faturalarda satılan emtianın veya yapılan işin miktar, fiyat ve tutar itibarıyla noksan gösterilmesi durumunda özel usulsüzlük cezasının kesilmesinde iki farklı görüş bulunmaktadır:

1 - Özel Usulsüzlük Cezasının Satılan Emtianın veya Yapılan İşin Gerçek Tutarı ile Düzenlenen Faturanın Tutarı Arasındaki Fark Üzerinden Kesilmesi Gerekliği:

Bu görüşün taraftarları faturada satılan emtianın veya yapılan işin miktar, fiyat ve tutar itibarıyla noksan gösterilmesi ve bunun hukuken geçerli bir tespitle saptanması durumunda, düzenlenen faturadaki tutar üzerinden özel usulsüzlük cezası kesilmemesi gerektiği, ancak satılan emtianın veya yapılan işin gerçek tutarı ile düzenlenen faturanın tutarı arasındaki fark üzerinden özel usulsüzlük cezasının kesilmesinin gerekliliği kanaatindedirler.

Örnek: Tüccar "X" esnaf olan "Z"ye 20.000.000.- TL. tutarında emtia satmış ve düzenlemiş olduğu faturada emtia satış tutarını 10.000.000.- TL. olarak göstermiş olsun;

Bu durumda kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası miktarı:

$$20.000.000 - 10.000.000 = 10.000.000 \times \% 25 = 2.500.000.- \text{ TL.}$$

(gerç. sat. tut.) (fat. sat. tut.) (>1.000.000.-)

olmaktadır. Bu cezanın satıcı ve alıcıya (fatura vermeyen ve almayana) ayrı ayrı kesileceği de muhakkaktır.

2 - Özel Usulsüzlük Cezasının Satılan Emtianın veya Yapılan İşin Gerçek Tutarı Üzerinden Kesilmesi Gerekliği:

Bizimde taraftarı olduğumuz bu görüş faturada satılan emtianın veya yapılan işin miktar, fiyat ve tutar itibarıyla noksan gösterilmesi ve bunun hukuken geçerli bir tespitle saptanması durumunda özel usulsüzlük ce-

zasının; Satılan emtianın veya yapılan işin gerçek tutarı ile düzenlenen faturanın tutarı arasındaki fark üzerinden değil, satılan emtianın veya yapılan işin gerçek tutarı üzerinden kesileceği şeklindedir.

V.U.K.'nın "faturanın tarifi" başlıklı 229. maddesinde fatura, "satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." şeklinde tanımlanmıştır. Bu bakımdan fatura;

— Vergi mükellefinin vergi matrahına etkili hasılat ve giderlerinin miktar olarak belirlenmesine,

— Tahakkuk zamanlarının tevsikine

— Bunların V.U.K.'nın 171. maddesinde öngörülen defter tutma maksadına uygun olarak kayıtlara geçirilmelerinin, dolayısıyla da vergi matrahının doğru olarak hesaplanmasının teminine, hizmet etmektedir.

O halde faturanın tanımından ve hizmet verdiği amaçlardan hareketle, müşterinin borçlandığı meblağı göstermesi düzenlenen belgenin fatura olarak kabulü için zorunlu unsur olmaktadır. Diğer bir anlatımla vergi hukuku bakımından faturanın muteberlik şartıdır. Bundan dolayıdır ki müşterinin borçlandığı meblağı göstermeyen faturanın hiç düzenlenmemiş sayılması gerekmektedir. Bu durumda faturada satılan emtianın veya yapılan işin miktar, fiyat ve tutar itibarıyla noksan gösterilmesi ve bunun hukuken geçerli bir tespitle saptanması durumunda; düzenlenen belgenin müşterinin gerçekte borçlandığı meblağı göstermediğinden dolayısıyla da muteberlik şartını kaybettiğinden hiç düzenlenmemiş olarak kabulünün gerekeceği aşikardır.

Ayrıca V.U.K.'nın 227. maddesinin 3. bendinde; "Bu kanuna göre kullanılan veya bu kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır." şeklinde bir hükme yer verilmiştir. Yine aynı kanunun 230/4. maddesiyle de, "malın veya işin nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı" faturada öngörülen zorunlu bilgiler arasında sayılmıştır. Dolayısıyla faturada satılan emtianın veya yapılan işin miktar, fiyat ve tutar itibarıyla noksan gösterilmesi durumunda, sözkonusu faturanın kanunca hüküm altına alınan bu yönüyle de hiç düzenlenmemiş olarak sayılması gerekecektir.

Benzeri bir konuda Yargıtay'ca verilen bir kararın çok kısa özeti aşağıdaki gibidir.

"... Ödeme kaydedici cihaz fişi düzenlenirken toplam satış tutarının gerçek değerinin altında gösterilmesi halinde fiş hiç düzenlenmemiş sayılır." (1).

Yargıtay'ın kararına esas konu her ne kadar fatura olmayıp ödeme kaydedici cihaz fişi olsa da, mezkûr karar kıyas yoluyla miktar, fiyat ve tutar itibarıyla noksan düzenlenen faturaların da hiç düzenlenmemiş sayılacağına kesin emare teşkil etmektedir.

Görüldüğü üzere miktar, fiyat ve tutar itibarıyla noksan düzenlenen faturanın; gerek faturanın tarifi ve amaçları ve gerekse de kanunla hüküm altına alınan yönleri ve Yargıtay'ın da ilgili kararı paralelinde hiç düzenlenmemiş olarak sayılmasının gerekliliği aşıkardır. O halde hiç düzenlenmemiş sayılan bu tür faturaların; düzenleyen bakımından fatura vermeme, alan bakımından da fatura almama şeklinde değerlendirilmesi gerekir. Bu takdirde kesilecek özel usulsüzlük cezası da, doğaldır ki satılan emtianın veya yapılan işin gerçek tutarı üzerinden kesilmelidir. Keza V.U.K.'nın 353/1. maddesinde de sarih olarak ifade edildiği üzere özel usulsüzlük cezası:

"... belgelere yazılması gereken meblağın yüzde yirmibeşi nispetinde..." kesilir. Burada "belgelere yazılması gereken meblağ" ibaresinden anlaşılması gereken de özel usulsüzlük cezasının yine satılan emtianın veya yapılan işin gerçek tutarı üzerinden kesileceği şeklindedir. Zira kanun koyucu "yazılmayan meblağ" ibaresi yerine, "yazılması gereken meblağ" ibaresini kullanmak suretiyle nihai amacını belirlemiş olmaktadır.

Tüm bu açıklamalardan sonra daha evvel vermiş olduğumuz örneği bu görüş doğrultusunda çözümlemeye çalıştığımızda, satıcı ve alıcıya (fatura vermeyen ve almayana) ayrı ayrı kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası miktarı;

$20.000.000 \times \% 25 = 5.000.000.- \text{ TL. } \text{olmaktadır.}$

(gerç. sat. tut.) ($> 1.000.000.-$)

Şayet verdiğimiz örnekte vergi ziyasını tesbit edecek olsaydık, doğaldır ki ziyaa uğratılan vergi; düzenlenen faturanın kayıtlara intikali ve aynen beyanı durumunda, düzenlenmeyen kısım (10.000.000.- TL.) üzerinden hesaplanacaktı. Görüldüğü üzere vergi ziyasının tesbitinde esas olan unsur düzenlenen fatura olmayıp , mükellefin beyanı olmaktadır. Örneğimizde gerek tüccar "x" ve gerekse esnaf "z" her ne kadar dü-

zenlenen fatura tutarı 10.000.000.- TL. ise de, beyanlarını 20.000.000.- TL. olarak vermiş olsalardı vergi ziyaından bahsetmek te mümkün olmayacaktı.

Hal böyleyken düzenlenen faturayı esas almak suretiyle sadece ziyaa uğratılan vergiye esas miktar üzerinden özel usulsüzlük cezası kesilmesi bu yönüyle de mesnetsiz kalmış olmaktadır. Kaldı ki usulsüzlük fiili sonunda vergi zıyaının doğmaması usulsüzlük cezasının kesilmesine engel teşkil etmeyecektir.

Unutulmamalıdır ki vergi cezaları; "devletin kanunlarla koyduğu maddi ve biçimsel yükümlölükleri yerine getirmeksizin devleti vergi zıyaına uğratan veya kamu düzenini bozan fiiller nedeniyle, faile uygulanan ve bazı yoksunlukları gerektiren yaptırımlardır." (2). Özel usulsüzlük cezaları da devleti vergi zıyaına uğratan veya uğratacak olan fiilleri cezalandıracak devletin bu kaybını önlerken, diğer taraftan da ibret verici olması özelliğiyle vergi suçu işlenmesine engel olmakta ve kamu düzeninin bozulmasını önlemekte hatta bozulan kamu düzenini yeniden yerine getirebilmektedir.

KAYNAKÇA

- (1) Yargıtay 9. Ceza Dairesi, 12.05.1993 Tarih ve Esas No: 1993/1382, Karar No: 1993/2323.
- (2) H. Hüseyin Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku Ders Notları sayfa: 128.