



USULSÜZLÜK SUÇ ve CEZALARINA HUKUKİ BİR YAKLAŞIM

Uğur YONAR^(*)

1 - GİRİŞ

Mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirmesi bakımından önemli bir işlevi olan usulsüzlük cezalarının bu işlevini tam olarak yerine getirebilmesi kanuni düzenlemelerin netliğine ve kanun maddelerinin uygulayıcılar ve yargı organları tarafından herhangi bir farklılığa yer vermeyecek şekilde anlaşılmasına bağlıdır. Bu çalışmada usulsüzlük suç ve cezaları mevcut hukuki durum bakımından değerlendirilerek karşılaşılan aksaklıklar örnek yargı kararları ile ortaya konulacak ve bu aksaklıkların giderilmesi bakımından yapılması gerekenler hakkında fikir önerilmeye çalışılacaktır.

2- İDARİ ve YASAL ÇERÇEVE

Usulsüzlük vergi idaresi tarafında idari usullere uyularak cezalandırılan suçları ifade eden idari vergi suç ve cezaları kapsamındaki suçlardan birisidir. Kelime anlamı yönemsizlik, yolsuzluk olan usulsüzlük, vergi hukuku açısından vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine riayet edilmemesi olarak tanımlanabilir. VUK'un 351. maddesinde usulsüzlük fiiline ilişkin olarak yapılan tanım da bu şekildedir. Vergi kanunlarında idari bir suç olarak tanımlanan ve VUK madde 352'de dereceler itibariyle belirtilen usulsüzlük fiili yine aynı maddede belirtildiği üzere bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılır.

Kanunda vergi ve harç beyannamelerinin süresi içerisinde verilmemesi; kanuni defterlerden herhangi birinin tutulmaması, tasdiki zorunlu olanların tasdik işleminin zamanında yapılmaması; defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesine imkân vermeyecek derecede noksan usulsüz ve karışık olması; işe başlamanın zamanında bildirilmemesi gibi fiiller 1. derece

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

usulsüzlük olarak belirtilmiştir. Bu fiillere göre daha hafif nitelikte olan vergi kanunlarında yazılı bildirimlerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirme hariç); tasdiki zorunlu olan defterlerin tasdik işleminin sürenin sonundan itibaren 1 ay içinde yapılması; hesap ve muamelelerinin doğruluk ve açıklığını bozmamak şartı ile bazı evrak ve vesikaların bulunmaması ve ibraz edilememesi gibi fiiller 2. derece usulsüzlük olarak belirlenmiştir. Bu fiillerin cezalandırılması konusunda kanuna bağlı cetvelde fiillerin dereceleri ve faillerin statüleri itibariyle değişen miktarlarda cezalar öngörülmüştür.

Belge ve kayıt düzenini sağlamak amacıyla bazı fiiller genel usulsüzlük kapsamında çıkartılarak özel düzenlemelere konu edilmiştir. Bu düzenlemelerden bir tanesi de özel usulsüzlük fiilleridir. Özel usulsüzlükle ilgili düzenlemelere Vergi Usul Kanunu'nun 353, 355 ve mükerrer 355. maddelerinde yer verilmiştir. Bu düzenlemeler doğrultusunda özetle fatura, serbest meslek makbuzu vs. verilmemesi, alınmaması...; perakende satış fişi, sevk irsaliyesi vs. düzenlenmemesi...; muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına vs. uyulmaması; ...kullanılma zorunluluğu getirilen vergi numarasını kullanmaksızın işlem yapılması; Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen aracın durdurulmaması; Bilgi vermekten çekinme ile 256, 257 ve mükerrer 257 nci madde hükmüne uyulmaması; tahsilât ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevşik etme zorunluluğuna uyulmaması vs. durumlarda her bir fiile ilişkin olarak belirlenmiş cezalar kesilerek özel usulsüzlüğün hukuki gerekçesine hizmet edilmektedir. Bu kapsamda kesilecek cezalar için asgari ve azami sınırlar tespit edilerek verilen idari para cezasından beklenen amaç ile tutarı arasında bir denge kurulmaya çalışılmıştır. Ayrıca, yalnız belge düzenlemeyene değil belge almayana da ceza öngörülerek nihai tüketiciler dahi bu amaç doğrultusunda yönlendirilmek istenmiştir.

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasını gerektiren fiiller kanunda açık bir şekilde sayılmış olup bunlar dışındaki fiiller nedeniyle benzetme veya kıyas yoluyla ceza kesilmesi mümkün değildir.

3- HUKUKİ DEĞERLENDİRMELER

Yukarıda da belirtildiği gibi usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları idari birer yaptırımdır. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları mükelleflerin vergi kanunlarının usule ilişkin hükümlerine uymalarını sağlamak üzere öngörülmüş idari para cezalarıdır. Bu şekilde öngörülen cezalar mükellefler bakımından caydırıcı unsur olmakta, böylece idari ve yasal düzenlemelere aykırı davranışlar önlenmeye çalışılmaktadır. Usulsüzlük cezaları bu anlayış içinde ele alınmış ve gerekli etkiyi sağlayacak düzenlemeler yapılmıştır. Bilindiği üzere, mükellefleri vergi ziyaına sebebiyet verecek, muhtemel vergi suçunu işlemeye götüren yollardan başlıcaları; gider, satış ve diğer hâsılatlarla ilgili belge düzeni ve kayıt nizamına ait olarak kanunda yer alan hükümlere gerektiği şekilde riayet edilmemesi, daha genel bir ifadeyle, kayıtların, muameleleri bütünüyle yansıtabilecek şekilde tutulmamasıdır. Bu itibarla usulsüzlük fiilleri ve bunlara ait cezaların tespitinde anılan hususların önlenmesi ön planda tutulmuştur.

İdare yerine getirmekle yükümlü olduğu hizmetler gereği yaptırım uygulama yetkisine sahip olmaktadır. Görev alanına giren hizmetlerin yerine getirilebilmesi için idarenin yaptırım uygulaması zorunludur. Aksi takdirde hizmetin gereği gibi ve ivedilikle görülebilmesi mümkün bulunmamaktadır. İdari yaptırımlar idarenin bir yargı kararına ihtiyaç duymaksızın yasaların açıkça verdiği bir yetkiye dayanarak, **idare hukuku ve ceza hukukunun bazı ilkelerini dikkate almak suretiyle idari işlemlerle uyguladığı cezalar**dır. Dolayısıyla usulsüzlük suçları sonucu uygulanan, idari yaptırımlar kapsamında

bir idari para cezası olan usulsüzlük cezalarında idare ve ceza hukukunun ilgili ilkelerinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Pek çok Danıştay kararında, uygulanan usulsüzlük ve/veya özel usulsüzlük cezalarının hukuka uygun olması için 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 nedeniyle, **cezaı gerektiren fiilin tüm unsurlarıyla tamam olması ve bu unsurların hukuken geçerli şekilde tespit edilmesi gerektiği** yönünde pek çok hüküm tesis edilmiştir.

Bu değerlendirmeler ışığında ve yasal çerçeveye uygun olarak yön verilmesi gereken usulsüzlük uygulamasında kimi zaman idareden kimi zaman da yargı organlarından kaynaklanan nedenlerle sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Bazı durumlarda ceza gerektirmeyen bir fiil için ceza kesilebilmekte, bazen de yerinde bir ceza yargı organlarıınca iptal edilebilmektedir. Uygulamada çoğunlukla özel usulsüzlük cezaları bakımından vuku bulan bu gibi durumların önlenmesi bakımından ilgili kanun maddelerinin lafzı ve ruhu, konuluşundaki maksat, kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı iyi analiz edilmeli yani kısaca kanun maddeleri iyi yorumlanmalıdır. Ayrıca yukarıda da belirtildiği gibi idare hukuku ve ceza hukukunun bu konudaki temel ilkeleri göz önünde bulundurularak hareket edilmelidir. Bu açıklamaları somutlaştırmak bakımından, aşağıda uygulamada karşılaşılan birkaç olaya ilişkin örneklemelerde bulunulacaktır.

4- ÖRNEK YARGI KARARLARINA İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER

Birinci örneğimizde sahte fatura kullanan mükellefe özel usulsüzlük cezası kesilmesi durumu incelenecektir. Gerçek bir emtia veya hizmet teslimini temsil etmeyen faturaların, maliyetleri yüksek göstermek ve bu yolla vergiye tabi matrahı azaltmak yahut katma değer vergisi indirimi yapabilmek için temin edilmesi kadar belgesi alınmamış emtia girişlerinin belgelendirilmesi ve emtia dengesinin kurulabilmesi için temin edilmesi de olasıdır. Belgesi alınmamış emtia girişlerinin belgelendirilmesi ve emtia dengesinin kurulabilmesi için sahte belge kullandığı tespit edilen mükellefler hakkında inceleme elemanları tarafından söz konusu fatura bedelinin %10’u oranında kesilen özel usulsüzlük cezaları, yukarıda belirttiğimiz cezaı gerektiren fiilin tüm unsurları ile tamam olması ve bu unsurların hukuken geçerli şekilde tespit edilmesi şeklindeki ceza hukuku ilkesine aykırılıktan dolayı yargıdan geri dönebilmektedir. Danıştay tarafından bu konuda verilmiş bir kararı incelemekte fayda bulunmaktadır. Plastik ve tekstil hurda malzemeleri ticareti yapan ve 2002 yılında gerçek bir emtia teslimine dayanmayan faturaları kayıtlarına dâhil eden mükellef adına, vergi incelemesi sonucunda yapılan vergi ziyayı cezalı resen tarhiyatla birlikte kesilen özel usulsüzlük cezası dava konusu edilmiştir. Davayı inceleyen Malatya Vergi Mahkemesi, davacıya üstüğü alış faturası düzenleyen ...İnşaat Kağıtçılık Orman Ürünleri Sanayi Dış Ticaret Anonim Şirketi hakkındaki vergi tekniği raporundan, sözü edilen şirketin üstüğü, inşaat malzemesi, mangal kömürü ve odun alış ve satışlarının tamamının gerçek dışı olduğunun tespit edildiği, bu nedenle bu faturalarda gösterilen emtianın başka firma veya firmalardan alınmasına rağmen ... İnşaat Kağıtçılık Orman Ürünleri Sanayi Dış Ticaret Anonim Şirketine ait faturalarla belgelendirdiği tespit edildiğinden kesilen özel usulsüzlük cezasında yasaya aykırılık görülmediği gerekçesiyle davayı reddetmiştir. Davacının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesi, özel usulsüzlük cezası kesilmesine ilişkin koşulları düzenleyen yasa hükmünde belirtilen unsurlar bir

arada gerçekleşmediğinden, davanın kesilen özel usulsüzlük cezasına ilişkin kısmının reddinde hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle kararın, özel usulsüzlük cezasına ilişkin hüküm fıkralarının bozulmasına karar vermiştir. Malatya Vergi Mahkemesi özel usulsüzlük cezasına ilişkin kararında ısrar etmiş ve ısrar kararı, davacı tarafından temyiz edilmiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu bunun üzerine verdiği kararda gerçek bir emtia teslimine dayanmaksızın düzenlenen faturalarla mükellefe teslim edilmiş gösterilen emtianın gerçekten işletmeye girdiği ancak, emtianın belgesiz alındığı ve bu alışların fatura düzenlemesi gereken kimselerden yapıldığı belirlenmeden Vergi Usul Kanununun 353'üncü maddesinin 1'inci bendine göre kesilen özel usulsüzlük cezası yönünden davanın reddi yolundaki ısrar kararını hukuka uygun görmemiştir. Yani belgenin alınmaması ve verilmemesi olayına, alım tarihi, tarafların adı ve ünvanı, ticari işleme konu malın cins, miktar ve tutarına ilişkin hukuken geçerli bir tespitin mevcut olmadığı; cezayı gerektiren eylemin, eylemle fail arasındaki bağlantının tam olarak saptanmadığı, eylemin tüm unsurlarının ortaya koyulmadığı savıyla özel usulsüzlük cezasını iptal etmiştir¹.

İkinci örnek olayımız, fatura düzenlememe ile ilgilidir. 2003 vergilendirme döneminde bir kısım hâsılatı için fatura düzenlememesi nedeniyle davacı adına Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 1. bendi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezası davaya konu yapılmıştır. Yine yerel vergi mahkemesi tarafından ceza hukuka uygun görülmüş, Danıştay kararı bozmuş, vergi mahkemesi kararında ısrar etmiş ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından ısrar kararının incelenmesi sonucunda ceza iptal edilmiştir. Olayın ayrıntısına girmeden kararı kısaca özetleyeceğiz. Kararda cezanın geçmiş yıllara dönük bir inceleme sonucu kesildiği, fiilin ilgili bulunduğu vergilendirme dönemi geçtikten ve özellikle fiilin vergi kaybı yaratmasından sonra yapılan incelemelerde harici verilere dayanılarak bu fiille ilgili ceza kesilip kesilemeyeceği konusunda VUK 353. maddede bir açıklık bulunmadığını belirtilmiştir. Vergilendirme döneminin kapanmasından sonra yapılan vergi incelemeleriyle bir kısım hâsılatın veya kimi işlemlerin kayıt ve beyan dışı bırakıldığının saptanmasından dolayı, vergilendirme döneminde yasanın şekle ve usule ilişkin kurallarına da aykırı davranılmış olduğu çıkarımıyla özel usulsüzlük cezası kesilmesine olanak bulunup bulunmadığının özel usulsüzlükler ve cezalarının öngörülüş amacı ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözetilerek belirlenmesi gerekliliği savunulmuştur. Bu nedenle usulsüzlük cezasının getiriliş amacını irdeleyen Danıştay, 1961 yılında yürürlüğe giren 213 VUK'un gerekçesi bulunmadığından, ancak 353. maddenin 2365 sayılı yasanın 80. maddesi ile değiştirilmesine ilişkin madde gerekçesini ele almıştır. Gerekçe özetle şöyledir: Vergi güvenliğini sağlayacak tedbirler arasında, vergilendirme döneminin kapanmasından sonra yapılacak incelemelerden çok cari yıl içinde yapılan mali kontrollere önem verilmektedir. Anında yapılacak kontrollerle, geliri doğuran olayların maddi bünyesi ile kayıtlar arasında ilişki kurulması mümkün olmakta, vergi ziyana yol açacak suçların zamanında önlenmesi sağlanmaktadır. Özel usulsüzlük cezaları bu anlayış içinde ele alınmış ve bunlarda, gerekli etkiyi sağlayacak değişiklikler yapılmıştır. Yukarıda belirtilen ve yasa yapıcı tarafından fatura ve benzeri belgelerin alınıp 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

¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu E. 2007/334, K.2008/737 sayılı, 21.11.2008 günlü kararı

incelemesiyle belirlenen ve vergi kaybı doğuran olaylardan yola çıkılarak, yılı içinde belge düzeyine de aykırı davranıldığı yaklaşımıyla 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 düzenlemediği sonucuna ulaşılarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi, maddenin öngörülüş amacına uygun düşmediğinden davanın reddine ilişkin ısrar kararında yargılama usulüne ve hukuka uygunluk görülmemiştir. Yani Danıştay bu cezanın ancak ilgili vergilendirme yılı içerisinde yapılan somut tespitlere dayanılarak, ilgili dönem vergisini ziya uğratmamak amacı güdülerek verilebileceği, yıl geçtikten ve vergi ziyaa uğratıldıktan sonra geriye dönük incelemelerle harici verilere dayanılarak özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceği kanısındadır².

Örnek olaylarımızı özel usulsüzlük ile ilgili kanuni düzenlemelere aykırı bir kaç uygulamaya değinerek noktalayacağız. Yazımızın idari ve yasal çerçeve bölümünde belirtildiği üzere usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezasını gerektiren fiiller kanunda açık bir şekilde sayılmış olup bunlar dışındaki fiiller nedeniyle benzetme veya kıyas yoluyla ceza kesilmesi mümkün değildir. Bu duruma aykırı olarak kanunda sayılmadığı halde adisyon fişi düzenlenmemesi nedeniyle kesilen bir ceza yargıya taşınmış, Danıştay cezayı iptal etmiştir³. Yine diğer bir olayda yasada sevk irsaliyesi düzenlenmemek suç olarak sayılırken düzenlenen irsaliyede fiili sevk tarihine yer verilmemesinin irsaliyenin hiç düzenlenmemiş sayılacağı şeklinde bir düzenleme yer almamasına rağmen irsaliyede fiili sevk tarihine yer verilmemesi nedeniyle ceza kesilmesi durumu yargıya taşınmıştır. Yerel mahkeme bu hususta 213 sayılı VUK genel tebliğindeki sevk irsaliyesinde düzenlenme ve fiili sevk tarihinin ayrı ayrı yer alacağı aksi takdirde irsaliyenin hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükmüne dayanarak cezayı uygun görmüştür. Temyiz talebi üzerine durumu inceleyen Danıştay “Düzenlenen tutanakla, sevk edilen emtialar için düzenlenen sevk irsaliyelerinde sevk tarihlerinin yazılmadığı tespit edilmiş ise de söz konusu tutanakla sevk irsaliyelerinin düzenlenmediği tespitli değildir. Kanunda ceza kesilmesini gerektiren fiilin, sevk irsaliyesinin hiç düzenlenmemesi olarak belirlendiği dikkate alındığında kesilen özel usulsüzlük cezasında isabet bulunmadığından davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir” şeklinde karar vermiş ve cezayı iptal etmiştir⁴.

5- SONUÇ

Vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek bakımından cezaların büyük bir önemi bulunmaktadır. Cezaların bu önleyici fonksiyonunu tam olarak yerine getirebilmesi için kanuni düzenlemelerdeki eksiklikler ve böylece uygulamada karşılaşılan pürüzler giderilmelidir. Vergi cezaları arasında şekle ve usule ilişkin düzenlemelere uyulması ve böylece dönem vergisinin ziyaa uğratılmasını önleme açısından önemli bir yeri olan usulsüzlük cezaları da, kanundan kaynaklanan muğlaklıklar nedeniyle ceza hukukunun bazı ilkeleri gerekçe gösterilerek veya cezanın getiriliş amacına ilişkin zorlama hukuksal yorumlara dayalı olarak yargıdan geri dönmektedir. Bu nedenle yeniden yazılması öngörülen Vergi Usul Kanununda usulsüzlük suç ve cezalarına ilişkin bu eksikliklerin tamamlanması, bu cezaların getiriliş

² Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu E.2009/271 K.2010/218 sayılı, 07.05.2010 günlü kararı

³ Danıştay Dördüncü Dairesi, E. 2006/2378, K. 2006/1367 sayılı, 22.06.2006 günlü kararı

⁴ Danıştay Yedinci Daire, E. 1998/1701, K. 1998/3342 sayılı, 29.9.1998 günlü kararı

amacı kesin bir şekilde ifade edilerek farklı yorumlara açık kapı bırakılmamasında fayda görülmektedir. Bu şekilde bir düzenleme kesilen cezaların yargıdan dönmesini engelleme ya da gerçekten ceza gerektirmeyen durumlarda ceza kesilerek yargı organlarının yükünün boş yere arttırılmasını önleme bakımından önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu E. 2007/334, K.2008/737 sayılı, 21.11.2008 günlü kararı
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu E.2009/271 K.2010/218 sayılı, 07.05.2010 günlü kararı
- Danıştay Dördüncü Dairesi, E. 2006/2378, K. 2006/1367 sayılı, 22.06.2006 günlü kararı
- Danıştay Yedinci Daire, E. 1998/1701, K. 1998/3342 sayılı, 29.9.1998 günlü kararı