

FATURA DÜZENLEMEME FİİLİNİN HESAP DÖNEMİ KAPANDIKTAN SONRA TESPİT EDİLMESİ HALİNDE ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI KESİLEMEYECEK Mİ?¹

I-KANUN HÜKMÜ

Vergi Usul Kanunu'nun 232'nci maddesinde kimlerin fatura ve benzeri belgeleri almak ve vermek zorunda olduğu, 231/5'nci maddesinde faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı belirtildikten sonra, 353'ncü maddenin 1.fikrasında, "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 her birine**, her bir belge için 1.1.2010'dan itibaren 160 –TL'den aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesileceği, bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamının 1.1.2010'dan itibaren 77.000 –TL'yi geçemeyeceği hükme bağlanmıştır. Söz konusu düzenleme vergi ceza mevzuatımıza mükelleflerin belge düzenine ilişkin yılı içindeki disiplinsiz davranışlarını cezalandırmak amacıyla 1951 yılında fatura cezası olarak girmiştir.

Usulsüzlük cezaları vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesinin müeyyidesi olarak kanunda yerini almıştır. Kanun hükmünün amacının mükelleflerin her türlü ekonomik faaliyetlerini belgelendirmek ve dolayısı ile kayıt dışı ekonomik faaliyetleri önlemek olduğu açıktır. Yapılan vergi incelemeleri sonucunda randıman farkı veya başka nedenlerle bulunan matrah farkları nedeniyle, mükellefin kendi ifadesi veya diğer harici belge ve karinelere hareketle bir kısım hasılatın veya harcamanın fatura ve benzeri belge ile belgelendirmediği gerekçesiyle, ortada **ziya uğratılan verginin olup olmadığına bakılmaksızın** mükellef hakkında yukarıda belirtilen kanun hükmü uyarınca fatura alınmadığı veya verilmemesi gerekçesiyle özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Bazı durumlarda ise dönem içinde fatura kesilmiş ve hasılat defterlere kaydedilmiş ve herhangi bir vergi ziyana neden olunmadığı halde, sadece faturanın 7 günlük süre içerisinde düzenlenmediği gerekçesiyle, faturanın hiç düzenlenmediği veya alınmadığı kabul edilerek özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

II-FATURA ALIP VERMEME NEDENİYLE ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI KESİLEBİLMESİ İÇİN HUKUKEN GEÇERLİ BİR TESPİTİN GEREKTİĞİ

Fatura ve benzeri belgenin düzenlenmesi gerektiği bir işlemde iki taraf vardır, bunlardan birisi alıcı diğeri de satıcıdır. Dolayısı ile kayıt dışı bırakılan bir faaliyette söz konusu belgeyi vermeyen (düzenlemeyen) varsa bu belgeyi alması gerektiği halde almayan da vardır. Diğer bir ifade ile söz konusu fiilin gerçekleşebilmesi için en az iki kişi gerekir. Ancak, vergi incelemelerinde genellikle sadece vergi incelemesine tabi tutulan mükellefe ceza kesilmekte diğer fail hakkında kesin bir bulgu ortaya konulamadığı için ceza uygulanmamaktadır. Danıştay 4. Dairesi öteden beri bu tür özel usulsüzlük cezalarının kesilebilmesi için belgeyi almayan yanında vermeyenin de somut olarak tespit edilmesini, aksi halde kesilen özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması yönünde kararlar vermektedir. Örneğin kanun yararına bozulan bir kararda şu görüşlere yer verilmiştir.²

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

¹ Sakıp ŞEKER, Yeminli Mali Müşavir

² Danıştay 4. Dairesinin 22.11.2006 tarih ve E:2006/3000;K:2006/2297 sayılı kanun yararına bozma kararı (27 Mart 2007 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.)

*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 bulunduğundan, idari cezalar için de geçerli olan **"cezayı 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 varsayıma dayalı olarak kesilen özel usulsüzlük cezasına karşı açılan davanın mahkemece reddedilmesinde isabet görülmemiştir."

Danıştay özel usulsüzlük cezasının kesilmesinde, kanun hükmünün lafzına sıkı sıkıya bağlı kalarak faturanın taraflarından sadece vermeyen tarafın değil, almayan tarafın da tespit edilmesini; diğer bir ifade ile cezayı gerektiren fiilin tüm unsurlarının kesin olarak tespit edilmesini, genel ceza hukuku ilkesinin idari cezalar yönünden de geçerli olduğunu bozma kararına gerekçe yapmıştır. Buna göre muhatabı (alıcısı) tespit edilemeyen hasılat noksanlıkları nedeniyle mükelleflere özel usulsüzlük cezası kesilmesi hukuken mümkün değildir. Danıştay'ın bu kararı Resmi Gazetede yayımlandığı için gerek idareyi gerekse vergi mahkemelerini bağlayıcı nitelik taşımaktadır.

III-HESAP DÖNEMİ KAPANDIKTAN SONRA YAPILAN TESPİTLER İÇİN CEZA KESİLEMEYECEKTİR

Yukarıda da belirtildiği gibi fatura ve benzeri belge vermeme ve almama fiilinin cezai yaptırıma bağlanmasının amacı, vergi ziyana neden olabilecek eylemleri cari yıl içinde önlemek ve mükelleflerin ödemeleri gereken verginin doğru şekilde tahakkukunu sağlamaktır. Hesap dönemi kapandıktan sonra tespit edilen yasaya aykırı fiillerin geçmişte yapılması gereken fiillerin düzeltilmesine bir faydası olmadığı gibi, vergi ziyana nedene olan fiil tespit edildiğinden mükellef yaptığı hatalı işlem nedeniyle "vergi ziyayı cezası" veya "genel usulsüzlük cezası" ile cezalandırılmış olmaktadır. Vergi ziyayı cezası genel usulsüzlük cezasının altında kalıyorsa kıyaslama yapılarak yüksek olan ceza kesilmektedir.(VUK,Md:352, 336) Yapılan işlem ceza hukukundaki "fikri içtima" durumunun kabulüdür. Hesap dönemi kapandıktan sonra geçmişte yapılan usule aykırı fiillerin tespit edilmesi üzerine 352. Maddeye göre kesilecek genel usulsüzlük cezası dışında ayrıca özel usulsüzlük cezası kesilmesi, kanun hükmünün amacına ve fikri içtima kavramına uygun değildir. Şöyle ki, zaten işlenen fiil vergi ziyayı cezası veya genel usulsüzlük cezasından yüksek olanı ile cezalandırılmaktadır. Aynı fiilden kaynaklanan vergi ziyayı ya da genel usulsüzlük cezası dışında ayrıca "özel usulsüzlük cezası" kesilmesi cezalandırmada ölçülülük ilkesine aykırı sonuçların doğmasına neden olmaktadır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun bir kararında³, 353'ncü maddenin 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 yaklaşımıyla 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

³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 7.5.2010 tarih ve E:2009/271;K:2010/218 sayılı kararı

maddenin öngörülüş amacına uygun düşmediğinden yerel mahkemenin ısrar kararını yargılama usulüne ve hukuka uygun görmemiştir. Danıştay VDD Kurulunun bu kararı Danıştay'ın bugüne kadarki görüşünden oldukça farklıdır. Kararın gerekçelerine inildiğinde, fatura ve benzeri belgeleri alıp vermemeye ilişkin özel usulsüzlük cezalarının konuluş amacının hesap dönemi içinde yapılan usule ilişkin aykırı fiilleri cezalandırmak olduğu, oysa uygulamada bu cezanın konuluş amacını aşarak vergi ziyayı cezasının bir yan unsuru haline getirildiği ve hemen hemen her vergi incelemesi sonucunda bu cezanın uygulanır hale geldiği anlaşılmaktadır. Kararın gerekçesi, önemi gereği aşağıya alınmıştır.

*“Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmamasının yaptırıma bağlandığı 353'ncü 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 somucunda 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 Kanununun 3'ncü 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 4.1.1961 tarihinde kabul edilen 10, 11 ve 12 Ocak 1961 günlü ve 10703, 10704 ve 10705 sayılı Resmi Gazetelerde yayımlanarak, 1.1.1961 tarihinde yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanununun, 30.12.1980 tarihinde kabul edilen, 31.12.1980 günlü ve mükerrer 17207 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 1.1.1981 tarihinde yürürlüğe giren 2365 sayılı Yasa ile değişmeden önceki 353'ncü 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 Kanununun şekle ve usule aykırılıkları yaptırıma bağlayan bu düzenlemesinden önce ve 5432 sayılı Yasanın ilk yürürlüğe konulduğu tarihte bir süre uygulamasından sonra fatura düzenlenmemesi konusunda mükellefleri caydırıcı olmak üzere gereksinme duyulması nedeniyle 1951 yılında, sözü edilen Yasaya Ek 1'nci madde olarak 5815 sayılı Yasa ile **“fatura cezası”** başlığı altında hüküm eklendiği de bilinmektedir. Değinilen Ek 1'nci 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 Kanununa hüküm eklenmesinin teklif edildiği belirtilmiştir.** 1961 yılında yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanununun **gerekçesi bulunmamakla birlikte, 353'ncü maddenin, 2365 sayılı Yasanın 80'nci 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 ilerde 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 **ihbar mahiyetindeki cezalarla tecziye edilmesi şartına bağlıdır.** Vergi ceza hükümlerinin yeniden düzenlenmesinde, özel usulsüzlük cezaları yukarıda kısaca belirtilen anlayış içinde ele alınmış ve bunlarda, gerekli etkiyi sağlayacak değişiklikler yapılmıştır. Bilindiği üzere, mükellefleri vergi ziyasına 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) ...” belirtilmiştir.

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’ncü 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 yaklaşımıyla ceza kesilmesini öngören bir düzenleme içermemektedir.**

2003 vergilendirme dönemine ilişkin işlemleri incelenen davacı adına, hesap döneminin kapanmasından sonra 28.7.2005 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.”**

Danıştay’ın yukarıdaki kararı bir çoğunluk kararı olup henüz müstakar hale gelmemiştir. Kararda VUK’nun “ceza kesmede zamanaşımı” başlıklı 374. Maddesi hükmü yeterince tartışılmamıştır. Bu madde hükmünde, “353. Madde uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarından usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden birinci gününden başlayarak beş yıl geçtikten sonra ceza kesilemeyeceği, bu süre içinde ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesi ile zamanaşımının kesileceği” belirtilmektedir. Madde hükmüne göre özel usulsüzlük cezalarının beş yıllık genel zaman aşımına tabi olduğu anlaşılmaktadır. Ancak, zamanaşımını düzenleyen madde hükmü ile özel usulsüzlük cezasının konuluş gerekçesi arasında bir çelişki olduğu ve aynı fiil nedeniyle birden fazla ceza kesilmesinin teknik anlamda olmasa da fiili anlamda mükerrer bir cezalandırma sonucunu doğurduğu açıktır.

Fatura ve benzeri belge almama ve vermeme fiillerini cezalandırmanın esas amacı ödenmesi gereken verginin doğruluğunu sağlamaktır. Fatura düzenlememe suretiyle Vergi Usul Kanununda belirtilen hem usule hem de esasa ilişkin hükümlerine aykırı davranılmış olmaktadır. Yani tek bir fiil ile birden fazla suç işlenmiş olmaktadır. Fatura düzenlememe fiili nedeniyle mükellefe hem vergi ziyası cezası hem de özel usulsüzlük cezası kesilmesi TCK’nın 44. Maddesinde ifade edilen “fikri içtima” kavramına aykırı düşmektedir. Vergi ceza hukukunda da “suçların içtima” ilkesi gözetilmeli ve genel usulsüzlük/özel usulsüzlük ayrımı yapılmaksızın kesilmesi gereken cezadan ağır olanı uygulanmalıdır.

IV-7 GÜN GEÇTİKTEN SONRA DÜZENLENEN FATURANIN HİÇ DÜZENLENMEMİŞ SAYILMASI ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI KESİLMESİNİ GEREKTİRMEZ

Vergi Usul Kanunu’nun Fatura Nizamı başlıklı 231’nci maddesinin 5. Bendinde, “**faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami 7 gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı**” hükme bağlanmıştır. Vergi kanunlarının amacı, mükellefleri askeri bir disiplin içinde hizaya getirmek değil, kanunlar uyarınca tahsil edilmesi gereken vergiyi tahsil etmektir. Vergi uygulamasında ceza ana unsur değil, tali bir

unsurdur. Faturanın 8. Günde düzenlenmesi ile 7. Günde düzenlenmesi arasında çoğu zaman ödenecek vergiyi azaltıcı bir etkisi olmaz, yeter ki hesap dönemi aşılmasın. Durum böyle olduğu ve esas amacın ödenmesi gereken vergiyi tam olarak tarh, tahakkuk ve tahsil etmek olduğu halde, sonucu itibariyle hiçbir vergi kaybına neden olmayan usule ilişkin bir noksanlık nedeniyle bazı hallerde binlerce liraya varan özel usulsüzlük cezalarının kesilmesini düzenleyen yasa hükmü anlaşılır bir durum değildir.

Faturanın malın teslimi veya hizmetin ifasından itibaren 7 gün içinde düzenlenmesi gerekmele birlikte, KDV yönünden de bu sürenin aynı zamanda takvim yılını aşmaması gerekmektedir. (KDV Kanunu, Md:8/2, 10, 29 ve 34) Örneğin, 28.12.2010 tarihinde satılan bir malın faturasının 03.01.2011 tarihinde düzenlenmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilemeyecek, ancak aynı faturada gösterilen KDV alıcı tarafından indirilemezken aynı KDV'nin satıcı tarafından hesaplanan KDV olarak beyan edilip ödenmesinin gerekmesi, faturaya atfedilen önemi fazlasıyla abartmaktadır. Süre aşımının aynı takvim yılı içinde gerçekleşmesi halinde (28.11.2010 tarihinde satılan malın faturasının 03.12.2010 tarihinde düzenlenmesi) KDV indirimi konusunda esasa ilişkin cezalı işlem yapılmazken satıcı yönünden hesaplanan KDV'nin bir ay geç beyan edildiği gerekçesiyle cezalı işlem yapılması söz konusudur.⁴ Görüleceği üzere, vergi sistemimiz sürekli sorun yaratan bir anlayışla hazırlanmış ve şekle özden daha fazla önem verilmiştir. Örneğin, 10 TL'lik bir faturanın 1 gün geç düzenlenmiş olması nedeniyle 160 TL özel usulsüzlük cezasının kesilmesi, ya da Ocak ayında düzenlenmesi gereken 100.000+1.000 TL KDV şeklindeki bir buğday satışına ilişkin faturanın Şubat ayında düzenlenmesi halinde ortaya çıkan vergi kaybı sadece 1.000 TL KDV olmasına rağmen kesilecek özel usulsüzlük cezası 10.100 TL olacaktır. Böylesine ağır cezalarla donatılmış bir vergi sisteminin varlığına rağmen kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin %50 civarında olduğu bir ülkede belge düzeninin yerleşmesi için getirilen "özel usulsüzlük cezasının" etkinliği ve hakkaniyete uygunluğu sorgulanmalıdır.

Yeminli mali müşavirlik KDV iadesi tasdik raporunda, 7.8.2009 tarihinde düzenlenmesi gereken faturanın 29.8.2009 tarihinde düzenlenmiş olduğunun belirtilmesi üzerine, söz konusu faturanın 7 gün içinde düzenlenmediği gerekçesiyle VUK'nun 353/1'nci maddesi uyarınca vergi dairesince kesilen özel usulsüzlük cezası nedeniyle açılan davayı inceleyen Ankara 4. Vergi Mahkemesi, "...fatura kesmeme ve almama fiilinden bahsedebilmek için malın teslim tarihi itibarıyla hesaplanacak 7 günlük sürenin dolmuş olması ve tespit tarihinde de faturanın henüz tanzim edilmemiş olması gerektiği" gerekçesiyle cezalı tarhiyatı kaldırmıştır. Kararda ayrıca, tespit tarihinden önce faturanın düzenlendiği ve mevcut olduğu tasdik raporu ile tespit edildiği, faturaların verilmeme ve alınmama fiilinin gerçekleşmediğinden söz edilemeyeceği, ayrıca faturanın süresinden sonra düzenlenmesi fiilinin VUK'nun 353/1'nci maddesinde sayılı ceza kesilmesini gerektiren fiillerden hiç birisine uymadığı ve düzenlenmiş olmakla birlikte 231/5'nci maddesi uyarınca hiç düzenlenmemiş kabul edilen belgeler için de özel usulsüzlük cezası uygulanacağına ilişkin bir ifadeye yer verilmediği vurgulanmıştır.⁵ Bize göre 7 günlük süreden sonra, mükellefçe kendiliğinden düzenlenen faturalar için anılan Kanunun 352/II-7'nci maddesine göre ikinci derece usulsüzlük cezası dışında herhangi bir usulsüzlük cezası öngörülmemiştir. Bu nedenle sayın mahkemenin kararı yerindedir.

⁴ Hesap dönemi aşılmaksızın faturanın deftere geç işlenmesi katma değer vergisinin indirimini engellemekle birlikte, şekle ve usule aykırı davranıldığı gerekçesiyle usulsüzlük cezası kesilmesi söz konusu olabilmektedir.

⁵ Ankara 4. Vergi Mahkemesinin 30.04.2010 tarih ve E:2010/140;K:2010/1105 sayılı kararı

V-SONUÇ

Mevcut yasal düzenlemeler iyi bir vergi sisteminin kurulması ve işleminin ağır cezalarla sağlanabileceği varsayımı üzerine kurulmuştur. Sistem sürekli ceza üretmekte ve bunun sonucunda belli aralıklarla vergi afları veya ödeme kolaylıkları getirilmek zorunda kalmaktadır.

Söz konusu özel usulsüzlük cezasının kesilmesinde yüksek yargının satıcı ve alıcının birlikte tespit edilmesi ve yoruma ve varsayımına dayalı ceza kesilemeyeceğine ilişkin kararlarından sonra, hesap dönemi kapandıktan sonra yapılan tespitlere dayanılarak da özel usulsüzlük cezasının kesilemeyeceğine ilişkin kararı vergi ceza uygulamasına bir uyarı ve eleştiri niteliği taşımaktadır. VDD Kurulunun son kararında zamanaşımına ilişkin 374. Madde hükmünün yeterince tartışılmamış olması, karşı görüştekilerin tezini güçlendirmekle birlikte, özel usulsüzlük cezasına ilişkin idari uygulamanın, kanun hükmünün amacını aştığını ve salt bir cezalandırma hükmüne dönüştürüldüğüne dikkat çekmesi bakımından önemlidir. Ayrıca, 7 günlük süre geçtikten sonra mükellefçe kendiliğinden düzenlenen faturalar için, faturanın hiç düzenlenmediği ileri sürülerek kesilen özel usulsüzlük cezasını kaldıran vergi mahkemesi kararı da dikkate alındığında, geçmişte **fatura cezası** olarak mevzuatımıza giren ve daha sonra özel usulsüzlük cezası olarak yerini koruyan hükmün uygulanmasında vergi idaresinin amacını aşan uygulamalarını gözden geçirmesi gerektiğini göstermektedir.

Vergi incelemelerine dayanılarak kesilen özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarınca büyük ölçüde kaldırılmakla birlikte, yine de yasal düzenleme mükellefleri ağır bir tehdit altında bırakılmaktadır. Mükellefleri ağır ceza tehdidi altında tutan vergi ceza sistemimizin demokratik ve hakkaniyete uygun olmadığı ve cezalandırmada ölçülülük ilkesinin gözetilmediği açıktır. Mükellef demokrasininin kurulmasına, vergi yargısının söz konusu kararlarındaki görüşler de dikkate alınarak, vergi cezalarının yeniden düzenlenmesiyle başlanmalıdır. Bu kapsamda ceza hukukundaki “fikri içtima” kavramının vergi ceza hukukunda da tam olarak yer alması sağlanmalıdır.