



TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA ANAYASAL İLKELER ÇERÇEVESİNDE ÖZEL USULSÜZLÜK KABAHATLERİ

SPECIAL IRREGULARITY MISDEMEANOURS WITHIN THE FRAMEWORK OF CONSTITUTIONAL PRINCIPLES IN TURKISH TAXATION LAW

Nergis Feride KAPLAN DÖNMEZ¹

Öz

Devlet kamu hizmetlerinin finansmanı için vatandaşlardan cebri icra yoluyla vergi toplamaktadır. Vergilendirme sürecinin birey ve devlet arasında sağlıklı seyredebilmesi için vergi hukuku alanında esasa ve şekle ilişkin kurallar getirilmiştir. Dolayısıyla vergilendirmenin sağlıklı yapılabilmesi için Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen usul kurallarına uyulmaması halinde bir usulsüzlük söz konusu olacaktır. Kabahat olarak kabul edilmesi sebebiyle özel usulsüzlük fiilleri VUK'nun yanı sıra 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nda uygulama alanı bulmaktadır.

Çalışmada, vergi ceza hukuku kapsamındaki usulsüzlük fiillerinden özel usulsüzlük fiilinin suç ve kabahat ayrımında vergi kabahati olarak nitelendirilmesinin hukuki dayanaklarının ortaya konularak özel usulsüzlük kabahati kavramının netleştirilmesi amaçlanmıştır. Sosyal hukuk devletinin bireyi koruyan bir anlayışla vatandaşa yüklediği vergi ödevinin kanunlar ve anayasal ilkeler doğrultusunda güvenceye alarak verginin kanuniliği ilkesi ile keyfilik ortadan kaldırmayı amaçladığı gibi vergilendirmenin sağlıklı yapılabilmesi için esasa ve şekle ilişkin getirilen kurallara uyulmadığı takdirde kesilen özel usulsüzlük cezalarının her yıl Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca yeniden değerlendirilerek artırılarak uygulanmasının yürütme organı tarafından yapılması esasen ekonomik koşullar gereğince düzenlenmektedir. Çalışmanın amacı kapsamında; yürütme organı tarafından kesilen idari cezaların mükellefe yeni yükümlülükler doğurması halinde Anayasa'nın 38. maddesi gereği, suç ve cezaların kanuniliği ilkesini zedeleyeceği belirterek bireyin temel hak ve özgürlüklerinin kanunilik ilkesi çerçevesinde korunmasının gereği üzerinde durulmuştur. Bu çalışmada, usulsüzlük fiillerinin suç ve kabahat ayrımı üzerinde durulmuş, özel usulsüzlük fiillerinin kavramsal mahiyeti ve bu fiillere ilişkin yaptırımlar tek tek ele alınarak mevcut yasal düzenlemeler ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi Kabahatleri, Usulsüzlük, Özel Usulsüzlük, Vergi Cezaları

Abstract

Government collects tax from citizens to finance public services via compulsory execution. Some rules regarding to fundamental and procedural rules were devised in the field of tax procedural law to regulate the taxation procedures properly between individuals and the government. For this reason, if the rules related to legal provisions are not complied with precisely, it will be deemed that irregularity has occurred. Due to the fact that those irregularity acts are considered as misdemeanours, such cases are dealt with both the Tax Procedure Law and also the Misdemeanour Law numbered 5326.

In this study, it is intended to differentiate and clarify those controversial issues relevant to Misdemeanours and Special Irregularity by revealing their legal justifications. Government loaded individuals with a charge of tax payment to protect them. By expressing the principle of legality for taxation, both applications of acting arbitrarily are avoided and taxation practices are secured to be legal. Those issues regarding to tax misdemeanours and tax penalties are regulated by the Executive Power and those issues re-evaluating and increasing tax rates and fines are assumed by the Ministry of Treasury and Finance if those rules and provisions regarding to taxation procedures are not obeyed.

The aim of this study is consider how to protect individuals' basic rights and freedom within the framework of legality if those tax penalties imposed on individuals by the executive power violates the principle of legality and bring responsibilities for the tax payer due those administrative penalties and tax fines, then the Article numbered 38 of the Constitution should be taken as reference. Meanwhile, the concept of irregularity practices, discrimination of crime and misdemeanour issues are dealt with and also the conceptual nature of those irregularity practices related to those acts are also revealed singly by considering the current legal regulations.

Keywords: Tax misdemeanours, Irregularity, Special Irregularity, Tax Penalties

¹ Dr., nergisferidekaplan@gmail.com, orcid.org/0000-0003-3182-7812

1. Giriş

Türk Vergi Hukukunda vergilendirme düzeninin eksiksiz işleyebilmesi ve sağlıklı bir vergi tahsilatı için belli fiillerde hukuka uygunluk büyük önem arz etmektedir. Zira bu fiillerde ortaya çıkabilecek hukuka aykırılıklar, hem mükellefin vergi sistemi düzeni dışına çıkması sonucunu doğuracak hem de vergi tahsilatının düzgün işlenmesini engelleyebilecektir.

Vergi hukuku, ödevliler için maddi ve şekli ödevleri düzenlemekte ve bu ödevlere aykırı fiillerin vergi suç ve kabahatlerine konu olabileceğini düzenlemektedir. Bireyin devlete karşı yükümlü olduğu temel ödevlerin başında vergi ödevi gelmektedir. Anayasa'nın 73. maddesinde bu ödev "*herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür*" şeklinde düzenlenmiştir. Bireyler vergi ödevini yerine getirdikleri sürece, devlette vatandaşa karşı ödevlerini yerine getirmektedir. Devlet egemenliğinin mali alandaki görünümü niteliğinde olan vergilendirme iktidarı, hukuksal temellere dayanan ve hukuksal yaptırımlarla toplanması sağlanan bir yükümlülük olan verginin, devletin ihtiyaçları ve bireyin özgürlükleri bağlamında hassas bir dengede olması sebebiyle hukuksal güvencelerle donatılması hukuk devleti ilkesi ve sosyal devlet ilkesinin bir gereğidir. Bu itibarla, sosyal hukuk devletinin bir gereği de, vatandaşa yüklenen vergi ödevinin kanunlarla ve anayasal ilkelerle hüküm altına alınmış olmasıdır. Bu bağlamda verginin kanuniliği ilkesi, bireyi koruyan bir anlayışla verginin keyfiliğini ortadan kaldırmaktadır. Vergilendirme sürecinin düzgün işleyebilmesi adına vergi hukuku alanında birtakım kurallar getirilmiştir bu kuralların bazıları şekle ve esasa ilişkin kurallar olup 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. İşte getirilen bu şekil ve usul kurallarına uyulmaması hali, usulsüzlüğe neden olmaktadır. Meydana gelen bu usulsüzlükler de vergi kaybının ortaya çıkma derecesine göre sınıflandırılmaktadır. Özel usulsüzlükler, diğer usulsüzlüklere göre ihlal derecesi ve yaptırımı daha ağır olan fiillerdir. Çalışmada, özel usulsüzlük fiillerinin kanuni dayanaklarını, getiriliş amacını, diğer usulsüzlükler içindeki yerini, benzerliklerini ve farklılıklarını, iktisadi yararlarını ve özel usulsüzlük fiillerine ilişkin kesilecek cezai yaptırımlara ilişkin düzenlemelerin ortaya konulması amaçlanmıştır.

Konuya daha yakından bakıldığında, örneğin belge düzeni ile ilgili getirilen zorunluluklara uyulmaması veya muhasebe kurallarına aykırılık yukarıda ifade ettiğimiz sakıncaları yani özel usulsüzlük fiillerini oluşturabilecektir. Söz konusu sakıncaların önlenmesi amacıyla, hukuka aykırılık oluşturan bazı fiiller Vergi Usul Kanunu'nda özel usulsüzlük adı altında getirilen düzenlenerek, ilgili kanunun öngördüğü cezalar ile müeyyidelendirilmiştir. Esas olarak Özel usulsüzlükler, belge ve kayıt düzeni ile muhasebe standartlarına ve tek düzen muhasebe sistemine uyulmaması fiillerini kapsamaktadır. Bu bağlamda özel usulsüzlük kabahatini meydana getiren fiiller genel olarak kabahatin maddi unsurunu oluşturduğunu söyleyebiliriz.

Bu makalede de vergi ceza hukukunda düzenlenen usulsüzlük fiillerinin suç ve kabahat ayırımından bahsedilerek özel usulsüzlük fiilleri tek tek ele alınarak incelenmiş ve ilgili fiillerin failleri ve bu fiillerin ortaya çıkarılış şekilleri ile konu özel usulsüzlük fiillerine uygulanacak yaptırımlara ilişkin kanunda yer alan düzenlemeler doktrinsel görüşler ışığında incelenmiştir.

1.1. Amaç ve Yöntem

Bu makalede, vergi ceza hukuku kapsamındaki usulsüzlük fiillerinden özel usulsüzlük fiilinin suç ve kabahat ayırımında vergi kabahati olarak nitelendirilmesinin hukuki dayanaklarının ortaya konularak özel usulsüzlük kabahati kavramının netleştirilmesi amaçlanmıştır. Sosyal hukuk devletinin bireyi koruyan bir anlayışla vatandaşa yüklediği vergi ödevinin kanunlar ve anayasal ilkeler doğrultusunda güvenceye alarak verginin kanuniliği ilkesi ile keyfiliğin ortadan kaldırmayı amaçladığı gibi vergilendirmenin sağlıklı

yapılabilmesi için esasa ve şekle ilişkin getirilen kurallara uyulmadığı takdirde kesilen özel usulsüzlük cezalarının her yıl Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca yeniden değerlendirilerek artırılarak uygulanmasının yürütme organı tarafından yapılması esasen ekonomik koşullar gereğince düzenlenmektedir fakat yürütme organı tarafından kesilen idari cezaların mükellefe yeni yükümlülükler doğurması halinde Anayasa'nın 38. maddesi gereği, suç ve cezaların kanuniliği ilkesini zedeleyeceğini belirterek bireyin temel hak ve özgürlüklerinin kanunilik ilkesi çerçevesinde korunmasının gereği üzerinde durulması amaçlanmaktadır.

Vergi usul hukukunda özel usulsüzlük fiilleri vergi kabahati olarak nitelendirilmiştir çünkü özel usulsüzlük fiilleri sonucunda uygulanacak yaptırımlar idari para cezası niteliğindedir. Bu çalışmada, usulsüzlük kavramından hareketle usulsüzlük fiillerinin suç ve kabahat ayrımı üzerinde durulmuş ve usulsüzlük çeşitlerinden olan özel usulsüzlük fiillerinin kavramsal mahiyeti ve bu fiillere ilişkin yaptırımlar tek tek ele alınarak mevcut yasal düzenlemeler ortaya konulmuştur.

1.2. Literatür

Bu çalışmanın amacına uygun olarak yapılan literatür taraması sonucu ulusal ve uluslararası araştırmalardan yararlanılmıştır. Bu makalenin üzerinde spesifik olarak durduğu özel usulsüzlük konusunun mevcut literatürde nasıl ele alındığı tespit edilmiş ve anayasal ilkeler ve hukukun temel ilkeleri boyutunda tartışılmıştır. Bu çalışmada temel referans kaynaklardan olan; Öztaş (2019), Şenyüz (2015), Şenyüz ve Gerçek (2013), Öncel, Kumrulu ve Çağan (2014) tarafından yazılan çalışmalar; daha ziyade özel usulsüzlük müessesesinde mevcut yasal düzenlemeleri değerlendirmek, konuya ilişkin teknik bilgi vermek amacıyla kullanılmıştır. Dannecker (2007), Dannecker (2013), Tipke, Lang ve Seer (2013) tarafından yazılan makaleler ise suç ve kabahat ayrımı konusunu Alman hukuku kapsamında incelediği için Türk hukuku ile karşılaştırma imkanı sağlamıştır.

2. Usulsüzlük Kavramı ve Düzenleme

Usulsüzlük kelimesi köken bakımından “usul” kelimesinden türetilmiş Arapça bir sözcüktür. Usul, “yol, yöntem, ilke ve kök” anlamlarına gelirken “usulsüzlük” kelimesi de yola, yönetime ve ilkelere uymama manasına gelmektedir (Türk Dil Kurumu). Usul kelimesi farklı bilim alanlarında kullanılsa da genel olarak hukuk alanında ve özellikle yasal düzenlemelerle getirilen yöntem ve ilkeleri ifade etmektedir (Şenyüz, 2015: 146). Toplumsal düzeni sağlama amacı gözetilen hukuk ile getirilmiş olan usullere uyulmaması halinde gerekli yaptırım ve müeyyidelerle karşılaşılması zorunlu olmaktadır (Dural ve Sarı, 2011: 1-2). Türk vergi hukuku kapsamındaki usulsüzlükler, vergi kanunlarıyla getirilen vergi sorumlularına ve mükelleflerine vergilendirmeye ilgili ve uymakla yükümlü oldukları usul ve şekil hükümlerine aykırı hareket edilmesiyle ortaya çıkan durumlardır (Çomaklı ve Ak, 2013: 179). Usulsüzlük tanımı kanun koyucu tarafından Vergi Usul Kanunu'nun 351. maddesinde şöyle ifade edilmektedir; “*usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir*”. Vergi hukukunda usulsüzlükler, genel ve özel usulsüzlükler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır ve bu ayrım usulsüzlüklerin getirdikleri zararın önemi ve büyüklüğü esas alınarak derecelendirilmiştir (Karakoç, 2014: 179). Genel usulsüzlükler de birinci derece usulsüzlükler ve ikinci derece usulsüzlükler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Özel usulsüzlüğü oluşturan fiiller, Vergi Usul Kanunu'nun 353. ve 355. maddelerinde hüküm altına alınmıştır. Genel olarak özel usulsüzlükler, vergileme sürecinin sağlıklı bir biçimde işleyebilmesi adına önemli bir yeri olan fatura, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, gider pusulası ve diğer belgelerin alınıp verilmemesiyle ilgilidir. Bir başka özel usulsüzlük kabul edilen durumlar ise, vergi levhası bulundurulması, bilgi vermektensekinilmemesi, günü gününe defter kaydı gibi şekli ödevlere uyulmaması gibi durumlar da

özel usulsüzlük kapsamında yer almaktadır (Çiçek ve Herek, 2012: 319). Bu belgeleri almak ve düzenlemek zorunluluğunda olanların her birine her bir belge için (350 TL) maktu tutardan az olmamak üzere belgede yazılması gereken tutarın veya tutar farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük para cezası kesilmektedir. Özel usulsüzlük cezalarının varlığı diğer vergi cezalarının uygulanmasına herhangi bir mani oluşturmamaktadır (Akdoğan, 2009:131). Vergi Usul Kanunu, 1961: md.353/1 usulsüzlüklerle kıyaslandığında kamu düzenini oldukça fazla etkileyen bu eylemler yakın tehlike kabahati olarak da adlandırılmaktadır (Bilici, 2013: 120).

Türk vergi ceza hukukunda düzenlenen usulsüzlük fiillerinin oluş biçimleri ve sonuçları açısından genel ceza hukuku ilkeleri göz önünde bulundurulduğu takdirde suç olarak değil, kabahat olarak değerlendirilmektedir (Taşdelen, 2010: 15-16).

Doktrine göre, vergi ceza hukukundaki düzenlemeleri dikkate alan bir bakış açısıyla vergi kaçakçılığını oluşturan fiiller suç olarak tasnif edilirken, vergi ceza hukukunda düzenlenen genel ve özel usulsüzlükler ile vergi ziyai fiilleri kabahat olarak kabul edilmektedir. Terimsel olarak bakıldığında genel ve özel usulsüzlükler “kabahat” olarak adlandırılırken kabahatlerin sonucu ise “yaptırım” terimi ile ifade edilmektedir. Vergi kaçakçılığı ve diğer fiiller ise “suç” ve bu suçun neticesi olarak “ceza” terimi kullanılmaktadır (Öztaş, 2019: 7). Yasal düzenlemelere bakıldığında ise doktrindeki terimlerin aksine, genel ve özel usulsüzlükler ve vergi ziyai nitelik itibarıyla birer kabahat olmalarının doğal sonucu olarak “yaptırımlara” tabi olmasına karşın 213 sayılı Vergi Usul Kanununda suçların sonucu olarak “ceza” terimiyle anılırken, “usulsüzlük dereceleri ve cezaları” (VUK md. 353), “özel usulsüzlükler ve cezaları” (VUK md. 353) ve “vergi ziyai cezası” (VUK md. 344) olarak ifade edilmektedir.

Genel olarak “Suç”, kanunun cezalandırdığı haksız fiiller olarak tanımlanmaktadır (Mutluer, 1979: 29). Bu haksız fiiller kabahat ve suç olarak tasnif edilmektedir. “Kabahat” ise, kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulamasını öngördüğü haksızlıklara denilmektedir (5326 Sayılı Kabahatler Kanunu md.2). Vergi suçları, vergi kabahatlere nazaran daha ağır hukuk ihlalleri olarak kabul edilmektedir. Bu sebeple söz konusu haksız fiillerin belirlenmesi, cezalandırılması ve yargılanması birbirinden ayrılmıştır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2013: 223-224). Hukuk sistemimizde kabahatlere ilişkin düzenleme 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ile yapılırken, suçlara ilişkin cezai yaptırımlarla ilgili düzenlemeler de 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK)’nda yer almaktadır. Ayrıca vergi suç ve cezalarına ilişkin düzenlemeler de, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmektedir.

Vergi Usul Kanunu ve Kabahatler Kanunu’nun temel kaynaklığı Alman Hukuku kanunları olması sebebiyle suç ve kabahat ayrımı konusunu, Alman Vergi Düzeni Kanunu ve Düzene Aykırılıklar Kanunları ile Türk Hukuku Kanunları kıyaslandığında önemli ölçüde benzerlik olduğu görülmektedir.

Alman Düzene Aykırılıklar Kanunu’na (Gesetz Über Ordnungswidrigkeiten) baktığımızda, kabahat tanımı ile ilgili hukuka aykırı, kınanabilir ve idari para cezasıyla yaptırıma tabi tutulan bir fiil olarak ifade edilmiştir. Kanun koyucu suç ve kabahat ayrımında temel hakları göz önünde bulundurduğundan sınırsız yetkiye sahip değildir. Yasama faaliyetiyle takdir yetkisine sahip olmasına rağmen kanun koyucu suç ve kabahat ayrımında, hukuka aykırı nitelikteki hangi eylemin cezai yaptırıma tabi tutulacağı konusu herşeyden önce bir suç politikası konusunu teşkil etmektedir (Wolters, 2009: 143). Alman vergi düzeni yasası vergi kaçırma suçunu 370. maddesinde düzenlemekte, “ağır ihmalle vergi kaçırılması” kabahatini ise 378. maddesinde düzenlemektedir. Bu maddeler birbirine paralel niteliktedir tek farkları, vergi kaçırma suçu kasit içerirken, vergi kaçırma kabahati ise ağır ihmal içermektedir. Bu durumda ağır ihmalde bulunan kişi özen ve dikkat yükümlülüğünü ihlal etmiştir. Alman hukukunda, vergi daireleri mükellefin beyannamelerinde herhangi bir

yanlılık olması halinde bunları doğru incelememiş kanısıyla ağır ihmal olarak kabul etmektedir bu anlayış iyi niyetli mükellefin korunmasına yöneliktir (Tipke, Lang, Seer, Hey, Montag, Englisch ve Hennrichs 2013: 1284). Alman vergi ceza hukukunun amacı, vergi ödevlerinin tam ve eksiksiz olarak yerine getirilmesini sağlamaktır ve ilgili hükümler vergi düzeni kanununda yer almaktadır. Cezalandırmada esas olan, vergi suçundan dolayı devlet hazinesinin zarara uğramasının yanında vergilerini zamanında ve eksiksiz ödeyen mükelleflerin de haklarını gözetilen bir anlayıştır. Bu bakımdan Alman vergi ceza sistemi vergi yükünün adil ve eşit dağıtılmasını sağlayan bir yapı üzerine kurulmuştur (Tipke, Lang, Seer, Hey, Montag, Englisch ve Hennrichs 2013: 1259).

Türk Hukuku da Alman Hukuku'ndakine benzer bir şekilde vergi suç ve kabahatleri müessesesi vergi usul kanununda ve Alman vergi düzeni kanununda düzenlenmiştir. Ancak Alman vergi düzeni kanununda gümrük suçlarına ve kabahatlerine yönelik düzenlemeler bulunmaktadır (Dannecker, 2007: 10). Türk ve Alman hukukunda suç ve kabahat ayrımı bulunmaktadır ve doğrultuda suçlar adli para cezası ya da hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. Kabahatler ise idari para cezası kesilmektedir (Jescheck, 1989: 13). Alman hukukunda kabahatler de suçlar gibi önleyici ve cezalandırıcı özelliğe sahiptir. Bu bağlamda kabahatlerin mali bir amacı olan vergilerden farklı olduğunu göstermektedir (Dannecker, 2013: 228). Genel olarak bakıldığında Alman Vergi Düzeni Yasası da (Abgabenordnungsgesetz) Türk Vergi Usul Kanunu'nda olduğu gibi usulsüzlükler konusunu vergi kaybı ve vergi kaybına bakılmaksızın vergi alacağının tehlikeye girme hallerinin ayrı ayrı cezalandırıldığı kabahat düzenlemeleri yapmıştır.

Alman Vergi Düzeni Yasası'nın 370/2. fıkrası Türk Vergi Usul Kanunu ile kısmen farklılaştığı görülmektedir. Türk Hukuk'undaki vergi ziyanının Alman Vergi Düzeni Yasası'ndaki (md. 378) "*Ağır ihmal ile işlenen vergi kaybı*" kabahati ile manevi unsur açısından farklılık göstermiştir. Bu maddeye göre vergi yükümlüsü madde 370'de yer alan eylemleri ağır kusurlu olarak işlerse vergi kabahati olarak değerlendirilmektedir. Bu kabahat tipi madde 370'de geçen vergi kaçırma suçuyla aynı maddi unsura bağlanmıştır. Kısacası vergi mükellefi madde 370'deki eylemlerle madde 378'deki kabahatleri de işleyebilmektedir. Bu durumda iki kabahati birbirinden ayıran özellik, birinin (md. 370) vergi kaçırma suçu kasıtlı yapılırken, diğerinin (md. 378) ağır ihmale bağlandığı görülmektedir. Bu itibarla Alman Hukukunun kabahatler ve suçlar arasında manevi unsura temellenen nicelik farkının varlığını kabul edebiliriz (Seer, 2009: 225).

Türk Hukukunda suç ve kabahat ayrımında kanun koyucu, Kabahatler Kanunu genel gerekçesinde, nitelikten ziyade niceliğin önemini vurgulamıştır ve suç ve kabahat ayrımında haksızlıklara karşı nicelik farkı esas alınmıştır.

Vergi suç ve kabahatlerine uygulanacak cezalar konusunu kısaca ifade etmek gerekirse, vergi suç ve kabahat ayrımına yer veren VUK'nun 331-376 maddeleri "*Ceza Hükümleri*" başlığı ile vergi cezalarının gereği olan suç ve kabahatleri ayrı ayrı düzenlemiştir. Türk Ceza Hukuku'ndaki ayrıma göre, VUK'nun 359. md.'deki "*Kaçakçılık*", 362. md.'deki "*vergi mahremiyetinin ihlali*" ve 363. md.'deki "*mükellefin özel işlerini yapma*" fiilleri kamu düzeninin ağır bir şekilde ihlali olarak kabul edilip hapis cezasına bağlanmıştır (Özbilen, 2013: 231). VUK md. 351-352'deki usulsüzlükler, md. 353'deki özel usulsüzlükler ve md. 341'deki vergi ziyai fiilleri, idari para cezası yaptırımına bağlanarak vergi kabahatleri sınıfına girmektedir (Öner, 2013: 147). Vergi kabahatleri için uygulanan cezalar, idari usullerle belirlenerek vergi idareleri tarafından verilen ve yargısal herhangi bir karara gereksinim duymadan uygulanan vergi cezaları niteliği itibarıyla idari yaptırım özelliği taşımaktadır ve bu vergi cezaları tüm yükümlü ve sorumlu mükellefler ile kamu kurumlarına uygulanmaktadır (Waline, 1978: 81).

Vergi suçu olarak kabul edilen fiillere karşı devlet, hapis ve/veya adli para cezası gibi yaptırımlar uygulamaktadır. Buna karşın vergi kabahatlerinde, idari para cezası yaptırımı uygulanmaktadır. Bu bağlamda usulsüzlük fiillerinin suç değil kabahat olarak kabul edildiği sonucuna varılmaktadır. Zira usulsüzlük kabahatlerinin Türk vergi ceza hukukunca yaptırımı tabi olmasındaki amaç, idarenin tüm faaliyetlerinin herhangi bir aksaklığa yol açmadan sürdürülmesini esas alarak idari düzenin korunmasını sağlamak ve verginin güven içinde toplanmasını sağlamaktır (Öztaş, 2019: 9 ve Karakoç, 2014: 493). Usulsüzlük fiilleri, vergi ziyana neden olduğu gibi vergi kaybını da beraberinde getirdiği için yaptırımı tabi tutulduğunda vergi kaybını da engellemiş olacaktır. İşte bu bakımdan usulsüzlük fiillerine uygulanan yaptırımlar vergi ziyasını engelleyici ve uyarıcı niteliktedir (Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya, 2007: 109). Şekli vergi ödevlerine uyulmasıyla vergiyi doğuran olay gerçeğe uygun bir biçimde defter, kayıt ve belgelere yansıtılarak vergi alacağının doğru bir biçimde hesaplanması sağlanarak vergi ziyasının meydana gelmesi engellenmektedir (Erdem, 2010: 234).

Vergi kabahatlerinden usulsüzlük fiili, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması olarak tanımlanmaktadır ve VUK'nun 352. maddesinde niteliklerine göre iki kategoride düzenlenmiştir. Ancak özel usulsüzlükler 1. ve 2. derece usulsüzlüklerden farklıdır ve VUK'nun 353. ve 355. maddelerinde düzenlenmiştir.

2. 1. Birinci Derece Usulsüzlükler

VUK'nun 352. maddesinde düzenlenen birinci derece usulsüzlükler VUK'unda yer alan cetvele göre cezalandırılmaktadır ve bu cetvel VUK mükerrer 414. maddesinin son fıkrası mucibince her sene güncellenmektedir.

Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemesi, tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması, defter kayıtlarının veya bunlarla ilgili belgelerin noksan, usulsüz ve karışık olması, işe başlamanın zamanında bildirilmemesi, onayı zorunlu olan defterlerden herhangi birinin kanuni süresinin sonundan itibaren bir ay geçmesine rağmen tasdik ettirilmemesi birinci derece usulsüzlüklerdir ve bu usulsüzlük fiillerinin re'sen takdiri gerekirse bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilmektedir (VUK md. 352).

Yukarıdaki hallerde görüldüğü gibi, bir idari işlem ile belirlenen ceza hali söz konusudur ancak bu durumun Anayasa'nın 38/3. fıkrasında açıklıkla ifade edilen, "*ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur*" hükmü ile çeliştiği söylenebilir. Aynı yönde Danıştay'ın içtihatlarında görüldüğü üzere, mali yükümlülüklerin idari işlemlerle belirlenemeyeceği ve mükelleflere yükletilemeyeceği vurgulanmasına rağmen Danıştay'ın kararlarında vergilendirme konusunda cezaların kanunla konulmuş gibi benimsendiği görülmektedir. Bu durumun hukuksal bakımdan bir çelişki doğurduğu söylenebilir (Saban, 2014: 505).

2.2. İkinci Derece Usulsüzlükler

VUK'nun 352. maddesi, birinci ve ikinci derece usulsüzlükler ve cezalarını birlikte düzenlemiş ve tahdidi olarak sıralamıştır. İkinci derece usulsüzlükler birinci dereceye göre daha hafif cezaları gerektiren ihlallerden oluşmaktadır ve bu bakımdan ikinci derece usulsüzlükler de birinci dereceye göre daha hafif niteliktedir. İkinci derece olarak kabul edilen ihlaller;

“Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342. maddenin 1 inci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması, vergi kanunlarında yazılı bildirimlerin zamanında yapılmamış olması (işe başlama bildirim hariç), vergi karnesinin süresinin sonundan itibaren 15 gün geçmesine rağmen alınmamış olması, tasdiki zorunlu olan

defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması, vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve belgelerin yasanın istediği şekil ve içeriğe uygun olmaması, hesap veya işlemlerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve belgelerin bulunmaması veya ibraz edilmemesi fiilleri 2. derecede usulsüzlük fiilleri olarak belirlenmiştir” (VUK md.352).

Kısacası, hesap veya işlemlerin açıklığını ve doğruluğunu bozmamak şartıyla bazı belge ve evrakların bulunmaması veya ibraz edilmemesi, defterlerin sürenin dolmasından itibaren bir ay içinde tasdik ettirilmemesi vb. fiiller ikinci derece usulsüzlük olarak kabul edilmiştir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2014: 212).

2.3. Vergi Ziyai

Vergi kabahatlerinden biri olan vergi ziyai, mükellefin maddi ödeviyle ilişkili olan bir kabahattir ve bu kabahatin amacı, sorumlunun veya mükellefin maddi ödevini yerine getirmesinden kaynaklanan vergi kaybını önlemektir. Zira vergi ziyai kabahatinin doğması için vergi ziyainın var olması gerekmektedir (Başaran Yavaşlar, 2009: 289). Vergi ziyai kabahati türlü yollarla ortaya çıkabileceğinden, kabahat sayılan hallerin tek tek kanunda düzenlenmesinin yetersiz kalması ihtimaline karşı VUK, genel olarak vergi ziyaina neden olan her fiili hareket unsur kabul etmiştir (Karakoç, 2019: 163). Vergi ziyai kabahatinin kanuni tanımına göre; (VUK md.341) “*mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmemesini ifade eder.*” Bu bağlamda, vergi ziyainın genel olarak iki şekilde ortaya çıktığı görülmektedir; birincisi, vergi mükellefi ya da sorumlusunun vergilendirmeye ilgi ödevini süresinde yapmaması ya da eksik yapmasından kaynaklanan tahakkuk işleminin zamanında yaptırılmaması ya da eksik tahakkuk ettirilmesidir. Diğerisi ise, medeni haller, şahsi haller ya da aile durumuyla ilgili gerçekte uyuşmayan beyanlar ile ya da sair suretlerle verginin eksik tahakkuk ettirilmesine ya da haksız bir biçimde geri verilmesine yol açmak şeklinde karşımıza çıkmaktadır (Öztaş, 2019: 16). Vergi ziyainı ortaya çıkaran bu iki durumun nasıl ve hangi fiillerle oluşacağı kanun koyucu tarafından düzenlenmemiştir bu yüzden kanun koyucu vergi ziyaina neden olan her türlü işlem ve fiili kabahatin ortaya çıkmasındaki gerekli olan hareket unsuru olarak kabul etmektedir.

Vergi ziyai kabahatinin cezalandırılmasında üçlü bir ayırımdan söz edilmektedir. Bu ayırım; hafif nitelikli fiillerde bir bölü beş ve yarım kat, orta nitelikli fiillerde bir kat, ağır nitelikli fiillerde üç kat yaptırım uygulanmaktadır. Ancak yaptırım uygulanan fiillerden bir bölü beş, yarım kat ve üç kat yaptırım uygulanacak fiiller kanunda açık bir biçimde belirtilmesine karşın bir kat yaptırım uygulanan fiiller kanunda belirtilmemiştir (Şenyüz, 2015: 90).

2.4. Özel usulsüzlük

Özel usulsüzlükler, genel usulsüzlüklere nazaran daha özel durumları ifade etmektedir ve genel usulsüzlükler gibi Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmektedir. Ancak, özel usulsüzlükler genel usulsüzlüklere göre ihlal derecesi ve yaptırımı daha ağır olan fiilleri içermektedir (Öner, 2013: 156-157). Vergi ceza hukukunda düzenlenen özel usulsüzlükler, *fatura ve benzeri belgelerin verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması (VUK md. 353); damga verginde (VUK md.355) ve bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257. madde hükmüne uymayanlara ceza (VUK. Mük. Md. 355) başlığıyla düzenlenmektedir.*

Özel usulsüzlük kabahatleri genel usulsüzlüğe göre kamu düzenini daha çok ihlal etme tehlikesi oluşturmaktadır ve bu bakımdan “yakın tehlike kabahatleri” olarak da kabul

edilmektedir. Zira özel usulsüzlük kabahatinin işlenmesiyle fail vergi kanunlarının usul ve şekle ilişkin hükümlerine riayet etmeyerek vergi ziyayının doğması için uygun bir ortam oluşmasına rağmen vergi ziyayının çıkmamasından dolayı “tehlike kabahatinden” söz edilebilir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2014:211). Özel usulsüzlük cezaları, farklı vergi cezalarının uygulanmasına engel teşkil etmemektedir (Akdoğan, 2009:131). Özel usulsüzlük de genel usulsüzlük kabahatleri gibi vergi yasalarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması sonucunda vergi ziyayı oluşturmaktadır fakat meydana gelen bir kabahat fiili, vergilendirme işleminin sağlıklı olarak yürütülmesi ve vergi güvenliğinin temin edilmesi amacına aykırılık teşkil ettiğinden yaptırıma tabi tutulmaktadır (Bayraklı, 2015: 215). Esas olarak Özel usulsüzlükler, belge ve kayıt düzeni ile muhasebe standartlarına ve tek düzen muhasebe sistemine uyulmaması fiillerini kapsamaktadır (Oktar, 2013: 351). Usulsüzlük kabahatleri bazı durumlarda vergi kaybı yaratmayabilirler fakat bir vergi mükellefinin şekil ve usul prosedürleriyle ilgili hükümlere uymadığı takdirde kaçınılmaz olarak vergi kaybına yol açtığı gibi aynı zamanda toplum düzenini de etkilemektedir bu bakımdan VUK’na göre vergi kaybı, verginin zamanında değerlendirilmemesi veya verginin yetersiz değerlendirilmesi olarak tanımlanabilecektir. Vergi mükellefleri ya da sorumlularının yükümlülüklerini zamanında veya eksik yerine getirmeleri neticesinde ortaya çıkan vergi kaybının önlenmesi adına vergilendirme sürecindeki tahakkuk aşaması oldukça önemlidir. Zira vergi tahakkuku zamanında ve doğru gerçekleşen geç tahsilat vergi kaybı konusuna girmemektedir (Benk, Budak, Püren ve Erdem, 2015: 3).

Özel usulsüzlük halini oluşturan bir fiilin maddi ve manevi unsurlarının incelenmesinde yarar bulunmaktadır. Özel usulsüzlük fiilinin maddi unsurunun varlığı için vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması hali yeterli kabul edilmiş ve özel usulsüzlük kabahatleri, neticesi harekete bitişik kabahat olarak kabul edilmektedir (Mutluer ve Dayanç, 2014: 176). Netice itibariyle özel usulsüzlük kabahatlerinde, vergi ziyayı kabahatinde olduğu gibi bir vergi ziyayından bahsedilemeyecektir. Bu bakımdan özel usulsüzlük kabahatini meydana getiren fiiller genel olarak kabahatin maddi unsurunu oluşturduğunu söyleyebiliriz.

Manevi unsur açısından bakıldığında özel usulsüzlük kabahatleri tıpkı genel usulsüzlük kabahatleri gibidir. Şöyle ki, özel usulsüzlük kabahatlerinin temelinde, kanunun uymakla yükümlü kıldığı şekil ve usule ilişkin kurallara aykırı davranarak uyulmaması yatmaktadır. Özel usulsüzlük kabahatlerinde failin taksirle ya da kastla işlediği fiil ayırt edilmeksizin şekli kabahat olarak kabul edilmektedir. Bu durumdan dolayı özel usulsüzlük kabahatleri de genel usul kabahatleri gibi kusurluluk aranmaksızın objektif sorumluluğu gerektirmektedir.

Vergi hukuku kendine özgü teknik ve düzenlemeleri içeren bir hukuk dalı olarak genel kanunlardan farklı ve özel olarak düzenlenmiştir. Hukukumuzca kabahat olarak kabul edilen bütün yaptırımlar ve fiiller nitelikleri ve nicelikleri bakımından 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’na düzenlenmemiştir zira, vergi hukukunda olduğu gibi özel teknik bilgi gerektiren alanlarda oluşan fiillerin ve yaptırımların ayrı ve özgün alanlarda düzenlenmesi çağdaş hukuk düzeninin bir gereği niteliğindedir. Buradan hareketle diyebiliriz ki, özel usulsüzlük kabahatleri ve yaptırımları, Kabahatler Kanunu’nda değil Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiştir. Bu bağlamda özel usulsüzlük kabahatlerine ilişkin hükümler, Kabahatler Kanunu’ndan ziyade Vergi Usul Kanunu’nda düzenlense de kanun koyucu genel hukuk düzeninin bir gereği olarak, genel kurallar için Kabahatler Kanunu’ndan yararlanılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu’nun Kabahatler Kanunu karşısındaki durumuna bakıldığında özel kanunun genel kanunu ilga edeceği kuralının burada işlemediği görülmektedir (Çağa, 1991: 373). Ancak, VUK’nda düzenlenmeyen özel usulsüzlük kabahatleriyle ilgili hususlarda Kabahatler Kanunu’na başvurulmaktadır.

Vergi kabahatlerinin geneline baktığımızda büyük bir çoğunluğu VUK’nda düzenlense de, bazılarının bu sistematik dışında kaldığı da görülmektedir. Şöyle ki, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 492 Sayılı Harçlar Kanunu gibi diğer vergi kanunlarında da düzenlenen kabahatler bulunmaktadır.

Özel usulsüzlükler VUK’nun 353. ve 355. maddelerinde tahdidi olarak sıralanmıştır. Özel usulsüzlük fiillerinde, fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzu vermeyen ve almayanlara; serbest meslek kazanç defterini günü gününe tutmayanlara; levha asma yükümlülüğünü yerine getirmeyenlere özel usulsüzlük cezası verilmesi hükme bağlanmıştır. Aynı şekilde bilgi verme ödevi ve ibrazdan kaçınanlar için de aynı yaptırımlar söz konusudur (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2014:212). Özel usulsüzlük cezaları, kabahatin meydana gelmesini engellemeye yönelik tedbir amaçlı bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır. Kısacası getirilen kanunun amacı, herhangi bir kabahat meydana gelmeden kabahati önlemeye yöneliktir.

Özel usulsüzlük cezaları, her yıl Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca dönemin ekonomik koşulları dikkate alınarak düzenlenmektedir fakat cezaların artırım oranlarını düzenleyen organ açısından bakıldığında yürütmenin belirleyici olduğunu söylememiz mümkünken asli belirleyici unsur dönemin ekonomik koşullarıdır (Şenyüz, 2015: 178). VUK’nun 414. maddesinin son fıkrasında 2/7/2018 tarihli ve 700 sayılı KHK’nin 46. maddesiyle yapılan değişikliğe göre, “...ceza miktarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan maktu had ve miktarların yüzde beşini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Cumhurbaşkanı, bu suretle tespit edilen had ve miktarları yarisına kadar artırmaya veya indirmeye, nispi hadleri ise iki katına kadar artırmaya veya yarisına kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine getirmeye yetkilidir.” hükmü yer almıştır. Bu hükmün kanunilik ilkesinin bir istisnası niteliğinde olduğunu söyleyebiliriz şöyle ki, Anayasa’nın 38/3. fıkrasınca, “ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.” ifadesiyle düzenlenmek istenen, idari yaptırımların, cezaların ve güvenlik tedbirlerinin sadece kanun ile belirlenerek kanunilik ilkesi temelinde oluşturulmasıdır.

Kabahatler Kanunu’nun 4. maddesinde geçen kanunilik ilkesi hukuk terminolojisi bakımından “beyaz hüküm” şeklinde adlandırılmaktadır. Bu hüküm gereği kabahatler, yasama organınca belirlenerek idare tarafından düzenlenebilecektir (Özgenç, 2016: 122). Kanunilik ilkesi ile bireyler, hangi fiillerin kabahat, hangi fiillerin suçu oluşturduğunu öngörebileceklerdir bu bakımdan da idare için keyfiliğin önü kesilerek bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması sağlanacaktır. Kanunilik ilkesine göre vergi suç ve kabahatlerinde cezalar, idari işlemler, örf, adet ve kıyas yoluyla yapılmamaktadır, kanunların açık ve belirli olması gerektiği gibi geriye yürütülmemesi de gerekmektedir (Heinrich, s. 15-17). Kabahatlerin genel esaslarını ve uygulanacak yaptırımlarını belirleyen yasama organıyken, yürütme organı ise, düzenleyici işlemler ile hangi fiilin bu çerçevede yer alacağını belirlemektedir (Kaşka, 2013: 181). Kabahatler konusunda yürütme organına tanınan düzenleyici işlem yapma yetkisi, günün aciliyet gerektiren ihtiyaçlarına ivedilikle cevap vermek amacıyla verilmiştir. Zira uygulamada kanun değişiklikleri uzun süreçler neticesinde yapılmaktadır. İşte bu sebeple, Anayasa’nın 38. maddesine aykırılık ihtiva etse de genel hatlarıyla kanunlara bağlı olacak şekilde düzenleyici işlemler yapma yetkisi yürütme organına verilmiştir (Bıyan, 2018: 41).

Vergi Usul Kanunu, özel usulsüzlük kabahati sayılan fiiller ile bu fiillerin işlenmesi durumunda kesilmesi gereken cezalar aynı hüküm içinde düzenlenmiştir. Bu sebeple kanun esas alınarak, özel usulsüzlük kabahatini meydana getiren fiilleri ve cezalarını bir arada belirtilmektedir.

Özel usulsüzlük hükümleri, bütün vergilere değil belirli vergi veya olaylara uygulanmaktadır. Özel usulsüzlük cezalarını üç bölümde incelemek mümkündür (Kırbaş, 1996: 163). Birinci bölümdeki özel usulsüzlük cezaları, VUK'nun 353. maddesinde düzenlenmiştir. Bu bağlamda özel usulsüzlük cezasının uygulanacağı gruba girenler; fatura ve benzeri belgelerin verilmemesi ya da alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması halidir. İkinci bölümde incelenecek özel usulsüzlük cezaları, damga vergisine yönelik cezalardır ve bu usulsüzlükler, VUK'nun 355. maddesinde düzenlenmiştir. Üçüncü bölümde incelenecek özel usulsüzlük cezaları, bilgi vermekten çekinme ve VUK'nun muhafaza ve ibraz ödevine uyulmaması halinde uygulanacaktır. Bu haller, VUK'nun 86, 148, 149,150, 256 ve 257. maddelerinde yer alan mecburiyetler ile mükerrer 257. maddesi uyarınca getirilen zorunluluklardır (Türkal, Ekici ve İnan, 2010: 61-62).

2.4.1. Fatura ve Benzeri Belgelerin Verilmemesi ve Alınmaması ile Diğer Şekil ve Usul Hükümlerine Uyulmaması

Vergi ceza hukukunda yer alan özel usulsüzlük hallerinden ilki, (VUK md. 353.) *“Fatura ve Benzeri Belgelerin Verilmemesi ve Alınmaması ile Diğer Şekil ve Usul Hükümlerine Uyulmaması”* başlığı altında düzenlenerek özel usulsüzlük cezalarının kesilmesi sonucunu doğuran fiillere ve bu fiiller sonucunda uygulanacak cezalara ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Bu madde gerekçesine bakıldığında esas amacın, mükellefin cari yıl içinde denetlenerek genel belge düzenine aykırı icraatlarının ileride herhangi bir vergi ziyana sebep olma durumunun engellenmesi için hali hazırda bir vergi ziyayı oluşturup oluşturmadığına bakılmaksızın vergi ziyayı cezasına göre daha hafif bir ceza ile cezalandırılarak mükelleflerin fiillerini kanuna uygun hale getirmesini sağlayarak ileride oluşabilecek vergi ziyayı gibi olumsuz sonuçların önüne geçmek olduğu görülmektedir (Öztaş, 2019: 30). Vergi hukukunda belgeler büyük önem taşımaktadır çünkü vergiyi doğuran olaylara dair hususların görülmesini, incelenmesini ve tespitini mümkün kılan ve yine vergi kanunlarında belirlenen şekillerde düzenlenen öğelerdir. Belge düzeninin yasalara uygun şekilde düzenlenmesiyle vergi denetimlerinin de o kadar sağlıklı ve tam olarak yerine getirilecek olması bu madde gerekçesinin dayanağını oluşturmaktadır (Doğusoy, 2015:58). Vergi hukuku alanında belgeler ve belgeleme faaliyetleri gelişen teknolojinin hızlı gelişimiyle çağımızın ihtiyaçları doğrultusunda bazı belgelerin elektronik olarak düzenlenmesi kuralını beraberinde getirmiştir. Hakkında elektronik olarak düzenlenmesi uygun görülen belgelerin fiziki olarak düzenlenmesi haline cezai yaptırımlar devreye girmektedir (Erdem, 2010: 255). Burada üzerinde durulması gereken bir diğer husus da vergi hukukunda hangi belgelerin kullanılmasının zorunlu olduğu, hangi belgelerin hangi içeriklerle birlikte düzenlenmesi gerektiği gibi hususların varlığı ve başta VUK olmak üzere ilgili özel kanunlarla tanınan yetkiler ile yürütme organı içerisinde yer alan Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenmesidir (Öztaş, 2019: 31). Kısacası VUK'nda hüküm altına alınan belge düzenine yönelik bazı şekil şartlarına uyulmaması durumunda mükelleflere karşı verilecek ceza türü özel usulsüzlük cezalarıdır ve kanun maddesinde hangi hallerin cezai yaptırımla karşılaşacağı tahdidi olarak sıralanmıştır.

VUK md. 353'deki düzenlemeye göre, *“Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dahil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kağıt olarak düzenlenmesi ya da bu Kanunun 227 nci ve 231 inci maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 350 Türk lirasından 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 180.000 Türk lirasını geçemez.” hükmü yer almaktadır.

Kanun metninden de anlaşılacağı üzere, verilmesi ve alınması gereken bazı belgelerin verilip alınmaması veya verilip alınmış olmakla beraber bu belgelerde farklı meblağlara yer verilmesi durumlarında, elektronik olarak düzenlenmesi hüküm altına alınan belgelerin fiziki olarak düzenlenmesi halleri hiç düzenlenmemiş olarak kabul edilerek özel usulsüzlük fiilini oluşturmakta ve özel usulsüzlük cezasıyla cezalandırılmaktadır (Erdem, 2010: 257). Kanunda tahdidi olarak sıralanan bu belgelerin dışında başka belgelerin alınıp verilmesi veya farklı meblağlara yer verilmesi özel usulsüzlük kabahati olarak kabul edilmemektedir. Madde metninde sıralanan belgelerin usulüne uygun bir biçimde bastırılmamış olması halinde ortada geçerli bir belge olmayacaktır ve bu durumda geçerliliği olmayan bir belgenin alınmaması, verilmemesi veya üzerinde farklı meblağa yer verilmesi durumu da artık özel usulsüzlük kabahati olarak sayılmayacaktır (Taşdelen, 2010: 171). Bu yönde bir Danıştay kararı da bulunmaktadır (Danıştay 3. Daire, E. 2007/3320, K. 2008/4469). Usulüne uygun olarak basılmayan belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılacağı şeklinde görüşler de vardır fakat burada mükelleflerin kusurlu olup olmamalarıyla ilgili bir ayırım da yapılmalıdır. Danıştay 4. Dairesinin 30.05.2001 tarihli kararında, vergi dairesince anlaşması iptal edilen ve iptaline ilişkin gerekli bildirimlerin yapılmadığı bir matbaaya bastırılan faturalardan kaynaklı kesilen özel usulsüzlük cezalarını, mükellefe atfedilecek bir kusur olmadığı kanısına varılarak hukuka aykırı bulunmuştur (Danıştay 4. Daire, E.2000/2410, K. 2001/2333).

VUK'nun 353. maddesinde özel usulsüzlük kabahatini meydana getiren fiiller akabinde uygulanacak cezalara da yer verilmiştir. Uygulanacak cezalar maktu sınırın altına düşmemek kaydıyla nispi oranlı şekilde belirlenmektedir. Bu bakımdan uygulanacak ceza nispi oranlı belirlenmekle birlikte bir takvim yılında her bir belge türüne göre kesilecek cezanın madde metninde yazan maktu üst sınırı aşması mümkün değildir (Karakoç, 2019: 186). Maktu sınırı aşan durumlarda madde metninde bulunan maktu üst sınır verilecek ceza miktarı olarak kabul edilecektir. Ayrıca kanunda verilecek cezanın, ceza muhatabının niteliğine göre de farklılık kazanacağı hallere de yer verilmiştir. Nihai tüketici olmayanlar açısından incelediğimize, özel usulsüzlük kabahatlerini meydana getiren durumların tespitinde uygulanacak cezaların miktarı her yıl Resmi Gazete'de yayınlanan Genel Tebliğ ile yeniden değerlendirme oranını baz alınarak belirlenmektedir. Bu bakımdan, VUK'nun 353/1. maddesinde geçen fiilleri işleyenlerin nihai tüketici olmaması nedeniyle madde de konu edilen belgeleri vermek, almak ve düzenlemek mecburiyetinde olanların her birine ve her bir belge için 350 TL'den aşağı olamamak kaydıyla bu belgelere yazılması zorunlu meblağın veya meblağ farkının %10'u kadar özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Bir takvim yılı içinde ise, her bir belge nevi için kesilecek özel usulsüzlük cezaları toplamı 180.000 TL'yi geçmeyecektir.

Nihai tüketiciler bakımından özel usulsüzlük cezalarına baktığımızda, özel usulsüzlük cezalarını meydana getiren fiilleri uygulayan kişiler için kanun koyucu ceza miktarında indirim gitmiştir. Bu kişilere uygulanacak cezanın tespitinde maktu tutar esas alınarak oran hesaplaması yapılmayacaktır (Karakoç, 2019: 180). Şu şekilde ifade edersek; nihai tüketicilere kesilecek ceza miktarı madde metninde maktu alt sınır olarak belirlenen 350 TL'nin beşte biri olacak şekilde (70 TL) uygulanacaktır.

a. Fatura

Vergi Usul Kanunu'nun 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. Tanımdan hareketle fatura, borcu, borcun sebebini ve borcun taraflarını gösteren bir belgedir (Ünal, 1997: 42). Faturaya ilişkin şekli ve nizami ölçüler kanun ile belirlenmiştir şöyle ki, faturada bulunması gerekli şekli unsurlar VUK 230. maddesinde yer verilirken, fatura nizamına yönelik unsurlar da VUK 231. maddesinde detaylı ve açık bir biçimde yer verilmiştir. Bu maddelere göre faturada bulunması zorunlu unsurlar; faturanın düzenlenme tarihi seri ve sıra numarası, faturayı düzenleyen adı, varsa ticaret ünvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası , müşterinin adı, ticaret ünvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı, satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarasıdır.

Fatura, nizam ve şekil şartlarına uygun bir biçimde malın tesliminin yapıldığı veya hizmet ifasının yapıldığı tarihten başlamak üzere yedi gün içinde düzenlenmelidir. Burada esas olan, mal teslimi ve hizmet ifasının yapıldığı günden sonraki günü birinci gün olarak kabul ederek yedi gün hesaplanacaktır ve yedi gün içinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş kabul edilecektir. Aynı şekilde, yedi gün içinde düzenlenerek kanunda ifade edilen şekle ve nizamına uygun biçimde oluşturulmayan faturalar hiç düzenlenmemiş sayılacaktır. Fatura vermekle mükellef kişiler kanunda (VUK md.232), birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutma mecburiyetinde olan çiftçiler olarak kanunda belirtilmiştir. Fatura almakla mükellef kişiler ise, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, serbest meslek erbabının, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarların, Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin, Vergiden muaf esnafın ve satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 1400 TL’yi geçmesi halinde nihai tüketicilerin fatura verme zorunluluğu olanlardan fatura alma zorunluluğu bulunmaktadır.

b. Gider Pusulası

VUK’nun 234. maddesinde gider pusulasının ne şekilde düzenleneceği ve hangi unsurları içereceği belirtilmiştir. Gider pusulası, işin mahiyeti, emtianın cinsi ve nevi ile miktar ve bedelini, iş ücretini, işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın ad ve soyadlarını, tüzel kişilerde ise unvanlarını, adreslerini ve tarihini içerecek şekilde iki nüsha olarak tanzim edilmektedir (Arslan, 2014: 242-243). Gider pusulası da fatura gibi seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Kanunda belirtilen şekil şartlarına göre hazırlanmamış bir gider pusulası hiç düzenlenmemiş kabul edilerek VUK md. 353 uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Gider pusulası kanunda tahdidi olarak sayılan belgelerden biri olarak bir nevi fatura niteliğindedir denebilir.

Ancak gider pusulasını faturadan ayıran bazı özellikler bulunmaktadır bunlar; faturayı mal ve hizmeti satan kişi düzenlerken gider pusulasını mal veya hizmetin alıcısı düzenleyerek satıcıya imzalatır. Ayrıca gider pusulasının düzenlenmesinde faturada olduğu gibi belirli bir parasal sınır yoktur (Öztaş, 2019: 38).

c. Müstahsil Makbuzu

VUK’nun 235. maddesinde düzenlenen müstahsil makbuzu, “*Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden*” zirai nitelikte mal satın alınması durumunda, satış bedelini ödedikleri esnada düzenlenmesi gereken bir belgedir (Bayraklı, 2015: 217).

Müstahsil makbuzu iki nüsha olarak düzenlenerek bir nüshası satın alan tarafından imzalanarak satıcı çiftçiye verilecek, diğer bir nüsha ise satış yapan çiftçiye imzalatılarak satın alanda kalacaktır. Ancak, mal bir tüccar veya bir çiftçi adına bir adamı ya da aracı tarafından alınıyorsa makbuz bu taraflar arasında tanzim edilerek imzalanmaktadır. Müstahsil

makbuzu, satın alan ve satışı yapan tarafından verilen fatura yerine geçmektedir. Avans üzerine yapılan satışlarda, müstahsil makbuzu malın teslimi sırasında verilmektedir. Kanunda müstahsil makbuzunun ne şekilde düzenleneceği ve hangi unsurları içerdiği VUK md. 235’de açık bir biçimde sıralanmıştır.

d. Serbest Meslek Makbuzu

VUK’nun 236. maddesinde serbest meslek erbabının, “mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir.” şeklinde ifade edilmiştir. Ayrıca serbest meslek makbuzunun düzenlenme şekli ve hangi unsurları içereceği VUK md. 237’de düzenlenmiştir. Buna göre, “*Serbest meslek makbuzlarında makbuzu verenin soyadı, adı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası; müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi; alınan paranın miktarı, paranın alındığı tarih yazılır ve bu makbuzlar serbest meslek erbabı tarafından imzalanır.*” Serbest meslek makbuzları da diğer belgeler gibi seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Kanun maddesinde düzenlenen şekil ve unsurları içermeyen Serbest meslek makbuzları, hiç düzenlenmemiş sayılarak özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Serbest meslek erbaplarından bazılarının müşterilerine verdikleri hizmet karşılığında parasal tutarı POS vb kredi kartı okuyucularıyla tahsil etmesi durumunda POS cihazlarından çıkan belgeler serbest meslek makbuzu olarak kabul edilmektedir (Şenyüz, 2015: 190). POS üzerinden yapılan ödemeler dışında kalan nakit ve çek türü ödemelerde ise serbest meslek makbuzu düzenleme mecburiyeti devam etmektedir. Zira bu düzenlemede herhangi bir tutar sınırlaması da yoktur, cüzi kabul edilecek ödemeler için de serbest meslek makbuzu düzenlenmektedir işte bu bakımdan faturalardan ayrılmaktadır çünkü faturalarda düzenlemeyle ilişkin maddi sınır vardır (Biyar, 2018: 124).

2.4.1.1. Bazı Belgelere İlişkin Özel Usulsüzlük Kabahatleri

VUK’nun 353/2. fıkrasında; “*Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dahil olmak üzere, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin, gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin veya elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlendiğinin tespiti ya da bu belgelerin bu Kanunun 227 nci maddesine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde, her bir belge için 350 Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 18.000 Türk lirasını, bir takvim yılı içinde ise 180.000 Türk lirasını geçemez.*” hükmü yer almaktadır.

VUK’nun 353/2. madde metninde geçen belgelerin düzenlenmemesi, bulundurulmaması, kullanılmaması, düzenlenen belgenin aslıyla örneği arasındaki farkın meydana gelmesi, gerçeğe aykırı düzenlenmesi, elektronik düzenlenmesi gereken belgelerin fiziki olarak düzenlenmesi veya hiç düzenlenmemesi halleri özel usulsüzlük kabahatini oluşturmaktadır (Candan, 2010: 297-298).

VUK’nun 353/2. madde metninde geçen belgelerin kanuna uygun biçimde düzenlenmemesi, bulundurulmaması, kullanılmaması, düzenlenmekle birlikte aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verilmesi, gerçeğe aykırı düzenlenmesi, elektronik olarak düzenlenmesi gerekenler için bu mecburiyete uyulmayarak fiziki olarak düzenlenmesi ya da hiç düzenlenmemiş sayılmasına neden olunması durumunda uygulanacak olan özel

usulsüzlük cezaları düzenlenmiştir. Burada nihai tüketici olmayanlarca, madde metninde geçen özel usulsüzlük fiillerinin gerçekleşmesi durumunda her bir belge için 350 TL özel usulsüzlük cezası kesileceği belirtilmiştir. Madde metni devamında ise her bir belge nevi için kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 18.000 TL, bir takvim yılında ise 180.000 TL'yi geçemeyeceği hükme bağlanmıştır. Burada görülüyor ki, VUK md. 353' te yer alan belgeler için kesilecek özel usulsüzlük cezalarının hesabında esas alınan nispi orana yer verilmeyerek, kesilecek ceza tutarı maktu olarak belirlenmiştir (Öztaş, 2019: 67). Nihai tüketiciler uygulanacak cezalar bakımından incelersek, kanun koyucunun burada daha hafifi bir ceza uyguladığı görülmektedir. Özel usulsüzlük kabahatine neden olan nihai tüketici, kanun metninde belirtilen cezanın (350 TL) beşte biri (70 TL) ile cezalandırılmaktadır.

a. Perakende Satış Vesikası

VUK'nun 233. maddesinde düzenlenen perakende satış vesikaları, "*Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedellerini...*" fatura dışında ve fatura yerine geçmek üzere belgelendirdikleri vesikalardır. Perakende satış vesikaları da bulunması gereken şekil unsurları kanunda açıkça düzenlenmiştir. Bu bağlamda konu belgede, düzenleme tarihi, işletme veya mükellefin adı, alınan paranın meblağı gösterilmelidir. Ayrıca, perakende satış fişiyle giriş ve yolcu taşıma biletlerinin sıra ve seri numaraları birbirini izleyecek şekilde düzenlenir. Bu fiş ve diğer kopyalı iki nüsha olarak düzenlenerek bir nüshası müşteriye verilir. Makineli kasa kullanıp da müşteriye fiş verilmemesi halinde, perakende satış fişi düzenlenerek müşteriye verilmesi mecburidir (Oktar, 2013: 253).

Perakende satış yapan işletmelerin, fatura vermek zorunda olmadıkları satışları ve yaptıkları işlem bedelleri için makinalı kasaların kayıt rulolarından veremediği hallerde düzenledikleri belgelerdir. Kanunda makinalı kasalar olarak ifade edilen cihazlar günümüzde yazarkasa POS olarak yansımaktadır (Biyar, 2018: 126). Ancak uygulamada POS cihazı fişleri kullanılmaktadır dolayısıyla perakende satış fişi kullanım alanı oldukça azdır.

b. İrsaliyeler

Kanun maddesinde geçen bir diğer belge de sevk irsaliyesidir. Sevk irsaliyesi, fatura düzenleyecek olanlar tarafından mal hareketi sebebiyle düzenlenen bir belgedir. Bu belge, malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcı; teslim edilen malın alıcı tarafından taşındığı ya da taşıtırıldığı hallerde de alıcı tarafından düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması zorunluluğu olan bir belgedir (Oktar, 2013: 255). Sevk irsaliyeleri, faturanın tabi olduğu şekil ve nizama uygun olarak düzenlenmelidir. Sevk irsaliyelerinin faturadan ayrılan bir özelliği, fiyat ve bedele ilişkin bilgi bulundurmamasıdır (Taşdelen, 2010: 62). Tüketmek amacıyla perakende olarak satın aldıkları malı kendileri taşıyan veya taşıtırılan tüketicilerin, bu mallara ilişkin fatura veya perakende satış fişinin olması durumunda sevk irsaliyesi aranmamaktadır.

Sevk irsaliyesi düzenleme yükümlüsünün tespiti, satışa konu malın kim tarafından taşınmasına, satıcı veya alıcıya göre değişmektedir. Buradaki esas unsur, malın teslim yeridir. Sevki konu malın, taraflarca kararlaştırılan teslim yerine farklı bir yerden sevki gerekiyor ise bu sevk işlemini yapacak olan satıcı veya alıcı sevke konu mallarla birlikte sevk irsaliyesi düzenlemek durumunda kalacaktır (Öztaş, 2019: 62).

İlgili kanun maddesinde geçen bir diğer belge de taşıma irsaliyesidir. Taşıma irsaliyesi, ücret karşılığında bir malın bir yerden diğer bir yere taşınması suretiyle nakliye işi yapan kişilerce düzenlenmesi gereken bir belgedir (Bayraklı, 2015: 219). Taşıma irsaliyesinde bulunması gereken şekil unsurları VUK'nun 240. maddesinde hüküm altına alınmıştır. bu

maddeye göre, malın ambara giriş tarihi, cinsi, miktarı, kim tarafından tevdi edildiği, nereye ve kime gönderildiği, alınan nakliye ücret tutarı, sürücünün adı soyadı, aracın plaka numarası bulunması gereken şekil şartlarıdır. Taşıma irsaliyesi, seri ve sıra numarası birbirini izleyen bir belgedir. Düzenlenen bu irsaliyenin bir nüshası eşyayı taşıtıran, diğer bir nüshası da eşyayı taşıyan aracın şoförüne verilmelidir.

c. Diğer Belgeler

VUK'nun 353/2. fıkrasında geçen diğer belgelerden biri de günlük müşteri listesidir. Günlük müşteri listesi, otel, motel, pansiyon gibi konaklama yerlerinin, odalar, bölmeler ve yatak planlarına uygun bir biçimde müteselsil seri ve sıra numaralı olarak işletmede bulundurmamak ve düzenlemek mecburiyetinde oldukları belgedir (Oktar, 2013: 256). Günlük müşteri listesinde, mükellefin adı, soyadı varsa unvanı, adresi, oda numaraları yazılma suretiyle müşterinin adı, soyadı, oda ücreti ve düzenleme tarihi bilgileri bulundurulmak zorundadır aksi halde hiç düzenlenmemiş sayılarak gerekli usulsüzlük cezası ile karşılaşacaktır (Doğusoy, 2015: 61-62).

Aynı maddede bulunan bir diğer belge de yolcu listesidir. Yolcu listesi, şehirle arasında yapılan yolcu taşımalarında, yolcu taşıma bileti kesmek mecburiyetinde olan mükelleflerin düzenledikleri, taşıtların her seferi için müteselsil seri ve sıra numaralı ve oturma yerlerini planlı olarak gösteren bir belgedir. Yolcu listesi iki nüsha olarak düzenlenmekte ve bir nüshası sefer sonuna kadar taşıtta, diğer nüshası ise iş yerinde bulundurulmalıdır (Oktar, 2013: 255). Ancak yolcu taşıma biletlerinin acente veya komisyoncu tarafından kesilmesi durumunda yolcu listeleri üç nüsha düzenlenir ve bir nüshası acente veya komisyoncu tarafından saklanır.

VUK'nun 353/2. fıkrasında son olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından düzenleme mecburiyeti olan belgelerden söz edilmiştir. Bakanlığa, VUK mükerrer md. 257 ile kanuna uygun bir biçimde tutulmakta olan "...defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıtırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırma" yetkisi verilmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı kanunla verilen bu yetkiye dayanarak bazı belgelerin düzenlenmesi zorunluluğu getirmiş ve bu yetkisini uygulamada daha çok tebliğler ile kullanmaktadır. Bakanlıkça yayımlanan tebliğlerle düzenleme, kullanma, bulundurma gibi zorunluluğu bulunan belgeler için, bu mecburiyete uyulmaması durumunda özel usulsüzlük kabahati işlenmiş sayılacaktır (Öztaş, 2019: 66).

VUK'nun 353/3. maddesinde; "*Vergi Usul Kanunu'nun 232/1. fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde bunlara bu maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir.*" hükmü yer almaktadır. Yukarıda da işlendiği üzere VUK'nun 353/1. maddesinde geçen belge almama fiili, VUK'nun 232/1. maddesinin 1 ile 5. bentlerinde sayılan kişileri de kapsamaktaydı fakat burada, bu kişiler dışında kalan kişiler yani nihai tüketiciler kabahatin faili durumundadır. Madde metninde geçen belgelerin nihai tüketiciler tarafından alınmaması halinde uygulanacak özel usulsüzlük cezası 350 TL' nin beşte biri olan 70 TL'dir.

29081 sayılı RG'de yayınlanan VUK 426 nolu tebliğ ile günümüz teknolojisine uygun olan EFT ve POS cihazlarını da bünyesinde ihtiva eden ödeme kaydedici cihazların mükelleflerce temin edilmesinden itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine yapılan bildirimle kaydettirerek levhalarını iş yerlerine asma zorunluluğu getirilmiştir. Mükelleflerin perakende teslim ve hizmet işlerinde fatura vermek zorunda olmadığı hallerde satışların ve hizmetin belgelenmesi adına ödeme kaydedici cihazların kullanılması zorunludur. Özel usulsüzlük cezaları bakımından Danıştay 4. Dairesinin E:2001/657 K: 2001/1510 nolu kararını incelediğimizde; 01.04.2000 günlü tutanakla davacı şirketin üç ayrı müşteriye yapılan ekmek satışları için ödeme kaydedici cihaz fişi vermediği tespit edilerek her bir belge için özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Buna karşın, Ankara 6. Vergi Mahkemesi 19.09.2000 günlü ve E: 2000/214, K: 2000/486 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 4108 sayılı kanunla değişik 2. fıkrası gereği ödeme kaydedici cihazla verilen fişin düzenlenmediği, kullanılmadığının, bulundurulmadığının tespiti halinde her bir belge için özel usulsüzlük cezası kesileceğinin öngörüldüğü, maddede her bir belge için özel usulsüzlük cezası kesileceği şeklinde yapılan düzenlemenin belge nev'ini belirlemek için yapıldığı, aynı nev'iden belgenin düzenlenmediğinin tespiti halinde tespit sayısının esas alınması gerektiği, tek tespite dayalı işlem için tespit sayısı esas alınarak ceza kesilmesi gerekirken ayrı ayrı özel usulsüzlük cezası kesilmesinde isabet görülmediği gerekçesiyle özel usulsüzlük cezasının kısmen kaldırılmasına karar vermiştir. Vergi dairesinin itirazıyla Ankara Bölge İdare Mahkemesi 16.11.2000 günlü ve E: 2000/554, K: 2000/556 sayılı kararıyla; 213 sayılı VUK'nun 353/2. fıkrasında her bir belge için özel usulsüzlük cezası kesileceğinin öngörüldüğü, daha sonraki bentde, her bir belge nev'ine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı yönünden her bir tespite dayalı olarak tavan sınırlaması getirildiği, olayda olduğu gibi denetim sırasında birden fazla sayıdaki belge düzenine uyulmama eyleminin ayrı ayrı tespiti halinde ancak ayrı ayrı ceza kesilebileceği yorumunun getirilmesinin uygun olmadığı, belge düzenine uyulmaması nedeniyle ayrı ayrı kesilen özel usulsüzlük cezalarında kanuna aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle mahkeme kararı bozulmuştur. Bu kararın 2577 sayılı İdare Yargılama Usulü Kanunu'nun 51 inci maddesi uyarınca kanun yararına bozulması istenilmektedir.

Ankara 6. Vergi Mahkemesinin, tek bir tespit bulunduğu için, düzenlenmeyen belge sayısına göre ceza miktarının belirlenmesinin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353/2. numaralı bendine aykırı olduğu gerekçesiyle dava konusu özel usulsüzlük cezasını değişiklikle onayan kararı, Ankara Bölge İdare Mahkemesince, anılan maddede, düzenlenmesi zorunlu belgelerin düzenlenmediğinin tespiti halinde, her bir belge için özel usulsüzlük cezası kesileceği öngörüldükten sonra, ikinci fıkrada her belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı yönünden her bir tespite dayalı olarak tavan sınırlaması getirildiği, ayrı ayrı tespit yapıp ayrı ayrı ceza kesilmesi gerektiği şeklindeki yorumun pratik ve eyleme uygun bir uygulama olmadığı gerekçesiyle bozulmuş ve dava konusu cezanın aynen onanmasına karar verilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinin 4108 sayılı Yasa ile değişik 2 numaralı bendinde ödeme kaydedici cihazla verilen fiş ile Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmediğinin tespiti halinde her bir belge için özel usulsüzlük cezası kesileceği açıklanmış olup, buna göre tek bir yoklama tutanağıyla üç ayrı belgenin düzenlenmediğinin belirlenmesi halinde, üç ayrı tespit yapıldığından söz edilemeyeceğinden, aynı nitelikte birden fazla belgenin düzenlenmemesine ilişkin tek bir tespit bulunmasına rağmen üç ayrı özel usulsüzlük cezasının toplamı üzerinden kesilen cezanın onanmasında yasaya uyarlık bulunmamaktadır.

Bu nedenle, Ankara Bölge İdare Mahkemesinin 16.11.2000 günlü ve E: 2000/554 K: 2000/556 sayılı kararı, yürürlükteki hukuka aykırı olduğundan 2577 sayılı İdari Yargılama

Usulü Kanununun 51. maddesi uyarınca kanun yararına bozulmasının uygun olacağı düşünülmektedir. Zira olayda tek bir tutanakta yer alan bilgilerin her biri ayrı bir tespit sayılıp, bunlar için ayrı ayrı özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Fakat ortada aynı nitelikte birden fazla belgenin düzenlenmemesine ilişkin tek bir tespit bulunduğundan, tespit sayısı esas alınarak sadece bir özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekirken ayrı ayrı özel usulsüzlük cezası kesilmesinde isabet görülmemiştir.

2.4.1.2. Diğer Şekil ve Usul Hükümlerine Uyulmaması

VUK'nun 353. maddesinde düzenlenen özel usulsüzlüklerden ilk üçü fatura gibi belgelere ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesine yönelik fiilleri içermektedir. İlgili maddenin devamında sıralanan bentlerdeki özel usulsüzlük kabahatleri ise farklı gruptaki şekil ve usul ödevlerini içermektedir. Bu fiiller, defter ve levha düzenine uyulmaması, vergi numarasıyla işlem yapma sorumluluğuna uyulmaması, muhasebe standartlarına uyulmaması, belge basımıyla ilgili yükümlülükler uyulmaması vb. sıralanmaktadır.

VUK'nun 353/4 maddesi; “*Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tespit için 350 TL lira özel usulsüzlük cezası kesilir.*” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Ancak, 4369 sayılı kanun ile ilgili maddede bulunan “*günlük kasa defteri*” ve “*günlük perakende satış ve hasılat defteri*” tutma zorunluluğu VUK mük. 185 ve mük. 194 maddelerinin kaldırılmasıyla sona ermiştir. Ancak kanun koyucu gerekli güncellemeyi yapmadığından VUK'nun 353. maddesinde ilgili ibareler kanun metninden çıkarılmamıştır. O halde diyebiliriz ki tutulması zorunlu defterlerden sayılmayan bu iki defterin tutulmaması veya bulundurulmaması halinde herhangi bir cezai işlem uygulanmayacaktır. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca tutulma ve günü gününe kayıt edilme zorunluluğuna olan defterler, özel usulsüzlük cezasına konu olabilecek defterlerdir. İlgili bentte ceza uygulanabilecek bir diğer fiil ise vergi levhası bulundurma ve asma mecburiyetidir. Mükellefin bu zorunluluğa uymadığı takdirde her bir tespit için, 350 TL özel usulsüzlük cezası kesileceği hükmedilmiştir.

VUK'nun 353/6. bendinde, “*muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara 8.500 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.*” hükmü yer almaktadır. Aynı şekilde Özel usulsüzlük olarak kabul edilen diğer bir fiil VUK'nun 353/7. maddesinde yer almaktadır ve bu maddeye göre; “*Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin son fıkrası uyarınca getirilen mecburiyete uymaksızın işlem yapanlara her bir işlem için 420 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.*” ifadesi yer almaktadır. Söz konusu bu hükümle getirilen zorunluluk; T.C. tabiyetinde olan gerçek kişilerle tüzel kişilere tahsis edilen vergi kimlik numaralarının kamu kurum ve kuruluşlarıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından uygulanacak işlemlerle ilişkili kayıtlarda ve düzenlenebilecek belgelerde kullanılmasının zorunluluğudur. Burada önemli olan vergi kimlik numarasının, otomatik bilgi işlem süreçleri için mükellefin tanımlanmasını sağladığı gibi mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkilerin de doğru bir şekilde sağlanması amaçlanmıştır (Saban, 2014: 506-507). Ayrıca, bu konu hakkında detaylı düzenleme yapılmıştır şöyle ki, “*4358 sayılı Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması Hakkında Kanunun 5. maddesinde; ... vergi kimlik numarasını tespit etmek, belge, hesap ve kayıtlarında göstermek zorunluluğuna uymayanlar hakkında VUK'nun 353/7. bendinde yazılı özel usulsüzlük cezası kesilir*” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm uygulamada VUK'nun 353/7. hükmünden herhangi bir farklı olmadığından, aynı ceza fiili için iki farklı yasal düzenleme oluşturulduğu görünmektedir.

VUK' nun 353/8. bendinde, “*Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine 1.300 TL özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı içinde 260.000 TL'yi aşamaz.*” İfadesine yer verilmiştir. Buradan da görüldüğü gibi ilgili madde daha çok matbaa işletmecilerini ilgilendirmektedir ve vergi idaresi bu düzenleme ile bir ölçüde belgesiz yapılan işlemleri engellemek ve ilgili belgelerin idarenin bilgisi dahilinde kullanılmasını temin etmek maksadıyla kullanılan belgelerin anlaşmalı matbaalara bastırılmasını ya da notere tasdik ettirilmesini mecburi kılmıştır (Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya 2007: 138).

VUK' nun 353/9. bendinde, “*4358 sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığının belirleyeceği standartlarda, araçlarla (yazı, manyetik ortam, disket, mikrofilm, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirmeyenler hakkında 1.800 TL özel usulsüzlük cezası kesilir. Ceza kesilenler, ödedikleri ceza için fiilleri ile ceza kesilmesine neden olan kişilere rücu edebilirler.*” hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu maddede diğerlerinden farklı olarak ceza kesilenlerin, fiilleri ile ceza kesilmesine neden olan kişilere rücu etme imkanı da tanındığı görülmektedir.

VUK' nun 353/10. bendinde ifade edildiği gibi, “*Hazine ve Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına 1.300 TL lira özel usulsüzlük cezası kesilir.*” hükmüne yer verilmiştir. Bilindiği üzere vergi denetimi, vergiyi doğuran olayla kayıtları ve diğer durumları araştırarak saptamak için “yoklama” dan faydalanmaktadır. Burada yoklamanın uygulamada ön plana çıktığı alanlardan birisi de taşıtlardan kaynaklanan vergi sonuçlu işlemleri saptamasıdır. Vergi sonuçlu usulsüzlük kabahatini gerektiren fiil için, seyir halindeki taşıtların durdurularak ani yoklamalar yapılması yeterlidir (Şenyüz, 2015: 191). Burada Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin ikazına uyulmaması sebebiyle meydana gelen özel usulsüzlük cezasının, araç sürücüsüne kesilmeyerek araç plaka sahibine kesilmesinin, suç ve cezaların şahsiliği ilkesine aykırı olduğunu söyleyebiliriz. Tabi ki, araç sürücüsünün kusurlu olması sebebiyle araç sahibi tarafından sürücüye rücu hakkının varlığı, bu düzenlemenin Anayasa'ya uygunluğu için yeterli olmamaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın düzenleyici işlemler aracılığıyla özel usulsüzlük cezası doğacak yeni yükümlülükler getirmesi, Anayasa'nın 38. maddesinde “*Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur*” şeklinde yer alan ifadesinden de anlaşılacağı üzere, cezalarda kanunilik ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Bu bakımdan idarenin özel usulsüzlük kabahatleri ve yaptırımlarının kanunilik ilkesini ve hukuki öngörülebilirlik ilkesini zedelediğini söyleyebiliriz.

2.4.2 Damga Vergisinde Özel Usulsüzlük

Vergi ceza hukukunda bulunan usulsüzlük hallerinden biri de VUK'nun 355. maddesinde düzenlenen damga vergisi işlemlerinde ortaya çıkmaktadır. Buna göre, damga vergisi ödenmemiş veya eksik ödenmiş kağıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler için özel usulsüzlük cezası kesilir. Noterlerin her kağıt için tahsil edilmeyen Damga Vergisi maktu vergilerde %50, nisbi vergilerde ise %10 oranında özel usulsüzlük cezası uygulanır. Maddede görüldüğü gibi, bu ihlal fiilin muhatabı noterlerdir. Zira noterlerin, tasdik işlemi öncesinde ilgili belgenin damga vergisine tabi olup olmadığını ve damga vergisine tabi ise verginin tahsil edilip edilmediğini kontrol etme görevi bulunmaktadır.

2.4.3 Bilgi Vermekten Çekinme ve VUK'nun Muhafaza ve İbraz Zorunluluğuna Uyulmaması

Özel usulsüzlük düzenlemesinin getiriliş amacına baktığımızda vergilendirme sürecinin sorunsuz işleyebilmesi için mükelleflerin bazı şekil şartlarına uymaya zorlandığı görülmektedir. Vergilendirme sürecinin aksaksız işleyebilmesi için nasıl vergi dairesinde re'sen araştırma ve inceleme yapılyorsa mükelleflerin de aynı amaç için hareket etmeleri beklenmektedir. İşte bu beklenti doğrultusunda birtakım bilgi ve belgelerin ibrazı zorunlu kılınmıştır (Taşdelen, 2010: 192). Bu bakımdan, doğru zamanda yapılan vergi incelemesine mükellefi de dahil etmek hukukidir. Ancak mükellefin dahil olma işlemi zorlama kullanarak yapılması durumunda mükellefe “susma hakkı silahı”nın verilmesiyle vergi idaresi vergilendirme sürecinde kendini silahsız bırakarak “silahların eşitliği ilkesi”ni ihlal etmiş sayılacaktır. Mükellefe tanınacak olan susma hakkı neticesinde vergi idaresinin re'sen araştırma ilkesinden hareketle inceleme, arama gibi denetim faaliyetlerini arttırması gerekecek olup bu da devlete ciddi bir yük oluşturmuş olacaktır (Başaran Yavaşlar, 2006: 150). Ancak Türkiye’de çok yaygın olarak kullanılmayan adli muhasebe mesleğinin ileride gerek idare gerekse mükellefler bakımından bazı şekil şartlarının yerine getirilmesi adına iç kontrolü sağlayacağı düşünülmektedir (Kurnaz, Köksal ve Ulusoy, 2019: 1612).

Bilgi vermektten çekinme ve VUK'nun muhafaza ve ibraz zorunluluğuna uyulmaması hali de özel usulsüzlük cezalarını gerektirmektedir. VUK'nun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257. maddelerinde düzenlenen zorunluluklar ile mük. 257. madde mucibince getirilen zorunluluklara uymayan;

- a. “Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 2.300 TL
- b. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 1.200 TL
- c. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 600 TL”

Özel usulsüzlük cezası kesilir. VUK'nun 107/A maddesinde getirilen mecburiyetlere uymayan mükelleflerden, bu fıkranın 1 no.lu bendinde bulunan 1.400 TL, 2 no.lu bendinde bulunan 700 TL, 3 no.lu bendinde bulunan 360 TL özel usulsüzlük cezası kesilir. (VUK. Mük. md. 355/I)

Belirtilen zorunluluklara uymayanlar ceza kesilmesi, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmemesine ilişkin; bilginin verilmesi için belirtilen sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi, defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre içinde defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde ceza uygulanmaktadır. Bu ödevlerin yerine getirme usul ve esaslarının Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması durumunda ise ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirme şartı aranmamaktadır (VUK. Mük. md. 355/II). Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen belirtilen ödevleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu ödevleri yerine getirmeleri bildirilir. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır (VUK. Mük. md. 355/III). Ancak, vergi incelemesine yetkili olanlarca inceleme yapılmak üzere istenen defter ve belgelerin idare tarafından öngörülen süre içinde ibraz edilmemesi hali, aynı zamanda idarenin re'sen takdirini de gerektiren fiil olduğu için ilgili dönem vergi matrahının belirlenerek rapora bağlanması mümkündür. Bu bakımdan ikinci kez verilen sürenin tamamlanmasının beklenmesi gerekmektedir (Karakoç, 2014: 511). 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 (VUK.

Mük. md. 355/IV). Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 30 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 30 gün içinde verilmesi halinde ise 1/5 oranında uygulanır (VUK. Mük. md. 355/V). Elektronik ortamda bildirim veya form verilmesi mecburiyetine uyulmaması hâlinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, bildirim veya formların belirlenen sürelerin sonundan başlayarak elektronik ortamda 3 gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında uygulanır (VUK. Mük. md. 355/VI). Elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara bu maddeye göre ceza kesilmesi halinde, 352. maddenin birinci derece usulsüzlüklerle ilgili (1) numaralı bendi ile ikinci derece usulsüzlüklerle ilgili (7) numaralı bendi uyarınca ayrıca ceza kesilmez (VUK. Mük. md. 355/VII). Gelir Vergisi Kanunu'nun 98/A maddesi uyarınca verilmesi gereken beyanname ile ilgili olarak bu maddeye veya 352. maddeye göre ceza kesilmesini gerektiren fiillerin, aynı zamanda 5510 sayılı Kanun uyarınca idari para cezası kesilmesini gerektirmesi durumunda aynı fiillerden dolayı bu madde ve 352. madde uyarınca ayrıca ceza kesilmez (VUK. Mük. md. 355/VIII).

Özel usulsüzlük kabahatlerine uygulanacak cezalar, VUK'nun 353, 355 ve mük. 355. maddelerinde detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Özel usulsüzlük cezaları, Cumhurbaşkanı tarafından her yıl yeniden revize edilerek belirlenmektedir zira, VUK'nun mük. 414/3 fıkrasına göre, maktu hadler ile asgari ve azami tutarları belirtilmiş olan para ile ödenecek ceza tutarları, her yıl bir önceki yıla göre Vergi Usul Kanununa belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılarak uygulanır (Karakoç, 2019: 201).

Sonuç

Devlet vergilendirme yetkisini sosyal hukuk devleti ilkesi gereğince belirli kanunlara ve Anayasal ilkelere bağlı olarak yerine getirmektedir. Devletin mali egemenliğinin bir görünümü niteliğinde olan vergilendirme yetkisinin temel amacı, kamu giderlerini karşılamak için kaynak sağlamaktır. Devlet kamu yararı için Anayasal ilkelere ve kanunlara dayandırarak birtakım ödevler getirmekte ve bu ödevlere uyulmaması halinde vatandaşa ceza ve yaptırımlarda bulunmaktadır. Özel usulsüzlük fiilleri, diğer usulsüzlüklere göre daha ağır yaptırım ve cezalarla engellenmeye çalışılmaktadır.

Hukuk devleti olmanın gereği olarak vergi kabahatlerine ilişkin temel esaslar Anayasa'da düzenlenmektedir. Bu nedenle temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın sadece Anayasa'da belirtilen nedenlere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlandırılmaktadır. Dolayısıyla idari işlemlerle bunu gerçekleştirmek mümkün değildir. Vergi hukukun alanında temel sınırlayıcı bir ilke olan kanunilik ilkesi, bir yandan bireyleri mali açıdan devlete karşı korumakta diğer yandan devlete koşulların oluşması halinde vergi alma yetkisi tanımaktadır. Kanunilik ilkesi, verginin keyfilikliğini ortadan kaldırarak vergi hukuku kapsamında esasa ve şekle ilişkin kurallar getirmiştir. Bu bağlamda vergilendirmenin sağlıklı yapılması için Vergi Usul Kanunu düzenlenmiştir. VUK ile getirilen usul kurallarına uyulmadığı takdirde usulsüzlük cezaları kesilmektedir. Özel usulsüzlük cezaları her yıl Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca yeniden değerlendirme oranında arttırılarak uygulanmaktadır. Burada cezaların arttırım oranlarını düzenleyen organ açısından bakıldığında yürütme organının belirleyici olduğunu söyleyemeyiz zira günün ekonomik koşulları gözönünde bulundurularak ceza arttırmaları yapıldığından burada asıl belirleyici faktörün ekonomik gerçeklik olduğunu söyleyebiliriz. VUK'nun 414. maddesinin son fıkrasına baktığımızda ise özel usulsüzlük fiillerine uygulanacak ceza oranlarının Cumhurbaşkanı tarafından, had ve miktarları yarıya kadar indirilip arttırma, nispi hadleri ise iki katına kadar arttırma veya yarıya kadar indirme yetkisi, yine kanunda belirlenen sınırlar çerçevesinde verilmiştir. Ancak bu hükmün verginin kanuniliği ilkesinin bir istisnası niteliğinde olduğu kabul edilmektedir

çünkü, Anayasa'nın 38/3. fıkrasındaki, “ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur” ifadesinden de anlaşılacağı üzere cezalar, güvenlik tedbirleri ve idari yaptırımlar ancak kanun ile konulabileceğini hüküm altına alırken kanunilik ilkesini de desteklediğini görmekteyiz. Birey açısından bakıldığında, bireyin temel hak ve özgürlüklerinin Anayasa ve uluslararası sözleşmeler kapsamında güvenceye alınması gerekmektedir. Bu doğrultuda, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın düzenleyici idari işlemler aracılığıyla özel usulsüzlük cezası doğuracak yeni yükümlülükler getirmesi, suç ve cezaların şahsiliği ilkesi açısından aykırılık doğurduğu gibi Anayasa'nın 38. maddesinde “Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur” şeklinde yer alan ifadesinden de anlaşılacağı üzere, cezalarda kanunilik ilkesine de aykırılık teşkil edecektir. Bu bağlamda idareye verilen geniş yetkinin özel usulsüzlük kabahatleri ve yaptırımlarıyla yeni yükümlülükler getirilmesi, kanunilik ilkesini ve hukuki öngörülebilirlik ilkesini zedelediğini söyleyebiliriz.

Vergi Usul Kanunu, özel usulsüzlük kabahati sayılan fiilleri ve bu fiillere karşı uygulanacak yaptırımları aynı hüküm içinde düzenlemiştir. Kanun sistematigi açısından bakıldığında, değişen ihtiyaçlar doğrultusunda VUK'na getirilen özel usulsüzlük fiil ve ceza yaptırımları zamanla çeşitli ihtiyaçlara göre genişleyerek ilgili madde fıkralarında yerlerini almışlardır fakat kanun madde metni ve fıkralar arasında sistematik olmayan kopuk hükümler oluşması sebebiyle bu kanun hükümlerinin daha sade ve açık bir dille yazılması yerinde olacaktır.

Kaynakça

- Akdoğan, A. (2009). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, (9. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi.
- Arslan, C. B. (2014). Türk Vergi Sisteminde Gider Pusulası Uygulaması, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı:111, 237-254.
- Başaran Yavaşlar, F. (2009). Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Kabahat ve Yaptırımlar, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ankara: Seçkin Yayıncılık. 285-297.
- Başaran Yavaşlar, F. (2006). İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 299, 131-178.
- Bayraklı, H. H. (2015). Vergi Ceza Hukuku, Trabzon: Celepler Matbaası.
- Benk, S., T. Budak, S. Püren ve M. Erdem, Perception Of Tax Evasion As A Crime In Turkey, Journal of Money Laundering Control, Emerald Publishing, Vol. 18 Iss 1,1-11
- Bilici, N. (2013). Vergi Hukuku, (31. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Biyar, Ö. (2018). Vergi Hukuku, Bursa: Dora Yayınevi.
- Candan, T. (2010), Vergi Suçları ve Cezaları, (3. Baskı), Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Çağa, T. (1991). Özel Hüküm Genel Hükümü Her Zaman Bertaraf Eder Mi?, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 3, 366-375.
- Çiçek, H. G. ve H. Herek (2012). Türkiye'de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği. Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 32, Sayı: 1, 311-342.
- Çomaklı, Ş. E. ve A. Ak (2013). Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler, Erzurum: Erzurum Barosu Yayınları.
- Danıştay 3. Daire, T. 30.12.2008, E. 2007/3320, K. 2008/4469.
<https://www.sinerjimevzuat.com.tr> (12.12.2019)

- Danıştay 4. Daire, T. 30.05.2001, E. 2000/2410, K. 2001/2333. <https://www.legalbank.net> (12.12.2019)
- Danıştay 4. Daire, T. 14.06.2001, E. 2001/657 K. 2001/1510, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/55MaliCozum/26%20-%2055%20DANISTAY%20KARARLARI.doc> (18.03.2020)
- Dannecker, G. (2007). Criminal Tax Law Germany, Steuerstraftrect International-International Tax Criminal Law, Edt: Roman Leitner, Gerald Toifl, Linde Verlag, 10-20.
- Dannecker, G. (2013). Country Analysis-Germany, Administrative Sanctions in the European Union, Intersentia, Cambridge.213-254.
- Doğusoy, B. (2015). Danıştay Kararları Işığında Özel Usulsüzlük Cezası, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Dural, M. ve S. Sarı, (2011). Türk Özel Hukuku Cilt 1 Temel Kavramlar ve Medeni Kanun Başlangıç Hükümleri, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Edizdoğan N., M. Taş ve A. Çelikkaya (2007). Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Bursa: Ekin Yayınları.
- Erdem, T. (2010). Vergisel Kabahatler, İstanbul: Beta Yayınları.
- Heinrich, B. (2014), Ceza Hukuku Genel Kısım I, (Çev. Hakan Hakeri, Yener Ünver, Özlem Yenerer Çakmut, Barış Erman, Koray Doğan, Ramazan Barış Atladı, Pınar Bacaksız, İlker Tepe), Ankara: Adalet Yayınevi.
- Jescheck, H-H. (1989). Almanya Federal Cumhuriyeti Ceza Hukukuna Giriş, İstanbul: Beta Yayınları.
- Karakoç, Y. (2014). Genel Vergi Hukuku, (7. Baskı), Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2019). Vergi Ceza Hukuku, (2. Baskı), Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kaşka, H. (2013). Beyaz Kabahatlerin Hüküm Niteliğindeki Normlarla Düzenlenebilmesi Meselesi (Kabahatler Kanunu Madde 4/1 Üzerine Bir İnceleme), Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 2, 168-249.
- Kırbaş, S. (1996). Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, (8. Baskı), Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kurnaz, N., İ. Taş ve T. Ulusoy, Forensic Accounting In Financial Fraud Control In Dıgital Environment: A Research On Independent Auditors, Turkish Studies International Academic Journals, Cilt: 14, Sayı: 3, 1609-1627
- Mutluer, M. K. (1979). Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını.
- Mutluer, M. K. ve N. N. Dayanç (2014). Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Mükerrer Madde 355 <https://www.gib.gov.tr/node/84237> (17.11.2019)
- Oktar, S. A. (2013). Veri Hukuku, (9. Baskı), İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Öncel, M., A. Kumrulu ve N. Çağan (2014). Vergi Hukuku, (23. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner, E. (2013). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

- Özbilen, Ş. (2013). Vergi Hukuku, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özgenç, İ. (2016). Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Öztaş, E. (2019). Türk Vergi Hukukunda Özel Usulsüzlük Cezaları ve Yargı Yolu, (1. Baskı) İstanbul: Onikilevha Yayınları.
- Saban, N. (2014). Vergi hukuku, (6. Baskı), Ankara: Beta Yayınları.
- Seer, R. (2009). Alman Hukuku'nda Vergi Kabahatleri, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ankara: Seçkin Yayınları. 221-233.
- Şenyüz, D. (2015). Vergi Ceza Hukuku, (8. Baskı), Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şenyüz, D., M. Yüce ve A. Gerçek (2013). Vergi Hukuku (Genel Hükümleri), (4. Baskı), Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Taşdelen, A. (2010). Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, Ankara: Turhan Kitapevi.
- Tipke K., J. Lang, R. Seer, J. Hey, H. Montag, J. Englisch ve J. Henrichs (2013). Steuerrecht, Dr. Otto Schmidt, 21. Baskı, Köln.
- Türkal, H., M. S. Ekici ve M. İnan (2010). Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 18, S: 1, 45-83.
- Türk Dil Kurumu (TDK), <https://sozluk.gov.tr/?kelime=VEK%C4%B0L> (17.11.2019)
- Ünal, O. K. (1997). Türk Hukukunda Fatura Kavramı ve Hukuki Mahiyeti, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:1, Sayı: 2, 41-52.
- Vergi Usul Kanunu (VUK) (1961). T.C. Resmi Gazete, 10703-10705, 04 Ocak 1961, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (12.12.2019)
- Waline, M. (1978). Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği, Çev. Tahsin Yağmurlu, Danıştay Dergisi, Yıl: 8, S. 28-29, 76-81.
- Wolters, G. (2009). Alman Kabahatler Hukuku'nun Kanuni Temelleri, (Çev. Cüneyt Bellican, Bilge Erson Asar), İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ankara: Seçkin Yayınları. 141-151
- 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu (2005). T.C. Resmi Gazete, Tarih: 31/3/2005 Sayı: 25772, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5326.pdf> (08.01.2020)
- 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu (2004). T.C. Resmi Gazete, Tarih: 12/10/2004 Sayı :25611, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5237.pdf> (09.12.2019)
- 4369 Sayılı Kanun, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4369.pdf> (03.01.2020)