

# İHTİLAFLI BAZI VERGİ CEZALARININ VERGİ YARGISI BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

*(An Evaluation Of Certain Disputed Tax Penalties In The Context Of Tax Proceedings)*

**Abdi SAĞLAM<sup>1\*</sup>**

## ÖZ

Vergi Usul Kanunu'nda, vergi ziyat cezası ile özel usulsüzlük cezalarının uygulanmasına dair ayrıntılı hükümler düzenlenmiştir. Bazı cezaların uyuşmazlık konusu olması halinde vergi yargısında verilen kararların uygulayıcılar tarafından dikkate alınmadığı, bu nedenle aynı konuda sayısız karar olmasına karşın vatandaşların mahkemeye müracaat etme durumunda bırakıldığı görülmektedir. Bazı vergi cezaları açısından ise, vergi mahkemeleri ile Danıştay vergi dava daireleri arasında dahi görüş birliği bulunmamaktadır. Aynı konu hakkında farklı kararlar verilebilmektedir. Bu durum ise vatandaşların yargıya bakış açısı hakkında olumsuzluklara sebebiyet vermektedir.

**Anahtar kelimeler:** Vergi cezaları; Vergi yargısı, Danıştay, vergi mahkemeleri, Vergi Usul Kanunu.

## ABSTRACT

The Tax Procedure Code includes detailed provisions on the application of tax loss penalties and special irregularity penalties. Certain decisions are contested before the court. However, the court decisions are sometimes ignored by implementers and citizens still have to go the court for similar cases despite the precedent. On the other hand, there is lack of consensus between tax courts and the Council of State in respect of certain other cases. Therefore, different decisions may be rendered over the same matter. This impairs the confidence of citizens in the judiciary.

**Keywords:** Tax penalties, Tax proceedings, Council of State, tax courts, Tax Procedure Code.

1 \*Adalet Bakanlığı Uluslararası Hukuk ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü Tetkik Hakimi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Doktora Öğrencisi, abdi.saglam@gmail.com

\*Makale Geliş Tarihi: 26.8.2014, Kabul Tarihi: 25.9.2014



## GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nun 344 ila 359. maddelerinde düzenlenen vergi cezaları; vergi ziyai, usulsüzlük ile suçlar ve cezaları olmak üzere üç ayrı bölümde düzenlenmiştir. Kanun'da belirtilen cezaların tatbik edilmesi ile ilgili sorunların ortaya çıkması tabii olmakla birlikte; bazı hususlar vardır ki yıllardan beri halen ne şekilde uygulanması gerektiği yönünde yargı mercileri nezdinde görüş birliği sağlanamamıştır. Ancak bazı durumlar da vardır ki; üzerinde tartışmaya gerek bulunmayacak derecede hukuka ve mevzuat hükümlerine aykırı yorum ve uygulamalar neticesi tesis edilen işlemler hakkında yargılama makamlarınca verilen müstekar kararların uygulayıcılar tarafından dikkate alınmadığı da görülmektedir.

Mevzuatı yorumlamada farklı yaklaşımların olabileceği gerçeği ile birlikte, münhasıran uygulayıcıların yorum yapma sınırının, işlemlerini denetleyen makamın kararları ile çizileceği hukuk devletinde olması gereken bir husustur. Ancak; yargı mekanizmalarınca verilen kararların göz önünde bulundurulmaması halinde asıl zarara uğrayanın vatandaşlar paydası üzerinden toplum olacağı da aşikardır. Öte yandan; yargı mercilerince üzerinde mutabakata varılamayan ve mahiyeti aynı olmasına karşın farklı kararlarla karşılaştırılması halinde kamunun zarara uğrayacağı, daha da önemlisi yargıya olan güvenin zedeleneceği açıktır.

Bu çalışmada; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen ve sıklıkla ihtilaf konusu olan özellikli vergi cezaları ile uyumsuzluk konuları, vergi mahkemeleri ve Danıştay içtihatları ışığında ele alınacak olup, bazen mevzuattan, bazen uygulayıcılardan bazense de yargılama mekanizmalarından kaynaklanan sorunlara dikkat çekilmesi amaçlanmaktadır.

### 1. Vergi Ziyai Cezası

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Ziyai" başlıklı 344. maddesinde;

*341 inci maddede<sup>2</sup> yazılı hallerde vergi ziyayına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir.*

2 Madde 341: Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir.



*Vergi ziyana 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.*

*Vergi incelemesine başlanulmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır, hükmü yer almaktadır.*

Bu maddede; hangi hallerde vergi ziyayı cezasının uygulanacağı, uygulanacak cezanın oranları düzenlenmektedir. Vergi ödevlerine uyulmaması nedeniyle bir verginin eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi sonucu doğuyorsa vergi ziyayı kabahati oluşacaktır. Vergi ziyasının varlığı, ödevlere uymama eyleminin, söz konusu vergiyle ilgili tarh döneminin geçmesinden sonra tespit edilmesi anlamına gelir.<sup>3</sup> Burada; 341. maddede düzenlenen vergi ziyana sebebiyet verilen hallerin tespiti, sorumluluğu kimin yükleneceği, ceza oranlarının belirlenmesinde ortaya çıkan ihtilaflar, suçun mahiyetinin verilecek cezaya etkisi gibi hususlar vergi ziyayı cezası açısından uyumsuzluk konusu olan temel meselelerdir.

Bu bölümde; vergi ziyana sebebiyet verilen hallerin tespiti ile cezaların tatbikinde esas alınan oran hususunda kronikleşmiş ihtilaf konularına uygulama ve yargı kararları ışığında değinilecektir.

#### **a. Defter Belge İbraz Etmeme Nedeniyle Kesilen Vergi Ziyayı Cezası**

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 253. maddesinde; bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanların, tuttıkları defterlerle, üçüncü kısımda yazılı vesikaları ilgili buldukları yılı izleyen takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmek zorunda olduğu, 256. maddesinde; mükelleflerin muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve kayıtları muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arzetmek zorunda olduğu, 359. maddesinin (a) bendinin 2 nolu alt bendinde ise; varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerde sabit olduğu halde defter ve belgelerin vergi incelemesi yapmaya yetkili kimselere ibraz edilmemesi "gizleme"<sup>4</sup> eylemi olarak tanımlanmış ve vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve

3 BİLİCİ, Nurettin; **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008, s.86.

4 Defter tutmaya mecbur olduğu halde hiç defter tutmayan mükellefin esasen defteri bulunmadığı için defterini gizlemiş olmasından bahsedilemeyeceğinden bu durum Kanunun anladığı manada gizleme olarak değerlendirilemez. Bu nedenle, gizlemeden bahsedebilmek için ibraz edilmeyen defter ve belgelerin varlığının ispat edilmesi icap eder. ERMAN, Sahir; **Vergi Suçları**, İst. Üniv. Nazım Terzioğlu Basım Atolyesi, İstanbul, 1988, s.61.



ibraz mecburiyeti bulunan defter ve belgeleri gizleyenler hakkında 359. madde hükümlerinin uygulanacağı kurala bağlanmıştır.

Aynı Kanun'un 344. maddesinde ise, 341. maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin **bir katı** tutarında vergi ziyayı cezası kesileceği, vergi ziyasına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın **üç kat** olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda metnine yer verilen mevzuat hükümlerine göre; defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle indirimlerin kabul edilmemesi Vergi Usul Kanununun 359. maddesinin (a-2) bendinde açıklanan gizleme fiilini oluşturduğu için 344. maddenin ikinci fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmektedir.

Mükelleflerin muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge vs. dökümanı yetkili makam ve memurların talebi üzerine herhangi bir mücbir sebep olmaksızın ibraz ve incelemeye arz etme zorunluluğuna aykırı davranılması halinin VUK'un 359. maddesinde yazılı gizleme eylemi olduğu hususunda ihtilaf olmamakla birlikte; vergi incelemesine yetkili makam ve memurlara ibraz edilmeyen evrakın yargılama safhasında Mahkemeye ibraz edileceğinin belirtilmesi veya Mahkemeye ibraz edilmesi halinde vergi ziyayı cezasının ziyaa uğratılan verginin bir katı oranında mı, yoksa üç katı oranında mı uygulanacağı hususunda farklı kararlar verilmektedir.

Danıştay'ın 3. ve 4. Daireleri ile Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca verilen kararlarda; yasal defter ve belgelerin mücbir sebep olmaksızın incelemeye ibraz edilmemesinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine göre gizleme fiilini oluşturduğundan bahisle, aynı Kanun'un 341.maddesinin ikinci fıkrasına göre üç kat vergi ziyayı cezası kesilmesinin gerektiği<sup>5</sup> belirtilmektedir.

5 .. Bu durumda, davacının yasal defter ve belgelerini mücbir sebep olmaksızın incelemeye ibraz etmemesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesine göre gizleme fiilini oluşturduğundan, aynı kanunun 341 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre üç kat vergi ziyayı cezasının uygulanmasını gerektirmekte olup..."Danıştay 4. Daire 29/04/2014 E.2014/272, K.2014/2894 sayılı kararı. "...Defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle indirimlerin kabul edilmemesi Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinin (a-2) bendinde açıklanan gizleme fiilini oluşturduğu için 344'üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyayı cezası kesilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığından, vergi aşının bir katı tutarındaki vergi ziyayı cezasının fazlasının kaldırılmasına ilişkin ısrar kararının bozulması gerekmiştir..." Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 09.04.2014 E.2013/248, K:2014/209 sayılı kararı.

.. Bu nedenle, olayda, davacının kendisine yasal usule uygun şekilde yapılan tebliğe rağmen defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyerek yukarıdaki paragrafta tanımı yapılan "gizleme" eylemini gerçekleştirdiği açık olup, katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle oluşturulan beyan



Danıştay 9. Dairesince ise; defter ve belge ibraz etmeme nedeniyle katma değer vergisi indirimleri reddedilerek reddedilen tutarlar üzerinden kesilen üç kat oranındaki vergi ziyayı cezaları, bir kat oranında uygulanması<sup>6</sup> gerektiğinden bahisle kısmen kaldırılmaktadır.

## **b. Geçici Vergi Üzerinden Kesilen Vergi Ziyayı Cezası**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun *Geçici Vergi* başlıklı Mükerrer 120. maddesinin 1. fıkrasında; *ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabının cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere... ilgili hesap döneminin altışar aylık kazançları üzerinden %15 oranında<sup>7</sup> geçici vergi ödeyecekleri* kurala bağlanmış 4. fıkrasında; *yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edileceği, mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergilerin terkin edileceği, ancak gecikme faizi ve cezanın tahsil olunacağı* belirtilmiştir.

Komisyon karşılığı sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura düzenleyenler hakkında yapılan vergi incelemeleri sonucunda re'sen veya ikmalen 3 kat vergi ziyayı cezalı gelir veya kurumlar vergisi tarhiyatı yapılmaktadır. Bu tarhiyatlara karşı açılan davalarda; davacının komisyon karşılığı sahte fatura düzenlediği sonucuna varıldığı takdirde, vergi kaybı doğuran bu eylemin 359. maddede yazılı fiillerle gerçekleştiği değerlendirilerek ziyaa uğratan verginin 3 katı oranında vergi ziyayı cezası kesilmesi hukuka uygun olarak görülmektedir. Geçici vergi açısından ise durum farklılık arz etmektedir.

İdare tarafından; mali takvim yılı geçtikten sonra yapılan incelemelere istinaden resen veya ikmalen tarh edilen (gelir veya kurumlar) geçici vergi aslı terkin edilmekle birlikte, vergi ziyayı cezası 3 kat olarak uygulanmaktadır. Ancak; Danıştay'ın yerleşik kararlarına göre;

tablosu uyarınca hesaplanan vergi üzerinden üç kat vergi ziyayı cezası kesilmesinde hukuka aykırılık görülmediğinden, Vergi Mahkemesi kararının vergi ziyayı cezasının bir kata indirilmesine ilişkin hüküm fıkrasının bozulması gerekmektedir..." Danıştay 3. Dairesinin 20.01.2014 tarih ve E.2013/8185, K:2014/9 sayılı kararı.

6 "... Olayın özelliği ve matrah farkının davacının katma değer vergisi beyannamelerinde yer alan indirimlerin reddi suretiyle tespit edildiği dikkate alındığında söz konusu cezaların bir kata indirilmesi gerekmekte olup vergi ziyayı cezasının bir katını aşan kısmı yönünden de davanın reddine karar veren vergi mahkemesi kararının buna ilişkin kısmının bozulması gerekmektedir..." Danıştay 9. Dairesi 26.5.2009 tarih ve E:2008/2504; K:2009/2184, Danıştay 9. Dairesi 9.10.2012, E:2012/2420, K:2012/5347 sayılı kararları

7 "103 üncü maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda "



*mahsup dönemi geçen geçici vergi aslının aranmayacağı ve geçici verginin yıllık vergiye mahsuben peşin olarak alınan bir vergi mahiyetinde olduğu*<sup>8</sup> gerekçesiyle geçici vergi aslı üzerinden bir kat vergi ziyayı cezası kesilebileceği vurgulanmaktadır. Bu içtihatın temel gerekçesi olarak; zaten gelir veya kurumlar vergisi tarhiyatının 3 kat vergi ziyayı cezalı olarak uygulanması ve nihayetinde geçici verginin mahsup edilerek asıl vergiye bağlı olması karşısında, geçici vergi üzerinden kesilen vergi ziyayı cezasının 3 kat olarak uygulanmasının hakkaniyete uygun olmayacağı düşüncesi gösterilebilir.

Ancak son zamanlarda Danıştay tarafından verilen kararlarda; *vergi ziyayı cezasının, ziyaa uğratılan verginin kaç katı üzerinden kesileceğinin vergi kaybına yol açan eylemin Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde öngörülen eylemlerden olup olmadığına göre belirlenmesi gerektiği, cezanın belirlenmesinde yasa yapıcının belirlediği başka bir ölçütün bulunmadığı vurgulanarak, geçici verginin, cari yılın gelir vergisine mahsup edilebilmesi; hesaplanacağı hasılatın ait olduğu geçici vergi beyan döneminde verilen geçici vergi beyannamesinde beyan edilmesine; tahakkuk ettirilmesine ve tahsil edilmiş olmasına bağlı olduğu bu nedenle de noksan beyan edilmekle zamanında tahakkuk etmesi önlenmiş olan geçici verginin, ait olduğu dönemin gelir vergisine mahsup edilebilir bir vergi olduğundan söz edilemeyeceğinden vergi ziyayı cezasının üç kat olarak uygulanması gerektiğine yönelik yorumlara da rastlanmaktadır.*<sup>9</sup>

### c. Sahte Fatura Kullanımında Bilme Unsuru

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde; *sahte belge*<sup>10</sup>; *gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ise*<sup>11</sup>; *gerçek bir*

8 Kocaeli 1. Vergi Mahkemesinin 15.05.2014 tarih ve 2013/1196, K. 2014/375 sayılı kararı. Danıştay 3. Dairesinin 04.11.2013 tarih ve E.2012/1644, K. 2013/4567 sayılı kararı.

9 Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 25.12.2013 tarih ve E. 2013/126, K. 2013/987 sayılı kararı.

"...geçici verginin uyuşmazlık konusu olayda olduğu gibi eksik tahakkuk ettirilmesi veya zamanında tahakkuk ettirilmemesinin 213 sayılı Kanunun 341'inci maddesinde tanımlanan vergi ziyayı oluşturduğu, bu nedenle, geçici vergi nedeniyle vergi ziyasının meydana geldiği açık olan olayda, sözkonusu vergi ziyayın yukarıda açıklandığı şekilde ve 213 sayılı Kanunun 359/a-1 maddesinde öngörülen fiille meydana getirilmiş olması karşısında, geçici verginin yıllık vergiye mahsuben alınıyor olmasının, üç kat kesilen cezanın bir kata çevrilmesine hukuki bir neden olarak kabulüne olanak tanımayacağı..." Danıştay Dördüncü Dairesinin, 28.10.2010 tarih ve E:2010/2529, K:2010/5370 sayılı kararı

10 Sahte belge; olmayan bir işlemi olmuş gibi göstermek amacıyla tanzim olunan belgedir. KIZILOĞLU, Şükrü; **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, C.III, Savaş Yayınları, Ankara, 1992, s.3062-3072

11 Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgede; işlem bir gerçeğe dayanmakla birlikte nitelik ve miktar itibarıyla kısmen sahte olarak düzenleme söz konusudur. Bu nedenle, kısmi sahtecilikten söz edilebilir. DONAY, Süheyl; **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2008, s.138.



*muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge olarak tanımlanmıştır.*

Sahte belge kullanılması vergi işleminin bu belgelere dayandırılması demektir. Bir belgenin sahte olarak kullanılabilmesi ancak, sahte olarak düzenlenmesiyle gerçekleşir.<sup>12</sup> Bu durumda suçun oluşabilmesi için, bu belgeyi kullananların belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekir.<sup>13</sup>

Yukarıdaki bölümlerde ayrıntılı olarak da değinildiği üzere; Kanun'un lafzına bakıldığında, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı (vergi ziyanına 359. maddede düzenlenen eylemlerle sebebiyet verilmesi) suretiyle vergi kaybı ortaya çıkması halinde ziyaa uğratılan verginin 3 katı tutarında ceza kesilmesi gerekmektedir.

Ancak Danıştay'ın yerleşik içtihatlarında<sup>14</sup>; bu durumlarda vergi ziyayı cezasının kaç kat olarak uygulanacağı hususunda kasıt/bilme unsurunun dikkate alındığı görülmektedir.<sup>15</sup> Zira; vergi ziyayı cezasının 3 kat olarak uygulanması için maddi ve manevi olmak üzere iki unsurun olduğu ileri sürülmektedir. Maddi unsur, vergi ziyayı; manevi unsur ise vergi kaçırma kastıdır. 359. maddede yazılı eylemlerin vergi kaçırmaya yönelik irade unsuru olmadan işlenmesi mümkün değildir. Dolayısıyla vergi ziyayı cezasının üç kat olarak tatbik edileceği hallerde vergi kaçırma kastı mevcuttur.<sup>16</sup>

306 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde açıklanan durumlar karşısında uygulama aşamasında da kasıt unsurunun gözetildiği anlaşılmakla, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı

12 ŞENYÜZ, Doğan; **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2008, s.50.

13 DONAY; a.g.e., s. 138.

14 Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılmadığı ve bu kullanımda kasıt bulunmadığının belirlenmesi halinde, vergi denetim elemanlarınca vergi suçu raporu düzenlenmemesi ve vergi ziyayı cezasının bir kat olarak kesilmesi gerektiği hususunda bkz. [http://www.alomaliye.com/yuk\\_306.htm](http://www.alomaliye.com/yuk_306.htm) (Erişim Tarihi: 17.07.2014)

15 "... sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (fatura) kullanılması halinde üç kat vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmekte ise de; mal ve hizmeti gerçekten satın alan, yani bu mal ve hizmetin işletmesine girdiği ve kullanıldığı hususu açıkça belli olan ve bu nedenle gelir veya kurumlar vergisi yönünden tenkit edilmeyen kişinin, bunun karşılığında aldığı fatura veya sevk irsaliyesi gibi belgenin, bunu satan kişiye ait olup olmadığını araştırması ve bilmesi olanağının bulunmadığı durumlarda, bu tür sahte veya yanıltıcı belgeyi bilerek ve isteyerek kullanmadığı ihtimali de her zaman mevcut olabileceğinden, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olan, ancak bu faturayı kasıtlı ve kötü niyetli olarak kullanmadığı anlaşılan mükellefler adına kesilecek vergi ziyayı cezasının tek kat uygulanmasının hak ve adalet ilkelerine daha uygun olacağı..." Danıştay 9. Dairesinin 02.10.2013 tarih ve E. 2011/4197, K. 2013/7914 sayılı kanun yararına bozmaya dair kararı.

16 ÖZBALCI, Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1998, s.808.



belge kullanılması halinde kesilecek cezanın Kanunda 3 kat olarak uygulanması gerektiği belirtilmekte ise de, gerek uygulama gerekse yargı kararlarıyla bu durumda başkaca unsurlara da dikkat edildiği görülmektedir.

#### d. Tekerrür Hükümlerinin Uygulanması Suretiyle Kesilen Vergi Ziyayı Cezası

Sözlük anlamı tekrarlanma olan tekerrür<sup>17</sup>, daha önce işlemiş olduğu bir suçtan dolayı cezaya hükmedilen kişinin cezası kesinleştikten sonra Kanunun belirtmiş olduğu süreler içinde tekerrüre esas olacak yeni bir suç işlemesi durumudur.<sup>18</sup> Tekerrür nedeniyle cezada yapılacak artırımla amaçlanan, kişinin yeniden suç işlemesi halinde daha ağır ceza ile karşılaşacağını bilerek suç işlemekten caydırılmasıdır.<sup>19</sup>

Vergi cezaları açısından tekerrüre ilişkin düzenleme vergi ziyayı cezası ve genel usulsüzlük cezasını kapsayacak şekilde VUK'da düzenlenmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun *Tekerrür* başlıklı 339. maddesinde; *vergi ziyasına sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanacağı* belirtilmiştir.

Yukarıda metnine yer verilen maddeye göre tekerrür hükümlerinin tatbik edilebilmesi için evvela; usulsüzlük veya vergi ziyayı cezasının kesinleşmiş<sup>20</sup> olması gerekmektedir.<sup>21</sup> İkinci olarak, tekrar eden

17 <http://www.tdk.gov.tr> (Erişim Tarihi: 17.07.2014)

18 DÖNMEZER, Sulhi; ERMAN, Sahir; **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.III, 11. Bası, İstanbul, 1994, s. 127.

19 SOYASLAN, Doğan; **Ceza Hukuku (Genel Hükümler)**, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005, s. 515.

20 "...Vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyayı cezası ya da tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda cezalarda artırım uygulanacağını öngören tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin her halde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiği tabiidir..." Anayasa Mahkemesinin 20.05.2010 gün ve E. 2009/51, K.2010/73 sayılı kararı.

21 "...213 sayılı Kanunun 339. maddesinin değerlendirilmesinden, davacının vergi ziyasına sebebiyet veren eyleminin tekerrür hali kabul edilebilmesi için ikinci eylemin, ilk eylem için kesilen cezanın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren vergi ziyayı kabahatinde beş yıl içinde işlenmiş olması gerekmekte olup, olayda 2003 yılındaki eylemi nedeniyle adına kesilen ceza 2004 yılı içerisinde kesinleşen davacının, tekerrür hükümleri uygulanarak cezalandırılabilmesi için ilk vergi ziyayı cezasının kesinleştiği 2004 yılını takip eden 2005 takvim yılı başından itibaren vergi ziyasına sebebiyet vermesi gerekmektedir. Davacının aynı yıl tekrar vergi kaybına yol açması tekerrür hali sayılamayacağından Vergi Mahkemesinin tekerrüre ilişkin hüküm fıkrasında isabet görülmemiştir..." Danıştay 9. Dairesinin 27.03.2014 tarih ve E. 2010/3377, K. 2014/1254 sayılı kararı.





(tekerrür hükümleri uygulanacak) cezanın ilk cezanın kesinleştiği takvim yılını takip eden takvim yıllarına ilişkin olması icap etmektedir.<sup>22</sup>

Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için vergi ziyasına sebebiyet veren eylemin veya VUK'un 352. maddesinde düzenlenen suçların aynı türden olması gerekmektedir.<sup>23 24</sup> Yine; vergi ziyayı veya bir vergi cezasının tahsili şart değildir, kesinleşmesi yeterlidir.<sup>25</sup>

Öte yandan; özel usulsüzlük fiil ve cezalarının 339. madde kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayıp, özel usulsüzlükte tekerrür hali, 353. maddede özel düzenlemelere bağlanmıştır.<sup>26</sup>

## 2. Özel Usulsüzlük Cezası

Özel usulsüzlük kabahati fiilleri çeşitli zamanlarda geliştiği güzel yapılan değişiklik ve ilavelerle sistematikten uzak, karışık bir yapı içine sokulmuştur. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353, 355 ve Mükerrer 355. maddelerinde özel usulsüzlük kabahati fiillerine ve cezalarına yer verilmiştir.<sup>27</sup> Genel usulsüzlük cezalarına göre daha ağır olan özel usulsüzlük cezaları, vergi yükümlü ve sorumlularının vergi kanunlarında yazılı bazı belge ve defterleri düzenleme, bulundurma, verme ve alma yükümlülüklerine aykırı davranışlarından dolayı öngörülmüştür.<sup>28</sup> Usulsüzlük cezaları varken ayrıca özel usulsüzlük cezalarının düzenlenmesi ile usulsüzlük cezaları-

22 "... İncelenen dosyada, tekerrür hükümlerinin uygulanmasına neden olarak davacı adına 2005/10'ncü dönemi için kesilen ve 28/4/2010 tarihinde verilen pişmanlık dilekçesi ile kesinleşen vergi ziyası cezası gösterilmiştir. 2010 yılında kesilen bu ceza, ancak 1/1/2011 tarihinden sonra gerçekleşen vergi ziyası cezası kesilmesi gerektiren eylemler yönünden tekerrür hükümlerinin uygulanmasına gerekçe teşkil edebileceğinden, 2010 yılında gerçekleşmiş diğer bir fiil için tekerrür hükümlerinin uygulanmasına esas alınması hukuka aykırıdır..." Danıştay 4. Dairesinin 11.06.2014 tarih ve E. 2014/241, K. 2014/4372 sayılı kararı.

23 ÖZBALCI, a.g.e., s.807,809.

24 "...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 339 uncu maddesinde, aynı vergi türü nedeniyle kesilen vergi ziyası cezaları için tekerrür uygulanacağına ilişkin bir düzenlemeye yer verilmediği, hangi vergi türü için olursa olsun vergi ziyasına sebebiyet vermektan dolayı kesilmiş bir cezanın mevcudiyetinin tekerrür için yeterli olduğu sonucuna ulaşılmıştır." Danıştay 4. Dairesinin 27.03.2014 tarih ve E. 2011/6452, K. 2014/2048 sayılı kararı.

"...Bu durumda, tekerrür hükmü sebebiyle cezanın artırımı uygulanabilmesi için, tekerrür uygulanacak sonraki eylemin, daha önce işlenmiş bir fiil için kesilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerekli ve yeterli olup, cezaların aynı eylemden kaynaklanması gerektiğine dair bir şart öngörülmediğinden, vergi mahkemesince verilen kararın söz konusu hususa ilişkin hükmüne esas aldığı gerekçesi hukuka uygun düşmemiştir..." Danıştay 3. Dairesinin 12.03.2014 tarih ve E. 2013/2844, K.2014/1075 sayılı kararı.

25 ERMAN, Sahir, a.g.e., s. 41.

26 ÖZBALCI, a.g.e., s.809.

27 ŞENYÜZ, Doğan; a.g.e., s.91.

28 EDİZDOĞAN Nihat, TAŞ Metin ve ÇELİKKAYA Ali; **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2007, s. 125.



nın cevap vermediği konular için başka bir suç grubu oluşturulup bu nedenle ayrı cezaların verilmesinin amaçlandığı söylenebilir.<sup>29</sup>

Usulsüzlük cezaları esas itibariyle mükellefin şekle ait kurallara uymamasına ilişkindir. Bir başka ifadeyle, usulsüzlükte mükellefin vergi ziyasına neden olma amacı bulunmasa veya fiilen vergi ziyayı oluşmasa da bazı kurallara uymama bu suçu oluşturur.<sup>30</sup>

Özel usulsüzlük cezası verilmesini gerektirir eylemler Kanun'un 353 ila 355. maddelerinde sıralanmıştır. Bu usulsüzlük tiplerinin ayrıca düzenlenmesi, daha ağır bir sorumluluk doğurmasından kaynaklıdır.<sup>31</sup>

Özel usulsüzlük cezasının tatbikinde; uyulması gereken esaslar, eylemin hukuka uygun bir biçimde tespiti, Kanun'da yazılı eylem ile maddi vakianın uyuşuyor olması gibi hususlar yargı mercilerinin uyuşmazlıkları incelerken dikkat ettiği konuların başında gelmektedir.

Bu bölümde; mevzuatta belirtilen eylemler nedeniyle kesilen bazı özel usulsüzlük cezalarının yargı mercilerince hangi ölçütler baz alınarak irdelendiği konusu Danıştay ve yargı kararları ışığında incelenecektir.

#### **a. Sahte veya Yanıltıcı Belge Kullanımı Nedeniyle Kesilen Özel Usulsüzlük Cezası**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 1. 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 herbirine, her bir belge için bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesileceği* kurala bağlanmıştır.

Uygulamada; vergi inceleme/tekniki raporuyla sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ticareti yapılması veya kullanılması halinde, bu madde hükmü uyarınca sahte belge içeriği tutarın %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası tatbik edilmektedir. Madde metninden, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olarak kabul edilen faturada yazılı tutar veya fark üzerinden özel usulsüzlük cezasının tatbik edilebileceği yorumu yapılmakla birlikte; salt bir

29 SABAN, Nihal; **Vergi Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul, 2005, s.219.

30 DONAY, a.g.e., s.244.

31 CANDAN, Turgut; **Vergi Suçları ve Cezaları**, Ankara, 2004, s.191.



faturanın sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak kabul edilmesi özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için yeterli değildir. Bazen bir belge sahte belge olarak kabul edilse dahi, gerçek anlamda mal alış ve satışının vaki olduğu görülmektedir. Bu itibarla; bu hükme göre ceza kesilebilmesi için olaya ilişkin donelerin somut bir biçimde dayanakları ile birlikte ortaya konulması icap etmektedir.

Danıştay'ın müstakar hale gelen kararlarında; bu hüküm doğrultusunda özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için maddede belirtilen belgelerin verilmediğinin ve alınmadığının hukuken geçerli biçimde tespiti ile ceza kesilmesini sağlayacak somut tespitin ortaya konulması gerektiği, sadece sahte fatura kullanıldığı ileri sürülerek ceza kesilmesinin hukuka aykırı olacağı şeklindeki gerekçe ile kullanılan fatura/belgelerin sahte olarak kabulünün ceza kesilebilmesi için tek başına yeterli olmayacağı belirtilmektedir.<sup>32</sup>

Ancak Danıştay tarafından son zamanlarda verilen kararlarda gerekçe değişikliğine gidilmiş, sözü edilen düzenlemeyle, satılan emtianın ya da yapılan işin alıcısı ve satıcısının birlikte tespiti gerektiği yolunda bir şart aranmadığı hususu vurgulanmaya başlamıştır.<sup>33</sup> Harcamaların sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı faturalarla belgelendirilmesi, 213 sayılı Kanun'un 353. maddesinde özel usulsüzlük cezası kesilmesi gereken eylemler arasında gösterilmediği gerekçesiyle<sup>34</sup> özel usulsüzlük cezalarının iptali yoluna gidilmeye başlanmıştır.<sup>35</sup>

32 "...özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için hangi mal alış ve satışlarına belge düzenlemediğine ilişkin hukuken geçerli biçimde bir tespit yapıp yapılmadığı yönünde bir inceleme bulunmadan hesap döneminin kapanmasından sonra düzenlenen vergi inceleme raporuyla özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceği gerekçesiyle cezanın kaldırılmasında hukuka uyarlık görülmediğinden bu yönde yapılacak inceleme sonucuna göre yeniden karar verilmek üzere mahkeme kararının bozulması gerekmiştir.." Danıştay 3. Dairesinin 11.03.2014 tarih ve E.2013/9776, K.2014/1035 sayılı kararı.

33 Danıştay 3. Dairesinin 20.03.2014 tarih ve E. 2013/2332, K. 2014/1233 sayılı kararı.

34 Maddenin getiriliş amacına uygun düşmeme hali de kararlar da gerekçe olarak gösterilmektedir.

"...uyuşmazlık dönemine ilişkin işlemleri incelenen davacı adına hesap döneminin kapanmasından sonra düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak ceza kesilmesi maddenin getiriliş amacına uygun düşmediğinden özel usulsüzlük cezasını kaldıran Vergi Mahkemesi kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir..." Danıştay 4. Dairesinin 29.05.2014 tarih ve E.2011/9475, K. 2014/3991 sayılı kararı., Danıştay 3. Dairesinin 11.03.2014 tarih ve E.2011/1936, K.2014/1032 sayılı kararı.

35 Danıştay 3. Dairesinin 27.02.2014 tarih ve E. 2013/2712, K.2014/814 sayılı kararı.



## b. Elektronik Ortamda Beyanname Vermeme Nedeniyle Kesilen Özel Usulsüzlük Cezası

213 sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 355'inci maddesinde; bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257'nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257'nci maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan kanunda yazılı mükellefler hakkında maddede belirtilen tutarlarda özel usulsüzlük cezası kesileceği, bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanun'un ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesinin şart olduğu hükme bağlanmış iken; 01.08.2009 tarihinde yürürlüğe giren 5904 sayılı Kanun'un 22. maddesiyle değinilen maddenin ikinci fıkrasının sonuna eklenen cümlede bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartının aranmayacağı kuralı getirilmiştir.

Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile; mal ve hizmet satışlarını ise "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" ile bildirmeleri hususunda yükümlülük getirilmiş olup<sup>36</sup>, bilanço esasına göre defter tutan ve beyannamelerini elektronik ortamda vermek zorunda olan mükelleflere, 2008 yılı ve müteakip yıllarda düzenleyecekleri Ba ve Bs bildirim formlarını aylık dönemler halinde elektronik ortamda gönderme hususunda zorunluluk getirilmiştir.<sup>37</sup>

Elektronik ortamda beyanname verme zorunluluğu olanların, bu zorunluluğu yasal süreleri içerisinde yerine getirmemesi halinde Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 355. maddesine istinaden kesilen özel usulsüzlük cezaları yazılı bildirim şartına uyulmaması nedeniyle iptal edilmekteydi.<sup>38</sup> Bu konuda sayısız kararlar verilmesine

36 Vergi Usul Kanununun 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddesinin Maliye Bakanlığınca verdiği yetkiye istinaden çıkarılan 362 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

37 06.02.2008 tarih ve 26779 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 381 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

38 "...Dosyanın incelenmesinden, davacının dönem içi mal ve hizmet alımlarıyla ilgili BA formuna ait bildirimini süresinde yapmadığından, 213 sayılı Kanun'un Mükerrer 355. maddesi uyarınca dava konusu özel usulsüzlük cezasının adına kesildiği anlaşılmıştır. Dava konusu cezanın kesilmesine dayanak olan ve yukarıda anılan Yasa maddelerinde, söz konusu cezanın kesilmesi için mükelleflere



karşın, idare tarafından önceden yazılı bildirim yapılmaksızın özel usulsüzlük cezası kesilmeye devam olunduğu, yargı mercilerinin dikkate alınmadığı, bu konu nedeniyle mahkemelerin ağır işyü-küne maruz bırakıldığı, hükmedilen vekâlet ücretleri nedeniyle Devlet Hazinesinden çok yüksek tutarlarda avukatlık ücretlerinin ödendiği de müşahade olunmuştur.

Nihayetinde, Mükerrer 355. maddenin 2. fıkrasına 16.06.2009 tarih ve 5904 sayılı Kanun'un 22. maddesiyle<sup>39</sup> eklenen; *ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz* cümlesi ile 01.08.2009 tarihinden itibaren yasal süresinde elektronik ortamda beyanname verilmemesi fi-ili nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezalarına karşı açılan davalar reddedilmektedir.<sup>40</sup>

### c. Geçmişe Dönük Mükellefiyet Tesisi Nedeniyle Kesilen Özel Usulsüzlük Cezası

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde, her türlü ticari ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belir-tilmiş olup, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 153. maddesinde ise; vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, Kurumlar

eksik verdikleri belge ve belgeleri vermeleri için süre verilerek uyarılmalarının şart koşulduğu görülmektedir. Bu nedenle olayda davalı idareni davacıya ilgili formu vermesi için süre tanıyarak uyarma yoluna gitmeden ceza kesmesi hukuka uygun görülmemiştir." Kocaeli 1. Vergi Mahkemesinin 15.09.2006 tarih ve E.2006/6, K.2006/239 sayılı kararı.

39 16/6/2009 tarihli ve 5904 sayılı Kanununun 22. maddesiyle, bu maddenin ikinci fıkrasına eklenen cümle 1/8/2009 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

40 "...Kanun'un Mükerrer 355. maddesinin 2.fıkrasındaki özel bildirim şartı, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanlış bilgi verilmesi veya defter ve belgelerin süresi içinde ibraz edilmemesi haline münhasır olarak getirilmiş olup, idare tarafından özel bir süre tayin edilmeyen hallerde, bu ödevlerin ne zaman ve hangi durumlarda yerine getirileceği kanunla veya genel tebliğlerle önceden belirlendiğinden, bunlar için ayrıca bir özel tebliğ gerekmediği gibi, bilgi verecek veya defter ve belge ibraz edecek olanlara bu zorunluluğa uyulmaması ya da süresi içerisinde bilginin verilmemesi veya eksik ve yanlış bilgi verilmesi halinde cezaya muhatap olacaklarının yazı ile bildirilmesi şart değildir. Bu nedenle, mal alış ve satışlarına ilişkin Ba ve Bs bildirim formlarını elektronik ortamda yasal süresinde vermeyen davacı adına düzenlenen özel usulsüzlük cezasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır..." Kocaeli 1. Vergi Mahkemesinin 05.10.2009 tarih ve E. 2009/897, K. 2009/1616 sayılı kararı.

"...Yukarıda ayrıntısı ile belirtilen kanun ve genel tebliğ hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, elektronik ortamda beyanname verme zorunluluğu getirmeye Maliye Bakanlığının yetkili olduğu ve bu zorunluluğa uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesilebileceği öngörülmektedir. Bu durumda; davacının... dönem katma değer vergisi beyannamelerini Kanun'un Maliye Bakanlığ'ına verdiği yetki uyarınca yayımlanan 376 Seri No'lu Tebliğde belirtilen sürede elektronik ortamda vermediği hususunda kuşku bulunmamaktadır. Hal böyle olunca; davacının... dönem katma değer vergisi beyannamelerini belirtilen sürede elektronik ortamda vermediği açık olup, beyannamelerin elektronik ortamda verilmemesi nedeniyle kesilen cezalarda mevzuata aykırılık bulunmamaktadır. Kocaeli 1. Vergi Mahkemesinin 23.01.2013 tarih ve E. 2012/972, K. 2013/108 sayılı kararı.



Vergisi mükellefleri ile kolektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortaklarından işe başlayanların keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecbur oldukları hükme bağlanmıştır.

Mükelleflerin işe başlamayı bildirmemeleri halinde vergi daireleri ihbar veya şikayete bağlı olarak yoklama fişine veya denetim tutanakları ile Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi veri tabanı (EVDO kayıtlarına aktarılan) kayıtlarına ilişkin taramalara dayalı olarak elde edilen verilerden yola çıkmak suretiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesi bağlamında ticari kazanç elde etmek amacıyla faaliyette bulunup bu faaliyetini Vergi İdaresinin bilgisi dışında bırakanlar hakkında resen geçmişe yönelik olarak mükellefiyet tesis edilebilmektedir.

İdarece geçmişe yönelik olarak resen mükellefiyet tesisi halinde, mükellef hakkında vergi tarhiyatı yapılmakla birlikte mükellefiyete bağlı bazı vergisel ödevlerin (vergi levhası asma, elektronik beyan vb.) yerine getirilmediğinden bahisle Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 355. maddesi uyarınca<sup>41</sup> özel usulsüzlük cezaları kesilmektedir.

Bu durum nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezaları dava konusu edilmesi halinde ise iptal edilmektedir.<sup>42</sup> Zira; mükellefiyet tesis ettirmemek suretiyle hukuka aykırı davranan mükellefin hukuken mükellefiyet kaydının bulunmadığı geçmiş dönemlere ilişkin vergisel ödevlerini yerine getirmemesi tabiidir.<sup>43</sup> Sonradan yapılan

41 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 355'inci maddesinde; bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257'nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257'nci maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan kanunda yazılı mükellefler hakkında maddede belirtilen tutarlarda özel usulsüzlük cezası kesileceği hükmü yer almaktadır.

42 "... Mükellef olduğundan 17.10.2011 tarihinde tebliğ edilen vergi ceza ihbarnameleri ile haberdar olan davacının, 2008 takvim yılında mükellefiyet kaydının bulunmaması sebebiyle bu yıla ilişkin vergi kanunlarında öngörülen yükümlülüklere uymak zorunda olduğunu bilmesi imkansızdır. Söz konusu faaliyetinin mükellefiyeti gerektirip gerektirmediği tartışmalı olan davacının, mükellef olmadığı dönemlerde mükellefiyete bağlı bazı vergisel ödevleri yerine getirilmesinin mümkün olmaması karşısında, özel usulsüzlük cezası kesilmesine neden olan bu fiillerin geçmişe dönük tesis edilen mükellefiyet işlemine bağlı olarak sonradan kesilen özel usulsüzlük cezalarında hakkaniyet ve hukuka uyarak bulunmadığı sonucuna ulaşılmaktadır..." Ankara 3. Vergi Mahkemesinin 23/02/2012 tarih ve E. 2011/1373, K.2012/280 sayılı kararı,

43 "...Yukarıda belirtilen düzenlemelerde öngörülen elektronik ortamda beyanname vermeme eyleminden bahsedebilmek için, sözü edilen kişinin mükellefiyet kaydının olması, hesap numarası ve vergi dairesinden alınmış elektronik şifreye sahip olunmasına rağmen yasal zorunlulukların yerine getirilmemesi gerekmektedir. Eylem tarihinde bütün bu koşullar bulunmadıkça özel usulsüzlük eyleminin tamamlanması da ceza hukukunun genel ilkeleri ve bu konudaki yerleşik Danıştay içtihatları uyarınca hukuken mümkün değildir. Faaliyetini vergi dairesinin dışında bırakan ve mükellefiyeti henüz tesis edilip kendisine bildirilmeyen bir yükümlünün hesap numarası bulunmadığı, muhasebecisi olmadığı ve elektronik ortamda beyanname verme konusunda herhangi bir yetkisinin bulunmadığı dikkate alındığında eylem tarihlerinde usulsüzlük eyleminin yasal unsuru olan şekle ve usule aykırılığın olduğundan söz edilemez..." Kocaeli 1. Vergi Mahkemesinin 28.05.2014 tarih ve



inceleme ile geçmişe yönelik mükellefiyet tesis edilmek suretiyle idarece resen vergi tarhiyatı yapılarak ziyaa uğratılan verginin takip ve tahsil edilebilmesi olanaklı olmakla birlikte, bu sebeple özel usulsüzlük cezası kesilmesinin hukuka ve mevzuata aykırı olduğu hususu yargı kararlarında vurgulanmaktadır.

Yine mükellefiyetin geçmişe dönük olarak resen terkinin durumunda<sup>44</sup>, mükellefiyetin terkin edilmesi gereken tarihten sonrası için beyanname verilmemesi halinde kesilen özel usulsüzlük cezaları da benzer mahiyetteki gerekçelerle iptal edilmektedir.<sup>45</sup>

#### **d. Banka Ve Finans Kurumlar Aracılığıyla Ödeme Yapılmaması**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde, Maliye Bakanlığı'na, mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirme ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirleme yetkisi verilmiş; 213 sayılı Kanun'un Mükerrer 355. maddesinin 4. fıkrasında, 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 kesileceği düzenlenmiştir.

Yapılan bu düzenlemeler ile ticari işlemler ve finansal hareketlerin taraflarının izlenmesi ve vergiyi doğuran olayların mali kurumların kayıt ve belgeleri yardımıyla tespit edilmesi, bunun sonucunda da belge düzeninin yaygınlaştırılması ve kayıt dışılığın önlenmesi

E.2014/60, K.2014/414 sayılı kararı.

44 213 sayılı Kanunun 160' ıncı maddesinin 2 nci fıkrasında, işi bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işi bıraktığının tespit edilmesi veya yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi veya başkaca bir ticari, ziraî ve meslekî faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi halinde, mükellefin (matrahlı veya matrahsız beyanname verenler dahil) işi bırakmış addolunacağı ve mükellefin vergi dairesince terkin edileceği hükme bağlanmıştır.

45 "...Davacının, şirketin kurulduğu tarihten itibaren hiçbir ticari faaliyette bulunmadığı yönündeki iddiası, davalı İdarece aksi yönde yapılmış bir tespitin bulunmaması, yapılan yoklamalara ilişkin tutanaklarda, şirketin hangi tarihten itibaren gayriaktif durumda olduğuna dair herhangi bir tespite yer verilmesi ve mükellefiyetin de İdarece re'sen sonlandırılmış olması karşısında, uyumsuzluk konusu dönemde davacı şirketin gayriaktif olduğu sonucuna varılmıştır. Buna göre, mükellefiyetinin geçmişe dönük olarak terkinin gereken davacı şirket adına, uyumsuzluk konusu dönemlerde beyanname verme ve bildirimde bulunma yükümlülüğünü yerine getirmemesi nedeniyle ceza kesilmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır..." Danıştay 4. Dairesinin 04.03.2014 tarih ve E. 2012/9007, K. 2014/1348 sayılı kararı.



amaçlanmaktadır.<sup>46</sup>

Gerçek bir ticari faaliyet olmamasına karşın alışların sahte fatura ile belgelendirilmesi, başka bir ifadeyle mal teslimi veya hizmet teslimi olmadığı iddia edilen faturalar içeriği tutarların yukarıda aktarılan mevzuat hükmü uyarınca ödemelerde banka ve finans kurumlarının aracılığıyla gerçekleştirilmediği gerekçesiyle özel usulsüzlük cezası kesilebilmektedir. Beyan edilen faturalar içeriği mal tesliminin gerçekleşmediği hususu vergi inceleme raporu ile kabul edilmesine rağmen bu faturalardan kaynaklanan ödemelerin banka aracılığı ile yapılmasını beklemek ticari hayatın olağan akışına aykırı bir durumdur. Dolayısıyla; alışlarını sahte fatura ile belgelediği iddia olunan mükellefe ödemelerini banka ve finans kurumları aracılığıyla yapmadığı gerekçesiyle verilen özel usulsüzlük cezasının yukarıda aktarılan mevzuat hükmü ile hukuka aykırı olduğu açıktır.<sup>47</sup> Bu konuda yerleşik kararlar var olmasına karşın, uygulamada özel usulsüzlük cezaları kesilmeye devam olunmaktadır.

## SONUÇ

Devletin egemenliğinin tezahürlerinden biri olan vergi alma hakkı Anayasa başta olmak üzere çeşitli mevzuat hükümlerinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu düzenlemelerle, kamu giderlerine karşılık olmak üzere mali anlamda vatandaşlara yüklenen bazı sorumluluklar vardır. Mevzuat hükümleriyle objektif olarak belirlenen yükümlülükler uyulmaması durumunda vergi kaybına sebebiyet verilebilmektedir. Bu halde caydırıcılık ve temel vergi politikasındaki disiplinin bozulmaması adına, yükümlülükler aykırı davranarak devletin gelirlerinde kayba yol açan ilgililerin cezai anlamda yaptırımına tabi tutulması gerekmektedir. Zira yaptırımı olmayan kurallar manzumesinin tek başına etkisizliği açıktır.

46 EDİZDOĞAN Nihat, TAŞ Metin ve ÇELİKKAYA Ali; **a.g.e.**, s.143.

47 "... Kayıt dışılığın önlenmesi amacıyla getirilen bu düzenleme uyarınca, mükellefler hakkında ceza uygulanabilmesi için, banka ve finans kurumlarınca yapılacak olan tahsilat ve ödemelerin gerçek bir ticari faaliyetten kaynaklanması gerekmektedir. Alışlarının sahte belgeye dayandığı iddiası ile karşılaşan bir mükellefin, sahte olduğu, yani gerçek bir mal veya hizmet teslimine dayanmadığı kabul edilen faturalardan kaynaklanan ödemelerini banka aracılığı ile yapmasını beklemek, yukarıda anılan düzenlemeye aykırı bir durum ortaya çıkarmaktadır. Olayda, davacı adına düzenlenen vergi inceleme raporunda, miktar itibarıyla banka ve finans kurumları aracılığıyla ödenme yapılmaması nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği belirtilen faturaların, ...sayılı vergi inceleme raporunda sahte fatura düzenlediği kabul edilen ...'ye ait faturalar olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda, taraflar arasında anılan faturalar içeriği mal tesliminin gerçekleşmediğinin vergi inceleme raporu ile kabul edilmesine rağmen aynı zamanda bu fatura bedellerinin faturayı düzenleyen mükellefe banka ve finans kurumları aracılığıyla ödenmediğinden bahisle özel usulsüzlük cezası kesilmesi, 213 sayılı Kanunun mükerrer 355. maddesinin 4. fıkrasının getiriliş amacına aykırı bir durumdur..."Danıştay 9. Dairesinin 12.11.2013 tarih ve E. 2010/1579, K. 2013/9782 sayılı kararı.





Ağırlıklı olarak beyan esasına dayanan vergi sistemimizde beyanın doğruluğunu teyit edebilmek amacıyla yapılan denetimler neticesi kesilen cezalar nedeniyle vergi uyuşmazlığı doğabilmektedir. Uyuşmazlıklar; bazen mevzuatın açık olmamasından, bazense de uygulayıcıların hatalarından kaynaklanabilmektedir. Bu durumda, vergi yargılamasında bu hususlar gözetilerek tatbik edilen cezalar kaldırılmaktadır. Bazı hallerde ise, tatbik edilen cezalar hukuka ve mevzuata uygun olmasına karşın, yargı mercilerinin içtihat ve yorumları ile hakkaniyet ilkesi dikkate alınabilmektedir.

Çalışmamızda; sık sık ihtilaf konusu olan ancak ne şekilde uygulanması gerektiği hususunda görüş birliği bulunmayan bazı vergi cezaları (vergi ziyayı ile özel usulsüzlük cezası) Danıştay ve yargı kararları ışığında irdelenmiştir. Bu değerlendirmelere bir bütün olarak bakıldığında konusu aynı olan uyuşmazlıklar hakkında yargı mercilerince farklı kararlar verildiği de görülmektedir. Bu halde, idarenin hangi yargı merciini dikkate alarak uygulama yapacağı açık değildir. Bu durum ise hukuka olan güvenin zedelenmesine sebebiyet verebilecek mahiyettedir.

Bazı durumlarda vardır ki; yargı mercilerince uzun yıllar boyunca aynı mahiyette karar verilmesine karşın, uygulayıcıların sonraki işlemlerinde yargı mercilerince verilen kararları önemsemediği, aynı hukuki hataların yıllarca ve halen tekrar ettiği de gözlemlenmektedir.

Herkesin hukuki görüşünün farklı olabileceği tabii olmakla birlikte; sık sık uygulanan ve ihtilaf konusu olan hususların asgari bir standarda bağlanarak değerlendirilmesi, uygulayıcıların her daim vatandaşları yargı mercilerine sevk etmemesi ve müstakar kararları dikkate alması hukuki güvenlik açısından önem arz etmektedir.



## KAYNAKÇA

- BİLİCİ, Nurettin; **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008
- CANDAN, Turgut; **Vergi Suçları ve Cezaları**, Ankara, 2004
- EDİZDOĞAN Nihat, TAŞ Metin ve ÇELİKKAYA Ali; **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2007
- ERMAN, Sahir, **Vergi Suçları**, İst. Üniv. Nazım Terzioğlu Basım Atolyesi, İstanbul, 1988
- DONAY, Süheyl; **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2008
- DÖNMEZER, Sulhi; ERMAN, Sahir; **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.III, 11. Bası, İstanbul, 1994
- KIZILOT, Şükrü; **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, C.III, Savaş Yayınları, Ankara, 1992
- ÖZBALCI, Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1998
- SABAN, Nihal; **Vergi Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul, 2005
- SOYASLAN, Doğan; **Ceza Hukuku (Genel Hükümler)**, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005
- ŞENYÜZ, Doğan; **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2008
- [http://www.alomaliye.com/vuk\\_306.htm](http://www.alomaliye.com/vuk_306.htm) (Erişim Tarihi: 17.07.2014)
- <http://www.tdk.gov.tr> (Erişim Tarihi: 17.07.2014).