

## YARGININ ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARINA BAKIŐI\*

*Hüseyin Can Gültepe\*\* , Hamza Kahrıman\*\*\**

### ÖZET

Vergi kabahatleri ve cezaları temel olarak vergi düzenini koruyarak devletin vergi kayıplarını önlemeyi amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda vergi mükelleflerinin vergiye ilişkin şekli yükümlülüklerine uymasını sağlamak amacıyla kanun koyucu tarafından usulsüzlük kabahatleri düzenlenmiştir. Şekli yükümlülüklerine aykırılık vergisel sürecin hukuka uygun olarak başlamadığı ve haliyle hukuka uygun olarak da devam etmeyeceği anlamına gelmektedir. Bu açıdan bakıldığında usulsüzlük kabahatleri vergi ziyai kabahatinin gerçekleşmesini engelleyen bir nevi önleyici mevzuattır. Bu makalede, mükellefler ile idarenin sıklıkla karşı karşıya gelmesine neden olan Özel usulsüzlük kabahatleri, yargının bakış açısından ele alınmaktadır. Yargı kararlarındaki farklılıkların nedenleri ve sonuçları analiz edilmekte ve bu sorunların giderilebilmesi için birtakım çözüm önerileri sunulmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi kaçırma, Vergi hukuku, Vergi suçu, Vergi kabahati, Özel usulsüzlük kabahatleri, Yargı kararları.

**JEL Kodları:** H20, H26, K34.

## THE JUDICIARY'S PERSPECTIVE ON SPECIAL IRREGULATORY PENALTIES

### ABSTRACT

Tax misdemeanors and penalties fundamentally, aim at preventing tax loss of government in preserving taxation order. In accordance with this purpose irregularity misdemeanor has been regulated by legislator to make taxpayers obey the formal obligations about tax. Breach of official obligation means that taxation process has not launch and it is not going to continue legally. From this perspective irregularity misdemeanor is such a sort of preventative legislation which obstruct to take place the tax loss misdemeanor. In this article, special irregularity misdemeanors, which frequently lead to confrontation between taxpayers and the tax administration, are discussed from the judicial perspective. The reasons and consequences of the differences in judicial decisions are analyzed and some solutions are offered to resolve these problems.

**Key Words:** Tax evasion, Tax law, Tax crime, Tax misdemeanor, Special irregularity misdemeanors, Judicial decisions.

**JEL Codes:** H20, H26, K34.

\* Bu makale, 2023 yılında Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye ve Vergi Uygulamaları Yüksek Lisans Programı'nda Hamza KAHRİMAN danışmanlığında Hüseyin Can GÜLTEPE tarafından hazırlanan “Yargı Kararları Işığında Özel Usulsüzlük Cezaları” başlıklı yüksek lisans tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

\*\* Avukat, [hcgultepe@gmail.com](mailto:hcgultepe@gmail.com), Aydın Vergi Dairesi Başkanlığı, ORCID: 0000-0002-4149-6140.

\*\*\* Doç. Dr., [hamza.kahrıman@adu.edu.tr](mailto:hamza.kahrıman@adu.edu.tr), Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, Aydın İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü Öğretim, ORCID: 0000-0003-2874-0636.

## 1.GİRİŞ

“Usul esasa mukaddemdir” diğer bir deyişle usul esastan önce gelir. Bu ilke “Mecelle” den bugüne hukukumuzun her alanında var olan en temel ilkelerden biridir. Gerek uygulama gerekse yargılama aşamasında geçerli olan bu ilke, hukukta usul kurallarının nedenli önemli olduğunu ortaya koymaktadır.

Usule ilişkin kurallar ve düzenlemeler, hem önleyici nitelik taşımakta hem de esastan önce ön inceleme aşamasını oluşturmaktadır. Usul kuralları aynı zamanda hukuki işlemlerin alenileştirilmesini sağlayarak, ispat edilebilir hale getirmektedir (Ermenek,200: 0-0). Şekli kurallara aykırı olan bir işlem daha en başından hukuken sakat olarak doğmuş demektir. Bu nedenle usul kurallarına riayet edilmesi işlemin devamının da hukuka uygun ilerlemesinde büyük öneme sahiptir. Bu yönüyle bakıldığında şekil kuralları bir binanın iskeleti gibi, hukuki işlemin içeriğini ayakta tutan bir yapıya sahiptir.

Vergi kanunları ile düzenlenen şekil kuralları da vergi kanunlarıyla korunmak istenen asıl amacın yani vergi düzeninin sağlanmasının temel iskeletini oluşturmaktadır. Vergi hukukunda yer alan bu şekil kurallarına aykırı hareket edilmesi sonraki aşamalarda vergi kaybının doğmasına sebebiyet verecektir. Bunun olmaması için de söz konusu usul kurallarının yaptırıma bağlanması bir gerekliliktir. Bu kapsamda düzenlenen Usulsüzlük Kabahatleri, Vergi Usul Kanunu (VUK)’nun “Vergi Cezaları” başlıklı ikinci kısmında düzenlenmiştir.

Usulsüzlük kabahatleri kendi içerisinde, vergi kaybına sebebiyet verme tehlikesinin derecesine göre; I. Derece Usulsüzlük, II. Derece Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Kabahatleri olmak üzere üçlü bir ayrıma tabi tutulmuştur. Çalışmanın konusunu oluşturan özel usulsüzlük kabahatleri, sebep olan fiillerin niteliği ile uygulanacak olan yaptırımların ağırlığı gereği, özel bir öneme sahiptir. Aynı zamanda özel usulsüzlük kabahatleri uygulamada da usulsüzlük kabahatleri içerisinde en sık uyuşmazlığa konu edilen kabahat türüdür. Bu nedenle bu çalışmada özel usulsüzlük kabahatleri, yalnızca doktrinsel bilgiler üzerinden değil, özellikle uygulamada sıkça karşılaşılan uyuşmazlıklar ve mahkemelerce verilen kararlar üzerinden incelenmeye çalışılmıştır.

Çalışmada öncelikle hukuk sistemi içerisinde vergi ceza hukukuna ilişkin temel bilgilere yer verilecektir. Daha sonra vergi suç ve kabahatleri ile cezaları genel hatlarıyla ele alınacaktır. Son kısımda ise özel usulsüzlük kabahatleri yargı kararları ışığında incelenecektir.

Konunun yargı kararları ışığında ele alınması, kendi içinde karmaşık bir mevzuata sahip olan özel usulsüzlük kabahatlerine ilişkin yargı kararlarında uzun yıllardır devam eden ve halen süre gelen bir yeknesaklığın bulunmaması gerekçesine dayanmaktadır. Bu durum aynı konuya muhatap olan mükelleflerin farklı kararlarla karşılaşmalarına, hukuki öngörülebilirlik ve belirliliğin sağlanamamasına neden olmaktadır.

Özel usulsüzlük kabahatleri ve cezaları hem Kanun ile hem de idarenin diğer düzenleyici işlemleri ile belirlenmiş olduğundan, karmaşık bir yapı arz etmektedir. Kanun hükümlerinin, mükelleflerin anlayabileceği açıklıkta kaleme alınmamış olması

ve bu yüzden farklı yorumların ortaya çıkması, bu karmaşıklığa yol açan temel unsurların başında gelmektedir. Bu yorum farklılıkları yalnızca mükellefler arasında değil idare ve mahkemeler arasında da meydana gelmekte ve aynı konudan kaynaklı uyuşmazlıklarda farklı yargı kararlarının verildiği görülmektedir.

Uyuşmazlık konusu olan ve farklı yargı kararlarının doğmasına yol açan özel usulsüzlük fiillerinin başında belge düzenine ilişkin aykırılık oluşturan fiiller ile bilgi verme ve ibraz zorunluluğuna ilişkin aykırılık oluşturan fiillerin olduğu görülmektedir. Çalışmada yargı kararlarındaki bu farklılıkların nedenleri ve sonuçları ele alınmaya çalışılacak ve bu konudaki sorunların giderilebilmesi için birtakım çözüm önerileri sıralanacaktır.

Son olarak belirtmek gerekir ki, özel usulsüzlük kabahatlerine ilişkin olarak VUK'da günlük tutulması gereken defter ve levhalara ilişkin aykırılıklar, muhasebe işlemlerine ilişkin aykırılıklar ve diğer aykırılıklar şeklinde sayabileceğimiz uyuşmazlık konuları da bulunmaktadır. Bu çalışmada makalenin sınırları çerçevesinde uygulamada en sık karşılaşılan; belge düzenine ilişkin aykırılık oluşturan fiiller ile bilgi verme ve ibraz zorunluluğuna ilişkin aykırılık oluşturan fiillere ilişkin uyuşmazlık konuları ele alınmaya çalışılmıştır.

## **2. VERGİ HUKUKU İLE CEZA HUKUKU İLİŞKİSİ**

Çeşitli şekillerde tanımlamanın mümkün olduğu hukuk kavramını en yalın hali ile “hukuk kurallarının bir araya gelmesinden oluşmuş bir düzendir” şeklinde tanımlamak mümkündür (Gözler, 2019:33). Diğer bir tanımla hukuk, toplum halinde yaşayan insanların birbirleriyle olan ilişkileri ile insanlarla devlet veya devletlerle insan arasındaki ilişkileri düzenleyen ve uyulması devletin egemenlik yetkisinden kaynaklanan otoritesi ile güvenceye bağlanmış olan, usul ve kurallardır (Sarılı, 2020: 3).

Hukuk, amacı itibariyle tüm dalları ve disiplinleriyle birlikte bir bütünlük arz etmektedir. Her hukuk dalının kendi içerisinde farklı kural ve kaidelere sahip olması genel itibariyle her birinin bir bütünü parçaları olduğu gerçeğini değiştirmemektedir. Temelde bir bütün olan hukuk, hukuk kurallarının sahip oldukları nitelikler ile düzenledikleri ilişkilerin içerikleri ve konuları göz önünde bulundurulduğunda, çeşitli dallara ayrılmaktadır. Bu ayrımların en genelini kamu ve özel hukuk ayrımı oluşturmaktadır. Kamu hukuku ve özel hukuk ayrımında en temel ölçüt, hukuk sükeleri arasındaki ilişkinin niteliğidir. Kamu hukuku, yönetenler (devlet) ve yönetilenler arasındaki ilişkiyi düzenleyen hukuk dalı iken; özel hukuk, gerçek ve tüzel kişilerin kendi aralarındaki ilişkileri düzenleyen bir hukuk dalıdır. Bu bakımdan özel hukukun eşitler arasındaki, kamu hukukunun ise devletin üstünlüğü ilkesine göre eşit olmayanlar arasındaki ilişkileri düzenlediğini söylemek mümkündür (Sarılı, 2020: 5). Vergi hukuku ve ceza hukuku ise bu manada taraflardan birinin devlet olması nedeniyle kamu hukukunun kapsamında yer alan ve kamu hukukunun bir alt kolu olan hukuk dallarıdır.

Vergi ve cezaya ilişkin düzenleme yapma yetkisi Anayasa ile münhasıran devlet tekeline verilmiş olunan yetkililerdir. Devletin vergi toplama noktasında egemenlik yetkisinden doğan gücü “vergileendirme yetkisi” olarak ifade edilirken (Narter ve Sarıcaoğlu, 2016: 122-124) devletin “cezalandırma yetkisi” ise hukuka ve kanunlara uygunluğu sağlamak amacıyla devletin elinde bulundurduğu yetkiyi ifade etmektedir (Metin ve Dinler, 2012: 3-5). Bu bakımdan her iki hukuk dalı da devletin egemenlik gücüyle özdeşleşmektedir. Dolayısıyla bireylere vergisel yükümlülük yükleme ve toplumsal düzenin sağlanmasında yaptırım uygulama gibi yalnızca devletin düzenleme yapma ve uygulama hakkına sahip olduğu konular bakımından bu hak, aynı zamanda devletin egemenlik yetkisini kullanmasının doğal bir sonucudur.

Anayasa’nın 38. ve 73. maddeleri ile düzenleme altına alınmış olan ve gerek ceza hukukunda yer alan “suç ve cezada kanunilik ilkesi” gerekse vergi hukukunda yer alan “verginin kanuniliği ilkesi” bu konulara ilişkin düzenlemelerin yalnızca kanunlarla yapılabileceğini ortaya koymaktadır. Dolayısıyla devletin vergileendirme ve cezalandırma yetkisi bakımından vergi ve ceza hukukunda düzenleme yapma yetkisini kullanabilecek devlet erki yalnızca yasama organıdır. Bu durum yalnızca kanuni bir düzenlemeden ibaret olmayıp, aynı zamanda hukuk devleti olmanın da bir gereğidir.

Sonuç itibarıyla vergi toplama yetkisinin, devletin hâkimiyet yetkisinden kaynaklanan ve devlet tekeline bulunan bir husus olması, bu amaçla konulan hukuk kurallarına aykırılık halinde uygulanacak yaptırımları belirleme ve uygulama yetkisinin de devletin tekeline olması doğaldır.

Bu açıklamalardan yola çıkılarak da vergi hukuku ile ceza hukukunun birbirleriyle olan ilişkilerini şöyle açıklamak mümkündür; “Vergi hukuku, devletin egemenlik yetkisine dayanılarak yürürlüğe konulmuş olan kanunlar çerçevesinde kişilerle devlet arasında kurulan vergi ödevi ilişkisinden doğan hak ve ödevler ile bunların korunması ve yerine getirilmesini düzenleyen kurallar aracılığıyla ulaşılması istenen düzeni ifade etmektedir.”(Karakoç, 2019: 33). Bir başka deyişle devletin yapmış olduğu harcama ve giderlerin karşılanması amacıyla halktan toplanan vergi gelirlerine ilişkin usul ve esas yönden düzenlemeleri içeren kurallar bütünüdür. Bu bakımdan vergi hukuku, vergi olayının hukuki temellerini, vergi kanunlarının yapısını, yorumunu, mekân ve süre yönünden uygulanmasını, kaynaklarını, vergi yükümlüsü ile vergi alacaklısını, vergi ehliyetini, vergi suçlarını vb. konuları araştıran objektif bir kamu hukuku dalıdır (Erginay, 1979: 5-6).

Ceza Hukuku ise toplum halinde yaşamının bir gereği olarak var olan toplumsal kuralların ihlali halinde toplumsal düzenin yeniden tesisi amacıyla söz konusu hukuka aykırı fiilleri işleyen kişilere karşı uygulanacak yaptırımların düzenlendiği hukuk dalıdır. Diğer bir tanımla ceza hukuku, suç veya kabahat sayılan fiilleri işleyenlere uygulanacak yaptırımları düzenleyen bir kamu hukuku dalıdır (Sarılı, 2020: 10).

Görüleceği üzere vergi kanunları ile düzenlenen kurallara aykırı hareket edilebilmesi halinde, vergi kanunlarının da cezai müeyyide içeren hükümler içermesi gerekir (Narter ve Sarıcaoğlu, 2016: 133). O halde bu iki tanımdan yola çıkarak denilebilir ki; vergi hukuku ile getirilmiş olunan vergisel düzenin korunması için mutlaka ceza

hukukuna ihtiyaç duyulmaktadır. Vergi hukukunda uygulanacak olan bu cezalar ise, hukuki niteliği ve şekli yönünden ceza hukuku kurallarına tabi olup, bu husus ise her iki hukuk dalının kesişimini yani “Vergi Ceza Hukuku”nu oluşturmaktadır (Eroğlu, 2013: 158).

### **3. HUKUK SİSTEMİ İÇERİSİNDE VERGİ CEZA HUKUKUNUN YERİ**

Egemenlik yetkisini elinde bulunduran devletin, tek taraflı almış olduğu karar doğrultusunda belirlemiş olduğu vergi ödeme zorunluluğu, ceza yaptırımını ile desteklenmediği sürece çoğu zaman yerine getirilmez (Pehlivan, 2012: 24). Bu nedenle bu yükümlülüklerin uygulanabilir kılınması için bir takım cezai yaptırımlarla desteklenmesi gerekmektedir. Bu yaptırım ve düzenlemeler ise bizi vergi ceza hukuku kavramına götürmektedir (Türkal vd., 2010: 45).

Vergi Ceza Hukukunun konusunu oluşturan vergi suç ve kabahatleri genel olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)’nun “Ceza Hükümleri” başlıklı dördüncü kitabında düzenlenmiştir. Mükelleflerin yükümlülüklerine uymamaları durumunda karşılaşacakları yaptırımları düzenleyen vergi ceza hukuku (Bilici, 2020: 7), vergi hukuku, idare hukuku ve ceza hukukunu içerisine alan multi-disipliner bir hukuk dalıdır. Vergi kabahatleri yönünden idare hukukuna, vergi suçları yönünden ceza hukukuna yakınlaşmakta olup, temelde ise vergi hukukuna dayanan bir alandır (Çetinkaya, 2021:). Görüleceği üzere vergilendirmeye ilişkin ortaya çıkan her türlü vergi kabahat ve suçları ile cezaları, vergi ceza hukukunun konusunu oluşturmaktadır (Sarılı, 2020: 223).

Vergi ceza sistemini meydana getiren düzenlemeler özü itibariyle vergi hukukuna değil, ceza hukukuna ilişkin kurallardır. Bu yüzden, vergi kanunlarında yer verilen hukuk düzenini ihlal eden fiiller ve bunlara uygulanacak yaptırımlar, vergi ceza hukuku kapsamında ceza kuralları ile açıklanır. Zira bir fiilin mevcut bir kuralı ihlal etmesi sebebiyle hukuka aykırılık oluşturması ve karşılığında da bir idari yaptırım veya cezai müeyyide öngörülmesi durumunda bir ceza normundan söz edilir.

Vergi ve ceza hukukunun kesişim kümesinde yer alan bu düzenlemeler, vergiyle ilişkili olmalarına rağmen, özünde cezai nitelik taşımaktadır. Bu durum vergi hukuku ve ceza hukukunun kesişmesine ve ayrı bir disiplin olan vergi ceza hukukunun ortaya çıkmasını sağlamaktadır. Diğer bir ifadeyle, vergisel konularda ortaya çıkan hukuka aykırılıklar ve bunların giderilmesine ilişkin hususlar, ayrı bir disiplin olan vergi ceza hukukunu oluşturmuştur (Şenyüz, 2020: 52).

Vergi hukukuna aykırılık teşkil eden eylemlerden, kabahat veya suç niteliğinde olanlar ve bunlara uygulanan ceza veya yaptırımları düzenleyen Vergi Ceza Hukuku, vergi ile ilgili hukuka aykırılıkları “vergi kabahatleri” ile “vergi suçları” olacak biçimde iki temel kategoriye ayırmaktadır. Vergi ceza kuralları, vergiye ilişkin kabahatler ve kabahatler neticesinde öngörülen idari yaptırımlar yönünden Kabahatler Kanunu ile vergi suçları ve cezaları yönünden ise Türk Ceza Kanunu ile ilişkilidir (Narter ve Sarıcaoğlu, 2016: 129). Vergi kabahatleri açısından Kabahatler Kanunu, vergi suçları açısından da Türk

Ceza Kanunu genel kanun niteliğinde olup, her ikisi içinde Vergi Usul Kanunu özel kanun niteliğindedir (Keskin, 2013: 8).

Tüm bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere vergi ceza hukuku temelde, vergi kabahatleri ve vergi suçlarının birleşiminden oluşmaktadır. Bu nedenle konunun daha iyi anlaşılabilmesi için, kısaca vergi suçu ve vergi kabahati kavramlarından bahsetmek gerekmektedir.

#### **4. VERGİ SUÇU VE VERGİ KABAHAHATI**

Vergi Usul Kanunu yürürlüğe girmeden önce vergiye ilişkin suç ve cezalar her bir vergi için ilgili olduğu vergi kanunlarında ayrı ayrı düzenlenmişti. 1949 yılında 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte vergi kabahat ve suçları ile bunlara uygulanacak yaptırımlar ilk defa tek bir kanun içerisinde birleştirilerek, sistematik olarak düzenleme altına alınmıştır. Kanunun ilk halindeki düzenlemede vergiye aykırılık teşkil eden fiiller için yaptırım olarak yalnızca idari yaptırım öngörülmüştür. Bu manada kanunun ilk düzenlendiği halinde vergisel aykırılıkların suç olarak tanımlanmadığını söylemek mümkündür (Öncel vd., 2002: 28). Ceza Hukuku anlamında ise yaptırımı hapis cezası olarak öngörülen Hileli Vergi Suçu ilk defa 18/07/1951 Tarih ve 5815 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle Vergi Usul Kanunu'na eklenmiştir.

Vergi suçları ve cezaları konusunda oldukça geniş kapsamlı düzenlemeler 1/1/1999 yılında uygulamaya konulan 4369 Sayılı Kanun ile getirilmiştir. Söz konusu kanuni düzenlemeyle; cezaların caydırıcılığını ve sadeliğini sağlamaya çalışılmış, vergi ziyanının meydana geldiği hallerde kesilen kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları kaldırılmış, vergi ziyayı cezası çatısında birleştirilmiştir. Vergi ziyayı, usulsüzlük ve hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlar ve cezaları olarak sınıflandırılmıştır (Türkal vd., 2010: 66).

Suç ve kabahat kavramlarının birbirlerinden ayrılarak, 2004 ve 2005 yıllarında Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu olmak üzere iki farklı kanuni düzenleme altına alınmasıyla birlikte kabahat ve yaptırımları hukuk sistematiğimizde ilk defa özel bir kanun ile 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu ile düzenleme altına alınmıştır<sup>1</sup>. Bu ayırım vergi kabahatleri konusunda da önemli bir değişikliğe sebebiyet vermiştir (Başaran Yavaşlar, 2008: 2840).

Bu doğrultuda, yeni Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu ile uyum sağlamak amacıyla 08/02/2008 Tarih ve 5728 sayılı “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” çıkartılarak VUK'un kabahat ve suçlara ilişkin hükümlerinde değişiklik ve düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemede yer alan değişiklikler ile; vergi ziyayı kabahati ve yaptırımını konu edinen VUK 344.maddesi'nin “Vergi ziyayı suçu ve cezası”

<sup>1</sup> 5237 Sayılı Yeni T.C.K 12.10.2004 Tarih ve 25611 sayılı Resmi Gazete'de, 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu ise 31.03.2005 Tarih ve 25772 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.



biçimindeki başlığı, “suçu” kelimesi Kanun metninden çıkartılarak “Vergi ziyayı cezası” şeklinde değiştirilmiştir (Başaran Yavaşlar, 2008: 2846).

Bu genel bilgilerden sonra, VUK’da yer aldığı şekildeki sınıflandırmayla, vergi suçu ve vergi kabahati kavramlarının neyi ifade ettiğini açıklayabiliriz.

#### 4.1. Vergi Suçu

“Suç, toplumsal kamu düzeninin sağlanması ve devamı için korunan hukuksal değerleri ihlâl eden ve cezaî yaptırım uygulanabilen davranıştır.” (Koca ve Üzülmez, 2009: 36-37). Vergi suçu kavramı VUK’nun 331. Maddesi’nde yer alan şekliyle, “*vergi kanunları hükümlerine aykırılık teşkil eden fiil veya fiillerdir*”. Vergi suçu kavramı, doktrinde farklı yazarlar tarafından farklı şekillerde tanımlanmıştır. Tanımlardan biri şu şekildedir; “Vergi suçu, genel manada vergi kanunlarını ile belirlenen görev ve yükümlülüklerle karşı, ödevliler ve sorumlularca cezaya sebebiyet verecek şekilde aykırı olarak eylemde bulunulmasıdır.” (Edizdoğan ve Taş, 1993: 7). Diğer bir tanımda ise vergi suçu, “Vergi kanunları ile belirlenen maddi ve usulü yükümlülüklerin ihlal edilmesi sebebiyle idarenin vergi ziyasına maruz kalmasına veya kamusal düzeninin aksamasına neden olan ve karşılığında cezai yaptırım belirlenen eylemler” (Kızılot ve Taş, 2013: 112) olarak tanımlanmıştır.

Bütün unsurlarını kapsayacak şekliyle, vergi mükellefi, vergi sorumlusu veya ödevlisince, vergi kanunlarında belirtilmiş olan maddi veya şekli yükümlülükleri ihlal edecek biçimde yapılan, vergi ziyasının doğmasına ve aynı zamanda vergisel kamu düzeninin de ihlal edilmesine sebebiyet veren ve cezayı gerektiren davranışlar şeklinde tanımlamak mümkündür (Bayraklı, 2006: 66).

Genel olarak Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen vergi suç ve cezalarını üç ana başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar VUK’da yer aldığı şekli ve sıralaması ile; kaçakçılık suçları (m.359), vergi mahremiyetinin ihlali suçu (m.362) ve mükellefin özel işlerini yapma suçlarıdır (m.363). Ancak Kanun koyucunun “*Vergi Cezaları*” başlığı altında düzenlememekle beraber, ihlali halinde hürriyeti bağlayıcı ceza öngörmüş olduğu “*ekim-sayım beyanlarını denetlememe*” fiili de, kanunda suç olarak düzenlenmiştir (m.246).

#### 4.2. Vergi Kabahati

Kabahat terimi; Kabahatler Kanunu’nun 2.maddesi’nde “*kanunun, karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık*” şeklinde tanımlanmıştır. Vergi kabahati ise; vergilendirmeye ilişkin VUK’da düzenlenen kurallara aykırı olarak işlenen ve vergi idaresi tarafından para cezasının kesilmesini gerektiren eylemlerdir (Sarılı, 2020: 223). Bu tanımlardan yola çıkılarak, her ne kadar kanunun lafzında “kabahat” terimi kullanılmamış olsa da, VUK’da düzenlenen ve neticesinde idari yaptırım uygulanması öngörülen söz konusu fiillerin vergi kabahati olarak tanımlanması yerindedir.

Kabahatlerde aynen suçlar gibi toplumsal düzenin korunması amacı ile getirilmiş kurallardır. Genel itibariyle Kabahatler Kanunu, toplumsal düzen, ahlâk, sağlık ve çevre gibi konularda düzenlemeler içermekte iken, VUK’da yer alan vergi kabahatleri

ile hazine kaybının önlenmesi ve vergisel kamu düzeninin korunması amaçlanmaktadır (Taşdelen, 2010: 770). Dolayısıyla vergi kabahatlerine ilişkin olarak uygulanan idari yaptırım kararlarında amaç, ilk anda vergi alacağını güvence altına almak gibi görünse de, arka planında vergisel kamu düzeninin korunması yer almaktadır (Taşdelen, 2010: 782).

Kanuni düzenlemede vergi kabahatleri “vergi ziyai kabahati” ve “usulsüzlük kabahatleri” şeklinde sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırmanın en dikkat çekici olan kısmı usulsüzlük kabahatlerine ait olan bölümdür. Şenyüz (2020)’ün ifadesiyle; “...usulsüzlük şemsiye bir kavram olarak kullanılmıştır.”. Şenyüz (2020) usulsüzlük kabahatlerinin kanun sistematüğindeki düzenleniş biçimini ise; “tahakkuk üzerinde yarattığı tehlike düzeyi” şeklinde ifade etmektedir.

Doktrinde bazı yazarlar, “usulsüzlük” kavramının her zaman “genel usulsüzlükleri” kapsadığını ileri sürerlerken bu görüşlere karşılık; kanun sistematüğünün usulsüzlük kavramıyla hem usulsüzlüğü hem de özel usulsüzlükleri kapsayıcı biçimde olduğunu ifade eden görüşler de mevcuttur (Bozdoğanoglu ve Yurtlu, 2021: 91). Kanunda usulsüzlük kabahatleri, “I. Derece Usulsüzlük”, “II. Derece Usulsüzlük” ve “Özel Usulsüzlük” şeklinde sayılmaktadır. Kanundaki sınıflandırmada yer almamasına rağmen uygulamada I. Derece Usulsüzlük ile II. Derece Usulsüzlük, “Genel Usulsüzlük” olarak ifade edilmektedir.

## 5. ÖZEL USULSÜZLÜK KABAHAHLERİ

Vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümleri, verginin doğumundan, o verginin yükümlülerinin zamanında ve doğru biçimde tespitine kadar, vergi sistemi açısından birçok noktada son derece öneme sahiptir. Beyanname vermekten, defter tutmaya, belge düzenlemekten, defterlerin tasdik edilmesine kadar çok sayıdaki şekli yükümlülük, vergisel düzenin sağlanması ve bu sayede vergi ziyanının önüne geçilmesi bakımından oldukça önem arz eder. Bahse konu bu şekli vergi yükümlülüklerinin ihlal edilmesinin önüne geçmek ve bu ihlalleri cezalandırmak amacıyla kanun koyucu tarafından Usulsüzlük Kabahatleri düzenlenmiştir (Şenyüz, 2020: 147). Nitekim VUK’un 351. Maddesinde de usulsüzlük kabahati “*Usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir.*” şeklinde tanımlanmıştır.

Usulsüzlük kabahatleri “şekli ödev” ihlallerini hedef almaktadır (Kızılot ve Taş, 2013: 129). Bu açıdan değerlendirildiğinde, vergi ziyai kabahatinde ortaya çıkan zarar parasal niteliği olan maddi bir zararken; usulsüzlük kabahatinde ortaya çıkan zarar parasal olmayıp, şekli bir zarardır ve vergi ziyai oluşmasa da kanunda belirtilen şekil şartlarını yerine getirmeyen herkes (mükellef olsun ya da olmasın) bu kabahati işleyebilir (Şenyüz, 2020: 147).

Özel usulsüzlük kabahatleri, usulsüzlük kabahatlerine kıyasla daha ağır sonuçlara sebebiyet verebilecek usul ihlallerini konu edinmektedir. Özel usulsüzlükler ile I. ve II. Derece usulsüzlükler arasındaki ayrımın hangi objektif ölçütlere dayandığını tam olarak tespit edebilmek ve ortaya koyabilmek mümkün değildir. Özünde her ikisinin de düzenlenme amacı, vergi kanunlarınca öngörülen şekle ve usule ilişkin ödevlerin



yerine getirilmesinin sağlanmasıdır (Şenyüz, 2020: 172). Ancak genel itibariyle usulsüzlük sonucunu doğuran fiilleri, kapsam, vergi ziyayı doğurma gücü ve uygulanan idari yaptırımlar<sup>2</sup> noktasında bir ayrıma tabi tutabilmek mümkündür (Doğusoy, 2015: 53). Bu bakımdan, özel usulsüzlük kabahatleri olarak belirlenmiş eylemler, vergi ziyasının meydana gelmesi açısından daha elverişli ortam meydana getirdiğinden<sup>3</sup>, bunun neticesinde uygulanacak olan yaptırımların da daha ağır nitelikte belirlendiğini söyleyebilmek mümkündür (Kızılot ve Taş, 2013: 125).

Özel usulsüzlükler, genel manada vergilendirme sürecinin olağan devam etmesi için oldukça önemli olan; fatura, fiş, serbest meslek makbuzu gibi kayıt ve belgelerin verilmemesi ya da alınmamasına ilişkindir. Bu bakımdan özel usulsüzlük kabahatlerinin önemli bir kısmı ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette bulunan vergi mükelleflerini ilgilendirmektedir. Ancak bunun haricinde mükellef olmayan nihai tüketicilerinde bu kabahati işleyebilecekleri ve cezayla karşılaşabileceklerini söylemek gerekir (Bilici, 2020: 129-130).

Özel Usulsüzlük Kabahatleri VUK'un 353., 355. ve mük.355. maddelerinde düzenlenmiş olup, bu kabahate yol açan fiiller kanun koyucu tarafından tek tek sayılarak (tahdidi sayma yöntemiyle) belirlenmiştir (Karakoç, 2019: 189).

VUK'da yer alan özel usulsüzlük fiilleri, VUK'un 353. maddesinde: Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması, VUK'un 355. maddesinde: damga vergisinde, VUK'un Mük. 355. maddesinde: Bilgi vermekten çekinenler ile 107/A, mükerrer 242, 256, 257, mükerrer 257. Madde ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi hükmüne uymayanlar için ceza başlıkları altında düzenlenmiştir. Kanunda yer alan özel usulsüzlük fiillerine ceza verilebilmesi için bu fiillerin kasıtlı işlenmesi şart değildir (Oktar, 2012: 351). Başka bir deyişle bu fiiller kasıt veya ihmal (taksir) ile işlenebilmektedir (Doğusoy, 2015: 57). Bu husus, I. ve II. derece usulsüzlükler ile özel usulsüzlük kabahatlerinin ortak noktasını oluşturmaktadır (Şenyüz, 2020: 173).

I. ve II. derece usulsüzlük kabahatlerinin cezası kabahate yol açan her hukuka aykırı hareket için aynı olacak şekilde maktu olarak bir cetvel halinde belirlenmişken, özel usulsüzlükler yönünden kanun koyucu farklı bir sistematik izleyerek; bazı fiiller için nispi, bazı fiiller için ise maktu para cezaları olacak şekilde, her bir hareket için farklı ceza miktarları belirlemiş olup, bu cezalar da her yıl yeniden değerlendirilme oranına göre artabilmektedir (Doğusoy, 2015: 57).

## **6. ÖZEL USULSÜZLÜK KABAHAHTLERİNE YARGISAL BAKIŞ**

Çalışmanın giriş kısmında da ifade edildiği gibi, özel usulsüzlük kabahatine yol açan fiiller kanun sistematğinde karmaşık bir şekilde düzenlendiğinden, söz konusu karmaşıklığın giderilmesine ve konunun daha iyi anlaşılmasını sağlamak için, bu fiilleri kanunda yer aldığı biçim ve sıraya göre; (i) belge düzenine ilişkin aykırılıklar

<sup>2</sup> Bu idari yaptırımlar Vergi Usul Kanunu'nda "Özel Usulsüzlük Cezaları" olarak adlandırılmaktadır.

<sup>3</sup> Şenyüz (2020) ve Bilici (2020), bu özelliği nedeniyle özel usulsüzlük kabahatlerinin "yakın tehlike" suçu olarak nitelendirilebileceğini ifade etmektedirler.

(VUK 353/1,2,3. Madde), (ii) günlük tutulması gereken defterlere ve levhalara fiillere ilişkin aykırılıklar (VUK 353/4. Madde), (iii) muhasebe işlemlerine ilişkin aykırılıklar (VUK 353/6. Madde), (iv) diğer aykırılıklar (VUK 353/7,8,9,10. Madde) ve (v) bilgi verme ve ibraz zorunluluğuna ilişkin aykırılıklar (VUK. Mükerrer. 355. Madde) şeklinde kategorize etmek mümkündür.

Bu aykırılıklardan en çok uyuşmazlık konusu olan ve farklı yargı kararları doğmasına yol açan fiillerin başında ise belge düzenine aykırılık oluşturan fiiller ile bilgi verme ve ibraz zorunluluğuna aykırılık oluşturan fiiller gelmektedir.

### **6.1. Belge Düzenine Aykırılık Oluşturan Fiillere İlişkin Uyuşmazlıklar (VUK m.353)**

Belge sözcüğü Arapça' dan dilimize geçen "vesika" sözcüğünün yerine kullanılmakta olup, sözlük anlamı "Bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film vb., vesika, doküman" olarak tanımlanmıştır (TDK, 2011: 299). Şenyüz (2020) belge kavramını vergi hukuku açısından; "vergiyi doğuran olayla ilgili hususların mevzuat tarafından belirlenmiş yazılılığı içeren usul ve esaslara bağlanması" olarak belirtmektedir. Bu belgeler, yalnızca kâğıt ortamında düzenlenen belgelerden ibaret değildir. Teknolojinin gelişmesi ve yaygınlaşması ile birlikte yazılı belgelerin yanında elektronik ortamda düzenlenen belgelerde "belge" kavramı içerisinde yer almakta ve kâğıt ortamında düzenlenen belgelerle aynı hukuki sonucu doğurmaktadır.

Türk Vergi Sisteminde vergilendirme, beyan esasına dayanmaktadır. Bu usulün tercih edilmesinin sebebi, vergilendirilecek kazancın ancak onu elde eden kimse tarafından tam ve kesin olarak tespit edilebileceği hususudur (Ekici, 2020: 5). Bu sistemin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi, mükellefler tarafından verilecek beyanların doğruluğuna ve bu beyanların doğruluğunu denetleyecek etkin bir denetim sisteminin varlığına bağlıdır. Bu amaçla vergi sistemimizde gerçek beyanın vergilendirilebilmesine ilişkin kurumlar tesis edilmiştir. Bu müesseselerden biri belge düzeni iken diğeri ise kayıt düzenidir.

Anayasa Mahkemesi, defter-belge düzeninin önemini vermiş olduğu bir kararında şöyle açıklamıştır; "*Türk vergi sisteminde vergilendirme, mükellefin beyanına; mükellefin beyanı, defter kayıtlarına; defter kayıtları ise yasal koşulları içeren belgelere uygun olması ve belgelerin biçimsel koşulları taşımaları zorunluluğunun yanında, gerçek durumu yansıtmasını gerekmektedir.*"<sup>4</sup>.

Bu düzenin sağlanabilmesi için Türk Vergi Sistemi'nde vergilendirme süreci, istisnaları bulunmakla beraber, vergiyi doğuran olayın başlangıcından vergi alacağının ortadan kalmasına kadar her türlü işlemin belgeye bağlanmasını öngörmüştür (Öztürk, 2019:10). Bu belgelerin türü, içeriği ve şekli konusunda mükelleflere bir serbestiye tanınmamış, aksine; düzenlenecek belgelerin içerik ve şekil açısından ilgili kanun ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul kurallarına uygun düzenlenmesi

<sup>4</sup> Anayasa. Mahkemesi, 03.02.2011 tarihli ve 2009/5 E.-2011/31 K. Sayılı Kararı (14.05.2011 tarihli ve 27934 Numaralı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

zorunluluğu getirilmiştir (Şenyüz, 2020: 176). Bu belgelerin biçimsel açıdan kanuna uygun olmalarının yanı sıra içeriklerinin de gerçeği yansıtması zorunludur.

Belge düzenine karşı bir aykırılık halinde, Özel Usulsüzlük Kabahatine sebebiyet verilmiş olacaktır. Bu aykırılık halinde uygulanacak olan yaptırımlar ise VUK'un 353/1, 2, 3,. Maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddenin 1. Fıkrası hükmü gereğince, fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ya da serbest meslek makbuzu gibi yasadaki belirtilen belgelerin düzenlenmemesi halinde, düzenlenmeyen her bir belge için en aşağısı 2.200 TL olmak üzere, belge tutarının ya da tutar farkının %10'u kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak kanunda bir takvim yılı içinde kesilebilecek en fazla ceza miktarı tutarı ile ilgili bir sınırlama bulunmaktadır. Buna göre, her bir belge türüne ilişkin kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı içinde 1.100.000 Türk lirasını aşamaz. Bu maddenin 2. Fıkrası ise perakende satış fişi, yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi gibi belgeler açısından aynı düzenlemeyi belirtmekte ve bu belgeler için de yukarıda belirtilen ceza tutarları ve buna ilişkin sınırlamalara yer vermektedir. Kanunun 3. Fıkrası ise daha ziyade perakende alım yapan ve tüketici konumundaki kişileri işaret eden bir düzenleme içermektedir. Diğer bir ifadeyle 3. Fıkra, belge düzenlemeyen, belge düzenleme mecburiyeti olanlardan mal alış ya da satışı gerçekleştirenlerin, bu işlemlere ait almaları gereken belgeleri almamaları halinde kesilecek özel usulsüzlük cezasını belirtmektedir. Bu düzenleme gereği, fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi gibi belgeleri almayanlara, almadığı belgede yer alan tutarın 1/5'i kadar özel usulsüzlük cezası kesilir.

Belge düzenine aykırılık oluşturan fiillere ilişkin, uyuşmazlıklarda en sık karşılaşılan belge türü faturadır. Faturanın tanımı, şekli, nizamı ve kullanma mecburiyetine ilişkin düzenlemeler VUK'un 229. ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. Mükellefler, bu düzenlemelere gereken önemi göstermedikleri takdirde ağır vergi cezaları ile karşı karşıya kalabilmektedir.

Söz konusu konuya ilişkin olarak Danıştay bir kararında “*Yasal süresinden sonra düzenlenmiş fatura hiç düzenlenmemiş sayılacağından, ödediği işyeri kira bedeli karşılığında fatura alması gereken davacı yönünden faturanın hiç alınmamış kabul edilmesi gerektiği hakkında*” karar vermiştir. İlgili uyuşmazlıkta ilk derece vergi mahkemesi, “...yasal süresinden sonra da olsa faturanın tanzim edildiği ve davacı tarafından alındığı, dolayısıyla fatura almama fiilinin bulunmadığı...” gerekçesiyle kesilen cezanın kaldırılmasına karar vermiş, ancak Danıştay temyiz incelemesinde, “...özel usulsüzlük cezasına konu faturaların yasal süresinden sonra düzenlendiği hususu çekişmesiz olup, yasal süresinden sonra düzenlenmiş faturanın hiç düzenlenmemiş, davacı yönünden ise alınmamış kabul edileceği dikkate alındığında, kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka aykırılık bulunmadığı...” gerekçesiyle vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmadığı yönünde hüküm kurulmuştur<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> Danıştay 3. Dairesi E. 2014/8972 K. 2018/1227 T. 8.3.2018. Aynı yönde verilmiş kararlar için bkz. Danıştay VDDK., E. 2020/1199 K. 2022/239 T. 2.3.2022, Danıştay 3. D. E. 2019/7000 K. 2022/3174 T. 15.09.2022. (Lexpera, Erişim Tarihi: 05.01.2023).

Fatura düzenleme yükümlülüğü bulunanlar, teslim ettikleri mallara ilişkin faturayı, teslim tarihinden itibaren 7 gün içinde düzenlemek zorundadırlar. Bu süre geçtikten sonra düzenlenecek faturanın hiç düzenlenmemiş sayılacağı için özel usulsüzlük cezası doğacaktır. Kanuni süresinden sonra düzenlenen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılmasının gerekçesi, mükelleflerin faturaların tevsik edici özelliklerinin kaldırılmasını amaçlamalarından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle Danıştay tarafından yapılan tespitin yerinde olduğu görüşünderiz.

Ancak aynı konuya ilişkin olarak geçmiş tarihlerde verilmiş farklı yönde kararlarında bulunduğunu belirtmekte fayda vardır<sup>6</sup>. Bu farklılığın sebebi ise Kanuni düzenlemeden kaynaklanmaktadır. Şöyle ki; VUK 231. Maddesi'nde "süresinden sonra düzenlenen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağına" ilişkin hüküm yer alıyor olmasına rağmen bu fiilin özel usulsüzlük kabahatine de sebebiyet vereceğine ilişkin düzenleme, 2018 yılında yapılan değişiklik ile 353.Madde hükmüne eklenmiştir. Haliyle bu tarihten önce işlenen fiiller yönünden, açık bir düzenlemenin bulunmaması mahkemelerin yorum farklılıklarına sebebiyet vermekteydi. Yapılan bu değişiklikle birlikte madde hükmüne açıklık getirilmiş ve görüş ayrılıkları giderilmiştir.

Faturanın "hiç düzenlenmemiş" sayılmasına sebebiyet veren hususlardan bir diğeri de fatura nizamına uyulmamasıdır. Konuyla ilgili Danıştay geçmiş tarihli bir kararında; "Faturaya tarih yazılmamasının, faturanın düzenlenmemiş sayılmasını gerektirmeyeceği hakkında" hüküm kurmuştur. Söz konusu kararın gerekçesi, "Faturaya tarih yazılmaması, faturanın düzenlenmemiş sayılmasını gerektirmeyen şekli eksikliklerdendir. Kaldı ki tarihin, yasal defter ve belgeler ile fatura dip koçanın incelenmesi sonucunda da saptanması mümkündür." şeklindedir<sup>7</sup>. Söz konusu karar Danıştay'ın mevcut uyuşmazlık yönünden usulden ziyade esasa ilişkin bir yorumu tercih ettiğini göstermektedir. Oysaki faturaya ilişkin şekli nizama, düzene uyulmaması kabahat teşkil eden fiilin meydana gelmesi için yeterlidir. Bunun haricinde gerçek durumun bir şekilde tespitinin mümkün olmasından yola çıkılarak kesilen cezanın hukuka aykırı olduğundan bahsetmek ise usulsüzlüğe ilişkin hükümlerin getiriliş amacını işlevsiz kılacaktır.

Aynı kararda yer alan Karşı Oy gerekçesi ise bu görüşümüzü destekler niteliktedir; "213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227. maddesinin 3 üncü fıkrasında, bu Kanunla veya Maliye Bakanlığının yetkili kılındığı konularda yaptığı düzenlemelerle kullanma zorunluluğu getirilen belgelerde zorunlu bilgilerin bulunmamasının belgenin hiç düzenlenmemiş sayılmasını gerektireceği; aynı Kanunun 230 uncu maddesinde de, faturada, düzenleme tarihinin, düzenleyenin adının, varsa ticaret unvanı ile iş adresinin, bağlı bulunduğu vergi dairesinin ve hesap numarasının: müşterinin adının, ticaret unvanı ve adresinin, varsa vergi dairesi ve hesap numarasının bulunmasının zorunlu olduğu; irsaliyelerde de, bu bilgilerin bulunması gerektiği

<sup>6</sup> Danıştay 3. D., E. 2011/4489 K. 2015/66 T. 26.1.2015, Gaziantep BİM, 2. VDD, E. 2017/1443 K. 2017/1501 T. 23.11.2017, İstanbul BİM, 2. VDD, E. 2017/2535 K. 2017/4140 T. 17.10.2017, Danıştay 3. D., E. 2012/2195 K. 2016/1825 T. 29.2.2016. (Lexpera, Erişim Tarihi: 10.12.2022).

<sup>7</sup> Aynı yönde kararlar için bkz. Danıştay 3. D. E. 1990/2797 K.1992/1621 T. 6.5.1992, Danıştay VDDK E. 1996/339 1998/14 16.1.1998, Danıştay 3. D. E. 2012/2907 K.2016/3430 T. 17.5.2016. (Lexpera, Erişim Tarihi: 10.12.2022).

*açıklanmıştır. Bu düzenlemeler karşısında; düzenleme tarihini taşımayan faturanın hiç düzenlenmemiş sayılması zorunludur.”.* Bu uyuşmazlık yönünden bizim görüşümüz de karşı oy gerekçesiyle aynı yöndedir. Nitekim düzenleme tarihi kanunun aradığı zorunlu şekil şartlarından olup bu şartlara aykırı olarak düzenlenmiş olan bir belgenin hiç düzenlenmemiş sayılacağı da yine kanun gereğidir.

VUK 353/1. Maddesinin ilk halinde, düzenlenmemiş sayılma haline ilişkin bir hüküm yer almamaktaydı, karşı oyda dayanılan gerekçe ilgili kanun hükümlerinin yorumlanması ile varılan sonuçtur. Ancak daha sonra bu yorum farklılıklarının giderilmesi adına kanun hükmüne “*hiç düzenlenmemiş sayılması hali*” cümlesi de eklenmiştir.

Konuyla ilgili Arslaner’in görüşü ise şöyledir; “*Doktrinde kanunda geçen verilmeme fiili ile verilmiş ama şekle uygun düzenlenmemiş belgelerin aynı kategoride tutulmaması gerektiği görüşü yer almaktadır. Hiç düzenlenmeyen belgenin verilemez olduğunu anlamak zor değildir. Ancak düzenlemek ve karşı tarafa verilmekle birlikte taşınması gereken asli unsurlardan bir veya birkaçını ihtiva etmediği için belgenin düzenlenmediğinin kabulü ve bununla ilintili olarak verilmediğini hususunun açıklanması zordur. Bu bakımdan belgenin hiç düzenlenmemesiyle, usule aykırı düzenlenmesini aynı nitelikte kabul etmek doğru değildir.*” (Arslaner, 2017: 76).

Bir diğer ihtilaf konusu olan ve belki de uygulamada en sık görülen husus ise Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (SMİYB) konusudur. SMİYB ile daha ziyade, vergi ziyaı kabahati ve vergi kaçakçılık suçları uyuşmazlıklarında karşılaşıyor olmakla birlikte, söz konusu fiilin özel usulsüzlük kabahatine de sebebiyet veren görünüş biçimleri bulunmaktadır. Ancak özel usulsüzlük kabahatleri yönünden bu konuda kanuni düzenlemenin net ifadelerle ortaya konulmamış olunması, uygulamada farklı yorumları ve uyuşmazlıkları da beraberinde getirmiştir.

Mahkemeler arasında bu konuda farklı gerekçelere dayanılmakla birlikte, verilen kararların yüksek oranda benzer nitelikte olduğu ve aynı yönde kararlar verildiğini söyleyebilmek mümkündür. Bu kararlarda yargı organları genel olarak iki farklı gerekçe üzerinde durmaktadır. Bunlardan birisi “*Emtia alımlarının sahte ve muhteviyatı itibariyle faturalarla belgelendirilmesi, 213 Sayılı Kanunun 353/1. Maddesinde özel usulsüzlük cezası kesilmesi gereken eylemler arasında gösterilmediği*” bir diğeri ise, “*cezaya konu fiilin somut olarak tüm unsurlarıyla tespit edilmediği*” gerekçeleridir.

Güncel tarihli iki karar üzerinden konuyu değerlendirmek gerekirse, Danıştay 3. Dairesi E. 2019/4476 K. 2021/3229 T. 17.6.2021 kararında özetle; “*Emtia alımlarının sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı faturalarla belgelendirilmesi, 213 sayılı Yasanın 353. maddesinin 1. bendinde özel usulsüzlük cezası kesilmesi gereken*



*eylemler arasında gösterilmediği için kesilen cezada hukuka uygunluk bulunmadığı” gerekçesine dayanarak karar vermiştir<sup>8</sup>.*

Danıştay VDDK'nin 2021/833 E. 2023/79 K. T. 25/01/2023 aynı konuya ilişkin kararında ise; *“VUK 353/1 uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için belgelerin verilmemesinin ve alınmadığının belirlenmesi ve bu belgeleri vermeyen ve almayanların saptandığına dair hukuken geçerli somut bir tespitin mevcut olması gerektiği”* yönünde bir hüküm kurulmuştur<sup>9</sup>.

Sonucu itibariyle aynı olan iki farklı kararın gerekçeleri önem arz etmektedir. Şöyle ki; her iki gerekçe aynı anda olamayacak ve birbirini ile çelişen gerekçelerdir. Şayet sahte belge konusunda kanunilik ilkesinden bahsediyorsak, bu durumda somut tespit gerekçesini artık kabul edemememiz gerekir. Çünkü bu durumda artık işin esasına girilmemesi gerekir. Ancak kanunilik ilkesini kabul etmiyorsak o halde somut tespit noktasında inceleme yapılabilir. Bu nedenle kabul edilen gerekçelerden hangisi doğru kabul edilirse diğeri kesin bir şekilde reddedilmiş olacaktır.

Bu konuda *“Kanunilik İlkesi”* gerekçesiyle verilen mahkeme kararlarının yerinde olmadığı kanaatindeyiz. Şöyle ki; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde, sahte belge *“gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge”* olarak tanımlanmaktadır. Öncelikle özel usulsüzlük cezalarını düzenleyen VUK 353, 355 ve mük. 355. Maddelerinde lafzi olarak sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiillerinin özel usulsüzlük yaptırımına tabi olduğu ifadesi yer almamaktadır. Ancak söz konusu kanun hükümleri incelendiğinde 353/1. ve 2. bentlerinde geçen *“gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi”* ve *“gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin”* ifadeleri muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin kapsamına girdiğini söyleyebilmek mümkündür. Bu nedenle mahkeme kararlarının gerekçelerinde sıklıkla üzerinde durulan, *“tipiklik unsurunun bulunmadığı”* görüşüne katılmıyoruz.

Diğer taraftan sahte belge konusunda ise kanun hükmünde yer aldığı şekliyle bizzat sahte belgenin tanımına ve kapsamına giren bir ifade bulunmuyor olsa da sahte belgenin bilerek ve bilmeyerek kullanılması noktasında ikili bir ayrım değerlendirilmekte fayda vardır. Şöyle ki; sahte belgenin bilmeden kullanılması halinde ortada alınan bir mal ve karşılığında verilen bir bedel söz konusudur. Ancak söz konusu fatura gerçeğe uygun değildir. Bu durum ise gerçek faaliyete ilişkin hiç fatura düzenlenmemiş olması sonucunu doğurmaktadır. Bilerek kullanma noktasında ise ortada alınıp satılan bir mal olmadığı ve olmayan bir mal hakkında da fatura düzenlenmesi beklenilemeyeceği için uygulanan cezai yaptırımlarda hukuka uygunluk bulunduğundan bahsetmek mümkün olmayacaktır. Ancak, mükellefler hakkında cezai işlemi tesis eden vergi daireleri, yoklama ve inceleme elemanları tarafından cezanın

<sup>8</sup> Aynı yönde kararlar için bkzn. Danıştay 3. D. E. 2022/2450 K. 2022/5035, T. 30/11/2022, Danıştay 3. Daire E. 2021/2052 K. 2023/95 T. 26/01/2023, Danıştay 3. D. E. 2022/2221 K. 2022/5057 T. 01/12/2022, Danıştay 3. D. E. 2021/3971 K. 2022/3903 T. 19/10/2022. (Lexpera, Erişim Tarihi: 05.01.2023).

<sup>9</sup> Aynı yönde karar için bkzn. Danıştay VDDK E. 2007/334 K. 2008/737 T. 21/11/2008.(Lexpera, Erişim Tarihi: 13.12.2022).

kesilmesine dayanak alınan husus ise; sahte belge yönünden elde edilen komisyon gelirinin faturalandırılmaması ve bu nedenle fatura düzenlememe fiili nedeniyle özel usulsüzlük kabahatine sebebiyet verilmesi durumudur. Ancak bu dayanağında yerinde olduğu söylemek mümkün değildir. Çünkü cezaya dayanak alınan faaliyet sahte belge ticareti nedeniyle komisyon geliri elde edilmesidir. Bu faaliyet kanuna aykırı, suç teşkil eden bir faaliyet olup bu faaliyete istinaden kişilerden fatura düzenlemesini beklemek mümkün değildir. Bu nedenle de salt buna dayanılarak ceza kesilebilmesinin hukuka uygun olmadığı kanaatindeyiz.

Ortada alınıp satılan bir mal varsa ve bu mala ilişkin düzenlenen fatura veyahut diğer belgeler gerçeğe aykırı olarak düzenlenmiş ise aslında bu husus doğrudan o mal için hiç fatura düzenlenmemiş olduğu sonucunu doğurmakta ve dolaylı yoldan cezaya sebebiyet verilmiş olmaktadır. Yani bir mal hakkında gerçeğe aykırı fatura düzenlemek o mal hakkında gerçeğe uygun hiç fatura düzenlenmemiş olmak anlamına gelmektedir. Sonuç olarak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile sahte faturanın bilmeden kullanılması halleri aslında hiç fatura düzenlenmemek fiili sebebiyle özel usulsüzlüğe sebebiyet vermektedir. Yani aslında tipiklik ve kanunilik unsuru kanun maddesinde yer almaktadır. Ancak mahkemeler tarafından üzerine düşülen nokta salt olarak “*sahte belge*” ibaresi olduğu için, bu kavramın kanun maddesinde birebir geçmemesi tipiklik unsuruna aykırılık olarak değerlendirilmektedir.

## **6.2. Bilgi Verme ve İbraz Zorunluluğuna Aykırılık Oluşturan Fiillere İlişkin Uyuşmazlıklar (VUK m. mük.355)**

Vergi kanunları ve bunların verdiği yetkiye dayalı olarak mükelleflere bazı bilgileri vermek ve bazı bildirimlerde bulunma zorunluluğu getirilmiştir (Doğusoy, 2015: 62). Bilgi verme ve bildirim zorunluluğuna uymama, biri bilginin muhatabından talep üzerine istenmesine, diğeri ise sürekli bilgi verme olarak istenme şeklinde kanun koyucu tarafından ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur (Şenyüz, 2020: 209). Mükelleflerden hangi bilgilerin sürekli hangi bilgilerin talep üzerine istenebileceği ve hangi bilgiler yönünden, bilgi vermekten imtina edilmesi halinde kabahatin meydana gelmiş olacağı VUK’un bazı maddeleri ile belirlenmiştir (Arslaner, 2017: 80).

Bu kapsamda VUK Mükerrer 355. madde de yer alan cezalar dört başlık altında toplanabilir (Işık ve Baştuğ Gezer, 2012: 251); (i) VUK’un 86., 148., 149., 150., mük.242., 256., ve 257. Maddelerinde yer alan zorunluluklar, (ii) Yetki maddesi (VUK’un mükerrer 257. maddesi) ile getirilen zorunluluklar, (iii)Tahsilat ve ödemeler ile ilgili düzenlemeler ve (iv) Elektronik beyanname.

VUK 86. Madde, zirai kazançlar il ve merkez komisyonları tarafından istenilen bilgileri verme zorunluluğunu; VUK 148. Madde, yetkililerce istenen bilgileri verme zorunluluğunu; VUK, 149. Madde, kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişilerin vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili belli bilgileri düzenli olarak yazı ile bildirme zorunluluğunu; VUK, 150. Madde, kanunda belirtilen kurumların ölüm vakaları ile intikalleri bildirme zorunluluğunu; VUK mük. 242 Madde, elektronik belge ve elektronik kayıtların tutulması hususundaki usul ve esaslara ilişkin zorunlulukları; VUK 256. Madde, defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyetini; VUK, 257.

Madde, rayiç bedel tespitine ilişkin bilgileri verme ile vergi incelemesine elverişli ortam hazırlama zorunluluğunu; VUK mük. 257. Madde ise Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmiş bulunan yetki uyarınca, Bakanlık tarafından, vergi mükelleflerine uyma zorunluluğu getirilen ve/veya getirilebilecek olan usule ilişkin yükümlülükleri düzenleme altına almıştır.

Mükelleflerin ibraz yükümlülüklerini tam olarak yerine getirebilmeleri için idarece ibrazı talep edilen hususun açık-anlaşılır bir biçimde ve usulüne uygun olarak tebliğ edilmesi gerekmektedir. İbraz, kelimesi “ortaya koyma, gösterme, meydana çıkarma” gibi anlamları ifade etmektedir. VUK'a göre; vergi incelemesine yetkili olanların talebi üzerine, defter ve belgeleri bu Kanuna göre muhafaza ve ibraz mecburiyetinde olanlar bu defter ve belgeleri ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadır. Üstelik bu talep hakkı yeminli mali müşavirler için de geçerlidir (Akçelik, 2016: 26). Usulüne uygun gerçekleştirilmemiş ibraz talebine yönelik tebligat, hukuki açıdan sonuç doğurmaz. Nitekim bu konuda görülen uyuşmazlıklar da mahkemelerce yerinde olarak aynı gerekçe ile hüküm kurulmaktadır. Konya Bölge İdare Mahkemesi güncel bir kararında; “*Usulüne uygun olarak tebliğ edilmiş defter-belge isteme yazısı olmadan, defter-belge ibraz edilmemesi nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceği*” yönünde hüküm vermiştir<sup>10</sup>.

Bu kararı elektronik tebligat yönünden de yorumlamak mümkündür. Elektronik tebligat adresi kullanma zorunluluğuna tabi olan ve usulüne uygun olarak E-Tebliğ adresi edinen vergi mükelleflerinin bu adreslerine yapılan tebliğler usule uygun olarak gerçekleştirilmiş olacaktır. Haliyle bu tebligatlara konu ibraz yükümlülüklerinin mükelleflerce yerine getirilmemesi özel usulsüzlük kabahatine sebebiyet vermiş olacaktır<sup>11</sup>.

Aynı uyuşmazlığa ilişkin mahkeme kararlarında dayanan diğer bir gerekçe ise, VUK 139. Maddesi ile, yükümlülüğün öncelikle idareye yüklenildiği, mükellefin işyerinin incelemeye müsait olmaması halinde mükellef açısından ibraz yükümlülüğünün doğacağı, kuralının ihlal edilmesidir. Buna göre yukarıda bahsetmiş olduğumuz Konya Bölge İdare Mahkemesi kararının karşı oyunda da yer aldığı şekliyle; “*213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun yukarıda anılan 139. maddesinin birinci fıkrası vergi incelemelerinin iş yerinde yapılacağını emretmektedir. Bu hükmün uygulanması konusunda ne idareye ne de yargıya madde de belirtilen istisnalar dışında kanun koyucu tarafından bir takdir hakkı tanınmamıştır. Yani maddenin birinci fıkrası emredicidir. Bu itibarla, maddenin birinci fıkrası görmemezlikten gelinerek devamındaki fıkraları uygulamak hukuken olanaklı değildir. Aksini düşünmek, yasa koyucu tarafından konulan kuralın, uygulayanlar tarafından ilga edilmesi sonucunu doğurur*” gerekçesiyle 139. Madde hükmünün yükümlülüğü öncelikle idareye

<sup>10</sup> Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. VDD E. 2020/208 K. 2020/455 T. 19.6.2020. (Lexpera, Erişim Tarihi: 15.12.2022).

<sup>11</sup> İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD E. 2019/3202 K. 2020/418 T. 27.02.2020. (Lexpera, Erişim Tarihi: 15.12.2022).

yüklediği eğer idare yükümlülüğünü yerine getirmişse o takdirde mükelleflere yükümlülük yüklenebileceğini ifade etmiştir<sup>12</sup>.

Söz konusu karar ve gerekçesine bu yönüyle katıldığımızı belirtmekle birlikte ilgili yasa hükmü, 2021 yılında 7338 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile birlikte, VUK 139. Maddesi, “*Vergi incelemeleri, esas itibariyle dairede yapılır.*” şeklinde değiştirilmiştir. Bu sebeple artık idarenin doğrudan mükelleften defter-belge ibraz talebi yasal olarak mümkün hale gelmiştir.

İbraz yükümlülüğünün bir diğer görünüş biçimi de elektronik ortamda bildirimde bulunma zorunluluğudur. Bu bildirim zorunluluğuna tabi belgelerden uyuşmazlıklarda en sık karşılaşılan konu, uygulamada Ba-Bs Formu olarak da bilinen, mükelleflerin mal ve hizmet alımlarına ve satımlarına ilişkin bildirimleri içeren formlardır. Uyuşmazlıklar ise daha ziyade, ilgili dönemlerde herhangi bir mal alım veya satımı bulunmayan mükelleflerinde bu bildirim zorunluluğuna tabi olup olmadığı noktasında toplanmaktadır. Danıştay 4. Dairesinin bir kararında konuyla ilgili “*İlgili dönemlerde ticari faaliyeti olmayan davacı şirketin Ba-Bs bildirimini kanuni süresi içerisinde vermediğinden bahisle kesilen dava konusu özel usulsüzlük cezalarında hukuka uyarlık bulunmadığı*” yönünde karar vermiştir<sup>13</sup>.

Karar da yer alan Karşı Oy görüşü ise konuya farklı bir bakış açısı kazandırmaktadır. İlgili şerhte, “*Davacı mükellefin, 2008 yılından itibaren herhangi bir ticari faaliyeti bulunmadığından beyanname ve Ba-Bs bildirimlerini vermediği, mükellefiyetini, faaliyetinin sona erdirdiğini bildirerek terkin ettirmediği, bu durumda boş bile olsa halen Ba-Bs bildiriminde bulunma yükümlülüğünün devam ettiği görülmektedir. Buna göre, davacı adına, ihtilaf konusu dönemler için Ba-Bs formlarının elektronik ortamda süresinde verilmemesi nedeniyle Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. madde uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarında hukuka uyarlık bulunmadığı düşünüldüğünden mahkeme kararının bozulması gerektiği*” gerekçesiyle Daire kararına katılmadığı belirtilmiştir<sup>14</sup>.

Uyuşmazlığa konu dönemlerde yürürlükte bulunan Form Ba-Bs'ye ilişkin mevzuat hükümlerine dikkate alındığında, mevzuatın bildirimde bulunma yükümlülüğüne tabi olan mükellefler yönünden bir düzenleme getirdiği ancak bu bildirim miktar yönünden bir sınırlamaya tabi tutulmadığı görülmektedir. Form Ba-Bs bildirimleri yalnızca ilgili mükellefin değil aynı zamanda bu mükelleflerle ticari faaliyet içerisinde olan diğer mükelleflerin de denetimini sağlayan bir mekanizmadır. Bu sebeple konuya yalnızca bildirimde bulunan mükellef açısından bakılması düzenlemenin asıl getiriliş amacının görülmesini engellemektedir. Bu bakış açısı mükelleflerden neden boş dahi olsa BA-BS Formlarını vermelerinin talep edildiğini anlamlandırmaktadır.

<sup>12</sup> Aynı yönde karar için bkz. Danıştay 4. D. E. 1994/4263 K. 1995/3877 T. 11.10.1995. (Lexpera, Erişim Tarihi: 15.12.2022).

<sup>13</sup> Danıştay 4. D. E. 2016/19893 K. 2021/3186 T. 15/06/2021. Aynı yönde karar için bkz., Danıştay 3. D. E. 2016/7342 K. 2017/5463 T. 21/06/2017. (Lexpera, 15.12.2022).

<sup>14</sup> Aynı yönde karar için bkz., İstanbul BİM, 2. VDD, E. 2020/2406 K. 2020/2353 T. 17.12.2020. (Lexpera, Erişim Tarihi: 15.12.2022).

Ancak bu konudan kaynaklanan uyuşmazlıkların giderek artması ve Mahkemelerce idare aleyhine verilen kararların da istikrar kazanması, İdareye bu konuda yeni bir düzenlemeye gitme zorunluluğu getirmiştir. Bu kapsamda boş Ba-Bs Formu verilmesine ilişkin olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın güncel tarihli yeni bir düzenlemesi yürürlüğe girmiştir. 03/12/2022 Tarih ve 32032 Sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe giren 543 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğ'in 3. Maddesi ile getirilen düzenleme uyarınca; *"Bildirim verme yükümlülüğü bulunan ancak tüm alış ve/veya satışları belirtilen haddin altında kalan veya elektronik belge olarak düzenlenen belgelerden oluşan mükelleflerin, ilgili dönem Form Ba-Bs bildirimlerini vermelerine gerek bulunmamaktadır."* Diğer bir deyişle tüm alış ve/veya satışları KDV hariç 5.000-TL'nin altında kalan mükelleflerin Ba-Bs bildirimini verme zorunlulukları yani boş bildirimde bulunma zorunlulukları ile tüm alış ve/veya satışları elektronik belge olarak düzenlenen belgelerden oluşan mükelleflerin ayrıca Ba-Bs bildiriminde bulunma zorunlulukları kaldırılmıştır. Bu yeni düzenlemeyle birlikte bu konudan kaynaklanan uyuşmazlıkların da önüne geçilmiş olacaktır.

Ancak tabiidir ki, idare tarafından uygulanacak olan yaptırımlarda, mükelleflerin mevzuat hükümleri ile belirlenen bu sınırların üstünde alım veya satım yapmış olduklarının somut olarak tespit edilmesi gereklidir. Nitekim Danıştay VDDK güncel bir kararında bu hususu, *"...Ba-Bs formlarının elektronik ortamda yasal süresi içerisinde verilmemesi nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için Genel Tebliğ'de belirlenen haddi aşan alış ve/veya satışlarının bulunduğu davalı idarece ortaya konulması gerekmektedir."* şeklindeki gerekçesiyle vurgulamıştır<sup>15</sup>.

İbraz yükümlülüğü kapsamında mükelleflere getirilen bir diğer yükümlülük ise belirli bir tutarın üstünde gerçekleştirilen işlemlerin, Banka ve Özel Finans Kurumları aracılığıyla gerçekleştirilmesi şartıdır. Bu düzenlemenin de amacı diğer hükümlerde olduğu gibi vergiye tabi faaliyetlerin denetimini sağlayabilmek ve beyanların doğruluğunu kontrol edebilmektir. Bu yükümlülüğe aykırılık nedeniyle mükelleflere uygulanan cezalara karşı açılan davalarda verilen kararların çoğunlukla idare lehine olduğu gözlemlenmektedir. Ancak "sahte fatura" konusunda İdare ve Mahkemeler arasında görüş ayrılıklarının bulunduğu söylemek mümkündür. Danıştay VDDK'nin konuya ilişkin bir kararı *"Sahte fatura kullanan mükellefin kullanmış olduğu sahte faturalara ilişkin olarak ödemelerin banka kurumlarınca yapılmadığı gerekçesiyle özel usulsüzlük cezası kesilemez."* yönünde olmuştur<sup>16</sup>.

Yine Danıştay 4. Dairesi'nin bir başka kararı da, *"davacının söz konusu faturalarda yer alan mal ve hizmetleri fatura düzenleyen kişi ve firmalardan almamış olduğu hususunun mahkemelerince kabul edildiği, buna göre söz konusu kişiler adına faturalarda yer alan tutar ve miktarda ödeme yapılmış olduğunun kabulüne de imkân bulunmadığından, bu ödemelerin banka veya benzeri kurumlar kanalı ile yapılmamış olduğundan bahisle kesilen özel usulsüzlük cezalarında da hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna varılmıştır."* şeklinde olmuştur<sup>17</sup>. Her iki kararında

<sup>15</sup> Danıştay VDDK E. 2022/85 K. 2023/32 T. 25/01/2023.(Lexpera, Erişim Tarihi: 02.06.2023).

<sup>16</sup> Danıştay VDDK E. 2019/963 K. 2021/200 T. 24.2.2021. (Lexpera, Erişim Tarihi: 15.12.2022).

<sup>17</sup> Danıştay 4. D., E. 2016/9040 K. 2021/3653 T. 29.6.2021. (Lexpera, Erişim Tarihi: 15.12.2022).



yerinde olduğu kanaatindeyiz. Zira sahte belge yönünden ortada mükellef tarafından alınıp-satılmış bir mal olmadığı için gerçekte olmayan bir ticarete ilişkin olarak da ödemelerin banka aracılığı ile yapılması ve bu olmayan ticaret için fatura düzenlenmesi beklenemez.

## 7. SONUÇ

Özel Usulsüzlük Kabahatleri 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun usulsüzlük bölümünün içerisinde, 353., 355. ve mük. 355. Maddelerinde düzenleme altına alınmıştır. İlk bakışta üç maddeden oluşan, kazuistik olmayan çerçeve nitelikteki bir kanuni düzenleme gibi görünmesine rağmen, hükümler çok sayıda kanun maddesine atıf yapılmak suretiyle kaleme alınmıştır. Yaklaşık 17 farklı kanun maddesi ve birçok düzenleyici işlemi kapsayan özel usulsüzlük kabahatlerinin aslında tam manasıyla kazuistik bir yapıda olduğunu söyleyebilmek mümkündür.

Özel usulsüzlük kabahatlerine sebebiyet veren fiiller yalnızca kanunlar ile değil aynı zamanda kanunların vermiş olduğu yetkiye istinaden Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan düzenleyici işlemlerle de belirlenebilmektedir. Bu durum, zaten kendi içerisinde karmaşık bir yapıda olan usulsüzlük kabahatlerini daha da karmaşık bir hale sokmaktadır. Bu karmaşık yapı mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini eksiksiz olarak yerine getirmelerine mani olmakta ve neticesinde de mükellef ile idare arasında çok sayıda ihtilafın ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Kaldı ki düzenleyici işlemler ile getirilen yükümlülüklerin ihlali halinde mükellefler hakkında idari yaptırım kararı uygulanmasının, genel ceza hukuku ilkelerinden biri olan “*Suç ve Cezada Kanunilik*” ilkesiyle de bağdaştığını söyleyebilmek mümkün değildir.

Çalışmada yer verilen yargı kararlarından anlaşılacağı üzere, aynı konuya ait uyuşmazlıklar neticesinde gerek ilk derece gerekse üst derece mahkemelerinde farklı yönde verilmiş çok sayıda kararın varlığı göze çarpmaktadır. Her ne kadar bir mahkeme tarafından verilen kararın aynı konuya ilişkin bir sonraki uyuşmazlıkta dahi kendisini bağlamayacağı kabul edilmiş olsa da, aynı uyuşmazlığa ilişkin farklı yargı çevrelerinde hatta aynı yargı çevresinde dahi farklı kararlara hükmedilmesi gerek mükelleflerin gerekse idarenin hak kayıplarının doğmasına sebebiyet vermektedir. Bu husus hukuki belirlilik ilkesini zedelediği gibi, yargıya olan inancın da zayıflamasına neden olmaktadır.

Özel usulsüzlük kabahatleri konusunda mükellefler tarafından haklarında uygulanan cezai işlemlerin bu denli sık dava konusu edilmesine ve yapılan yargılamalarda da farklı yönde çok sayıda kararın bulunmasına sebebiyet veren unsurların başında, kanunun metninin açık, anlaşılır ve belirlilik ilkesine uygun olarak kaleme alınmamış olması gelmektedir. Kanundaki “gibi”, “benzeri”, “Hazine ve Maliye Bakanlığınca uygun görülen haller...” şeklindeki ifadelerin geniş yorumlanması, mükellef–idare ilişkisinde gereksiz ihtilafların doğmasına yol açmaktadır. Bu durum, yargı organlarının iş yükü artırarak asli görevi olan içtihat oluşturma görevini engelleyecek düzeyde bir iş yoğunluğu oluşturmaktadır (Doğrusöz, 2017).

VUK'daki vergi ceza hukukuna ilişkin hükümlerin, düzenleniş şekline bakıldığında, kanunun genel sistematikliğinden farklı ve karışık bir yapıda olduğunu söylemek mümkündür. Kanun'da yer alan vergi ceza hukukuna ilişkin hükümler Türk Ceza Kanunu'nda yer alan kavramlarla oluşturulmuş olup, bu nedenle halen pek çok konuda düzenleme eksikliği bulunmaktadır. Madde hükmünde yer alan fiillerin tam anlamıyla sınırlarının belirlenememesi ve muğlaklıkların giderilememesi yargı kararlarının da birbirleriyle çelişmesine ve gerekçelendirilememesi neden olmaktadır.

Bu karışıklığın temel sebebi ise aslında, zaman içerisinde dönemin ihtiyaçları gereğince iyi niyetli olarak kanun maddelerinde yapılan çok sayıda ekleme ve değişikliklerdir. Yapılan değişiklikler gelişi güzel bir şekilde, sistematikten uzak, kanun bütünlüğü dikkate alınmadan bir torba kanun hükmü gibi kaleme alınmıştır. Kanun sistematiki korunmadığı için birden çok fiil bir arada düzenlenmiş bu da nitelendirme ve değerlendirmeleri zorlaştırmıştır. Bu durum bazen, kanunun lafzi olarak açık hükümlerine dahi aykırı kararların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Diğer taraftan ise mahkemeler tarafından usul kurallarını içeren Kanun hükümlerinin yorum yolu ile genişletilip-daraltılması da hukuka uygun değildir. Çünkü kanun koyucu tarafından belirlenen şekil kuralları kamu düzeninden kaynaklanmakta olup, emredici hüküm niteliğindedir. Dolayısıyla söz konusu hükümler yoruma açık düzenlemeler değildir. Bu düzenlemelerin uygulamada hakkaniyete aykırı sonuçlar doğuruyor olması ayrı bir tartışmanın konusu olup, bu hususun çözümü kanun hükmünün yorum yoluyla genişletilmesi değildir. Aksi durum kanun koyucunun iradesine aykırı uygulamaların meydana gelmesine sebebiyet verecektir.

Vergi kabahatlerinde önemli bir müessese de tekerrür müessesesidir. Tekerrüre ilişkin düzenlemenin yer aldığı VUK'un 339. Maddesi vergi ziyai kabahati ve genel usulsüzlük kabahatini kapsamına almış, özel usulsüzlük kabahatini ise kapsam dışında bırakmıştır. Bu durum bazı sorunları da beraberinde getirmektedir. Hem doktrinde yer alan görüşler hem de Danıştay'ın bu yönde vermiş olduğu kararlar, özel usulsüzlük kabahatinin tekerrüre dâhil olmayacağını belirtmektedir. Ancak bazı yazarlara göre, sistematik yorumla birlikte evleviyet kuralının da dikkate alınarak özel usulsüzlük kabahatinin tekerrür müessesesi kapsamına dâhil edilmesi, yorum farklılıklarını gidererek, VUK'un 339. Maddesi'ni daha açık hale getirebilecektir (Bozdoğanoglu ve Yurtlu, 2021: 94).

Çalışmada bahsedilen, yargı kararlarındaki ikilemin giderilebilmesi ve bu sayede hukuki birliğin sağlanabilmesi için kimi zaman Danıştay tarafından İçtihadı Birleştirme Kararları çıkartılmakta, kimi zaman ise bir uyumsuzluk konusu hakkında verilmiş ve istikrar kazanmış çok sayıda mahkeme kararı üzerine ilgili kanun hükümlerinde yeni düzenlemelere gidilmektedir. Ancak bu önlemler sorunu temelden çözmekten ziyade kısa vadeli sonuçlar üretmektedir. Kalıcı ve sürekli bir çözümün ortaya konulması için ise öncelikle mevzuat hükümlerinin topyekûn olarak yeniden kaleme alınması gerekmektedir. Bu kapsamda yapılacak düzenlemelerde; kanun metinlerinin açık ve net olmasına, değişik yorumlara kapalı olmasına, gerek vergi kabahatleri gerekse vergi suçları yönünden birden fazla anlamı olan yoruma açık ifadelerin yer almamasına dikkat edilmelidir. Suç ve kabahatler belirlenirken "gibi, vb."

ibarelerinin kullanılmamasına, hangi fiillerin suç hangi fiillerin kabahat teşkil ettiğinin kanun metninde açık ve net bir şekilde belirtilmesine özen gösterilmelidir. Sonuç olarak, cezai müeyyideler içeren bir kanun hükmünün yoruma muhtaç olmaması gerekmektedir. Bu durum aynı zamanda “suçta ve cezada kanunilik” ve “öngörülebilirlik” ilkelerinin de bir gereğidir. Dolayısıyla özel usulsüzlük kabahatlerine sebebiyet veren fiillerin, belirli nitelikleri göz önünde bulundurularak basit ve anlaşılır bir şekilde yeniden tasniflenmesi ve daha basit bir sistemle yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Bu durum daha az kabahatin işlenmesine ve daha az ihtilafın ortaya çıkması sağlayacaktır.

Son olarak, dijitalleşen dünya düzeninde vergiye esas teşkil eden bilgi ve belgelerin fiziki (kağıt) ortamdan elektronik ortama aktarılmaya başlanması ile birlikte, vergi mükellefleri de vergisel yükümlülüklerini elektronik ortamda yerine getirmeye başlamışlardır. Zaman içerisinde tüm bu bilgi ve belgelerin elektronik ortama taşınması ve kayıtların elektronik olarak tutulduğu bir vergi sistemine geçiş, usulsüzlük ihlallerini de azaltabilecektir.

## 8. KAYNAKÇA

- Akçelik, A. vd. (2016). Defter ve Belgelerin İbrazi ve/veya Daireye Getirilmesi. Vergi Raporu Dergisi, 202, 26.
- Arslaner, H. (2017). Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları. Bursa: Ekin Yayınevi
- Başaran Yavaşlar, F. (2008). Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum. İstanbul Barosu Dergisi, 82(6)
- Bayraklı, H. (2006). Vergi Ceza Hukuku. 3. Baskı, Afyonkarahisar: Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları
- Bilici, N. (2020). Vergi Hukuku. 50. Baskı: Ankara, Savaş Yayınevi, Eylül.
- Bozdoğanoglu, B. ve Yurtlu, V. (2021). Kabahatlerde Tekerrür Açısından Özellikli Bir Durum: Özel Usulsüzlükler. International Journal of Public Finance, 6(1), 79-96.
- Çetinkaya, O. Vergi Ceza Hukukunun Hukuk Düzenimiz İçindeki Yeri. <http://www.cetinkaya.av.tr/2-Ajanda-vergi-ceza-hukukunun-hukuk-duzenimiz-icindeki-yeri-244>, (Erişim Tarihi: 06/12/2021).
- Doğrusöz, B. (2017). Vergi Usul Kanununun Ceza Hükümleri Başlıklı Dördüncü Bölümünün İdari Cezalar Açısından Değerlendirilmesi. Vergi Konseyi Akademik Çalışmalar, [www.vergikonseyi.org.tr](http://www.vergikonseyi.org.tr). (Erişim Tarihi: 11.10.2022).
- Doğusoy, B. (2015). Danıştay Kararları Işığında Özel Usulsüzlük Cezası. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Edizdoğan, N. ve Taş, M. (1993). Vergi Ceza Hukuku. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Ekici, İ. (2020). Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerin Defter ve Belge Muhafaza ve İbraz Mecburiyetleri. Yayımlanmış Doktora Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı
- Erginay, A. (1979). Vergi Hukuku. 8. Baskı, Ankara: Olgaç Matbaası.

- Ermenek, İ. (2000). Medeni Usul Hukukunda Şekilcilik. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 4(2), Haziran, Ankara.
- Eroğlu, O. (2013). “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Sayı: 3, 2013.
- Gözler, K. (2019). Hukuka Giriş. 6. Baskı: Bursa: Ekin Kitapevi.
- Işık, N. ve Baştuğ Gezer, A. (2012). Usulsüzlük Dereceleri ve Özel Usulsüzlükler ile Cezaları, Ankara: TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 433.
- Karakoç, Y. (2019). Vergi Ceza Hukuku. Ankara: Yetkin Yayıncılık.
- Keskin, K. S. (2013). Kanunu Bilmemek Mazeret Sayılmaz Kuralının İstisnası: Özel Usulsüzlük Kabahatlerinde İhtar Şartı. Vergi Raporu Dergisi, 166, Temmuz.
- Kızılot, Ş. ve Taş, M. (2013). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 5.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Koca, M. ve Üzülmüş, İ. (2009). Türk Ceza Hukuku: Genel Hükümler, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Metin, Y. ve Dinler, V. (2012). Devletin Cezalandırma Yetkisinin Anayasal Sınırları, Anayasa Mahkemesinin Kuruluşunun 50. Yılına Armağan (Editörler: A. ALTAN, vd.), Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları.
- Narter, R. ve Sarıcaoğlu, E. (2016). Vergilendirme Yetkisi İle Cezalandırma Yetkisi Etkileşimi: Vergi Ceza Normları, Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (YBHD), 1, Şubat.
- Oktar, A. (2012). Vergi Hukuku, 8. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Öncel, M. vd. (2002). Vergi Hukuku, 10. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öztürk, S. (2019). Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Belge Düzeni, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı.
- Pehlivan, O. (2012). Vergi Hukuku, Trabzon: Murathan Yayınevi.
- Sarı, M. A. (2020). Türk Vergi Hukuku, Ankara: Hermes Yayıncılık.
- Şenyüz, D. (2020). Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 11. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Taşdelen, A. (2010). Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 4(59).
- Türk Dil Kurumu (TDK), (2011). Türkçe Sözlük. 11. Baskı, Ankara: TDK Yayınları.
- Türkal, H. vd. (2010). Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları. Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 18(1).
- Anayasa. Mahkemesi, 03.02.2011 tarihli ve 2009/5 E.-2011/31 K. Sayılı Kararı.
- Danıştay 3. Dairesi, E. 2011/4489 K. 2015/66 T. 26.1.2015 (Lexpera, Erişim Tarihi: 10.12.2022).
- Danıştay 3. Dairesi, E. 2012/2195 K. 2016/1825 T. 29.2.2016(Lexpera, Erişim Tarihi: 05.01.2023).

Danıştay 3. Dairesi E. 2014/8972 K. 2018/1227 T. 8.3.2018 (Lexpera, Erişim Tarihi: 05.01.2023).

Danıştay 3. Dairesi E. 2019/4476 K. 2021/3229 T. 17.6.2021 (Lexpera, Erişim Tarihi: 05.01.2023).

Danıştay 4. Dairesi, E. 2016/19893 K. 2021/3186 T. 15/06/2021 (Lexpera, Erişim Tarihi: 15.12.2022).

Danıştay 4. Dairesi, E. 2016/9040 K. 2021/3653 T. 29.6.2021 (Lexpera, Erişim Tarihi: 02.06.2023).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2019/963 K. 2021/200 T. 24.2.2021 (Lexpera, Erişim Tarihi: 02.06.2023).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2022/85 K. 2023/32 T. 25/01/2023 (Lexpera, Erişim Tarihi: 02.06.2023).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E. 2021/833 K. 2023/79 T. 25/01/2023 (Lexpera, Erişim Tarihi: 09.02.2023).

Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi, 2. VDD, E. 2017/1443 K. 2017/1501 T. 23.11.2017 (Lexpera, Erişim Tarihi: 05.01.2023).

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, 2. VDD, E. 2017/2535 K. 2017/4140 T. 17.10.2017 (Lexpera, Erişim Tarihi: 05.01.2023).

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD E. 2019/3202 K. 2020/418 T. 27.02.2020 (Lexpera, Erişim Tarihi: 15.12.2022).

Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. VDD E. 2020/208 K. 2020/455 T. 19.6.2020 (Lexpera, Erişim Tarihi: 15.12.2022).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu.

5326 Sayılı Kabahatler Kanunu.

543 Sıra No'lu VUK Genel Teblięi.