

TAKVİM YILININ KAPANMASINDAN SONRA YAPILAN VERGİ İNCELEMESİYLE BELİRLENEN VERGİ KAYBINI DOĞURAN OLAYLARDAN YOLA ÇIKILARAK YIL İÇİNDE BELGE DÜZENİNE DE AYKIRI DAVRANILDIĞI YAKLAŞIMIYLA ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI KESİLEMEZ

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 03.07.2009 gün, 2008/530 E. 2009/404 k. sayılı kararı ile takvim yılı kapandıktan sonra yapılan vergi incelemesiyle belirlenen vergi kaybını doğuran olaylardan yola çıkılarak incelemeye konu yılda belge düzenine de aykırı davranıldığı yaklaşımla özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceğine karar verdi. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun karar gerekçesi şu şekilde: "*Vergi Usul Kanununun şekle ve usule aykırılıkları yaptırımı bağlayan bu düzenlemesinden önce ve 5432 sayılı Yasanın ilk yürürlüğe konulduğu tarihte bir süre uygulanmasından sonra fatura düzenlenmemesi konusunda mükellefleri caydırıcı olmak üzere gereksinme duyulması nedeniyle 1951 yılında, sözü edilen Yasaya Ek 1'inci madde olarak 5815 sayılı Yasa ile "fatura cezası" başlığı altında hüküm eklendiği de bilinmektedir. Değinen Ek 1'inci maddenin gerekçesinde, vergi uygulaması bakımından fatura almak ve vermek mecburiyetine uyulmamasının, vergi ziyayı yaratan eylemlerden olduğu için başlangıçta usulsüzlük cezası konulmadığı, ancak; vergi ziyayı takvim yılı sonunda belli olacağı için yılı içinde görülen veya saptanan faturasız işlemler için herhangi bir işlem yapılamadığı, dolayısıyla hesap döneminin kapanması ve sonucunun beklenmesi gerektiği, uygulamada bu durumun, pek çok mükellefin disiplinsiz davranmasına yol açtığı ve fatura düzenini bozacak bir kapsamda olduğu, bu sebeple faturalar hakkında bir usulsüzlük cezası konulması zorunlu görüldüğü için Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmesinin teklif edildiği belirtilmiştir.*

1961 yılında yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanununun gerekçesi bulunmamakla birlikte, 353'üncü maddenin, 2365 sayılı Yasanın 80'inci maddesiyle değiştirilmesine ilişkin madde gerekçesinde; "...günümüzde, vergi güvenliğini sağlayacak tedbirler arasında, vergilendirme döneminin kapanmasından sonra yapılacak incelemelerden çok, cari yıl içinde yapılan mali kontrollere önem verilmektedir. Suçun işlenmesinden bazen yıllarca sonra yapılmakta olan vergi incelemesi, vergi ziyayı ile ilgili delil ve izlerin çoğunlukla ortadan kalkmış olması nedeni ile ancak belli bir ölçüde etkili olabilmektedir. Oysa anında yapılacak kontrollerle, geliri doğuran olayların maddi bünyesi ile kayıtlar arasında ilişki kurulması mümkün olmakta, vergi ziyasına yol açacak suçların zamanında önlenmesi sağlanmaktadır. Mükellef idare ilişkilerinin artmasını temin eden bu kontroller bir çok halde vergi idaresinin mükellefe yardımı şeklinde de belirebilmekte böylece mükelleflerin ileride daha ağır müeyyide ve cezalara maruz kalma ihtimali de büyük ölçüde bertaraf edilmiş olmaktadır. Şüphesiz, anında yapılacak kontrollerin, belirtilen etki ve faydaları sağlayabilmesi, belli bir disiplin içinde yürütülmesi, vergi kanunlarına aykırı harekete yönelme istidadında olanların ihtar mahiyetindeki cezalarla tecziye edilmesi şartına bağlıdır.

Vergi ceza hükümlerinin yeniden düzenlenmesinde, özel usulsüzlük cezaları yukarıda kısaca belirtilen anlayış içinde ele alınmış ve bunlarda, gerekli etkiyi sağlayacak değişiklikler yapılmıştır. Bilindiği üzere, mükellefleri vergi ziyasına sebebiyet verecek muhtemel vergi suçunu işlemeye götüren yollardan başlıcaları; gider, satış ve diğer hâsılatlarla ilgili belge düzeni ve kayıt nizamına ait olarak kanunda yer alan hükümlere gerektiği şekilde riayet edilmemesi, daha genel şekilde ifadeyle, kayıtların, muameleleri bütünüyle aksettirecek tarzda tutulmamasıdır. Bu itibarla özel usulsüzlük ve bunlara ait cezaların tespitinde anılan hususların önlenmesinin ön planda tutulduğu..." belirtilmiştir. Yukarıda belirtilen ve yasa yapıcı tarafından fatura ve benzeri belgelerin alınıp verilmemesi suretiyle mükelleflerin belge düzenine aykırı davranışlarının vergi kaybı doğup doğmamasına bakılmaksızın ve vergi kaybı doğmasını önleyici biçimde yaptırımı bağlanmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla 353. madde, takvim yılının kapanmasından sonra ve zamanaşımı süresi içinde vergi incelemesiyle belirlenen ve vergi kaybı doğuran olaylardan yola çıkılarak, yılı içinde belge düzenine de aykırı davranıldığı yaklaşımla ceza kesilmesini öngören bir düzenleme içermemektedir."