# VERGİ İDARESİ GÖRÜŞLERİ VE YARGI KARARLARI IŞIĞINDA

# ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARINDAN

#  KAYNAKLANAN UYUŞMAZLIKLAR VE ÇÖZÜMLERİ

# 50 SORU 50 CEVAP

"Dünyada ölüm ve vergiler dışında hiçbir şey kesin değildir..."

Benjamin Franklin

[VERGİ İDARESİ GÖRÜŞLERİ VE YARGI KARARLARI IŞIĞINDA 1](#_Toc9857214)

[ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARINDAN 1](#_Toc9857215)

[KAYNAKLANAN UYUŞMAZLIKLAR VE ÇÖZÜMLERİ 1](#_Toc9857216)

[50 SORU 50 CEVAP 1](#_Toc9857217)

[GİRİŞ 4](#_Toc9857218)

[1.ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI NELERE UYGULANIR? YASAL DAYANAĞI NEDİR? 5](#_Toc9857219)

[2. ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARINDA ZAMANAŞIMI VAR MIDIR? 5](#_Toc9857220)

[3.VERGİ ZİYAI KESİLMİŞSE ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI DA KESİLEBİLİR Mİ? 6](#_Toc9857221)

[4. ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARI UZLAŞMA KAPSAMINDA MIDIR? 6](#_Toc9857222)

[5. ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASINDA İNDİRİM MÜMKÜN MÜDÜR? 6](#_Toc9857223)

[6.ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI HANGİ DÖNEM İÇİN UYGULANIR? 7](#_Toc9857224)

[7. ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARI KONUSUNDA VERGİ İDARESİ İLE VERGİ YARGISI UYGULAMA BİRLİĞİ İÇİNDE MİDİR? 7](#_Toc9857225)

[8.HANGİ HALLERDE ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI KESİLİR? 8](#_Toc9857226)

[9. ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARINDA VUK 353. MADDE UYGULAMASI KAPSAMINDAKİ FİİLLER NELERDİR? 8](#_Toc9857227)

[10. VUK MÜKERRER 355. MADDE UYGULAMASI KAPSAMINDAKİ FİİLLER NELERDİR? 10](#_Toc9857228)

[ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARINA İLİŞKİN EMSAL VERGİ YARGISI KARARLARI: 13](#_Toc9857229)

[1. BANKA, BENZERİ FİNANS KURUMLARI VEYA POSTA İDARELERİNCE DÜZENLENEN BELGELERLE TEVSİK EDİLME ZORUNLULUĞUNA UYULMADIĞINDA İŞLEME KONU TUTARIN % 5’İ NİSPETİNDE KESİLEN ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI HUKUKA UYGUN MUDUR? 13](#_Toc9857230)

[2.VERGİ İDARESİ GENEL TEBLİĞLE CEZA KESİLMESİNİ DÜZENLEYEBİLİR Mİ? 14](#_Toc9857231)

[3.GERİYE DÖNÜK OLARAK, İDARE TARAFINDAN RESEN MÜKELLEFİYET TESİS EDİLEN HALLERDE ÖZEL ÜSULSÜZLÜK CEZASI KESİLEBİLİR Mİ? 17](#_Toc9857232)

[4.CEZA DÜZENLEMELERİNDE SONRADAN YAPILAN DEĞİŞİKLİK MÜKELLEFLERİN LEHİNE OLARAK UYGULANABİLİR Mİ? 17](#_Toc9857233)

[5. İTİRAZİ KAYIT BULUNMAYAN TUTANAKLAR DAVACI ALEYHİNE DELİL OLARAK KULLANILABİLİR Mİ? 18](#_Toc9857234)

[6.YEDİ GÜNLÜK SÜRE GEÇİRİLDİKTEN SONRA DÜZENLENMİŞ FATURALAR İÇİN CEZA KESİLEBİLİR Mİ? 19](#_Toc9857235)

[7.BELGE DÜZENLEMEME FİİLİ TÜM UNSURLARIYLA TESPİT EDİLMEDEN CEZA KESİLEBİLİR Mİ? 20](#_Toc9857236)

[8.BAŞKASI NEZDINDE DÜZENLENEN TUTANAĞA DAYALI OLARAK MÜKELLEF HAKKINDA CEZA KESILEBİLİR Mİ? 21](#_Toc9857237)

[9.İNCELEME ELEMANI TARAFINDAN İSTENİLEN DEFTER VE BELGELERİN SÜRESİNDE TESLİM EDİLMEMESİ HANGİ DURUMDA CEZAYI GEREKTİRMEZ? 23](#_Toc9857238)

[10. FİİL TÜM UNSURLARIYLA TESPİT EDİLMEDEN CEZA KESİLMİŞSE BU CEZA MAHKEMECE İPTAL EDİLİR Mİ? 24](#_Toc9857239)

[11.HUKUKA UYGUN DÜZENLENMEDİĞİ ANLAŞILAN SÖZLEŞMELER NEDENİYLE CEZALI TARHIYAT YAPILABİLİR Mİ? 27](#_Toc9857240)

[12. SOMUT TESPİTLER İÇERMEYEN TUTANAĞA İSTİNADEN ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI KESİLMESİ MÜMKÜN MÜDÜR? 29](#_Toc9857241)

[13.MALİYET HESAPLARINI 7/A SEÇENEĞİNE GÖRE TUTMASI GEREKİRKEN, 7/B SEÇENEĞİNE GÖRE TUTAN MÜKELLEFE ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI KESİLEBİLİR Mİ? 30](#_Toc9857242)

[14. NOTER SATIŞ SENEDİ İLE NİHAİ TÜKETİCİDEN SATIN ALINAN OTOMOBİL İÇİN GİDER PUSULASI DÜZENLENMEMESİ ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASINA SEBEP OLUR MU? 32](#_Toc9857243)

[15. MÜKELLEFLER ALEYHİNE YÜKÜMLÜLÜK GETİREN DÜZENLEMELER NE ZAMAN UGYULANIR? 33](#_Toc9857244)

[16.SİGORTA ARACILIK ŞİRKETLERİNCE, BA FORMU VERİLMEMESİ HANGİ DURUMDA CEZAYI GEREKTİRİR? 33](#_Toc9857245)

[17. SEVK İRSALİYESİNE FİİLİ SEVK TARİHİ VE SAATİ YAZILMAMASI ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASINA SEBEP OLUR MU ? 34](#_Toc9857246)

[18.KARGO ŞİRKETİ ELEMANINCA İMZALANAN TUTANAK ESAS ALINARAK MÜKELLEFE CEZA KESİLEBİLİR Mİ? 35](#_Toc9857247)

[19.HESAP DÖNEMİ KAPANDIKTAN SONRA YAPILAN TESPİT İLE MÜKELLEFLER ADINA ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI KESİLMESİ MÜMKÜN MÜDÜR? 37](#_Toc9857248)

[19. TEK BİR TESPİT TUTANAĞI İLE BİRDEN FAZLA CEZA KESİLEBİLİR Mİ? 41](#_Toc9857249)

[20.FATURADA TARİH BULUNMAMASI, 353. MADDEDE ÖNGÖRÜLEN ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASINI GEREKTİR Mİ? 41](#_Toc9857250)

[21. VUK MÜK. 355. MADDESİNE İSTİNADEN KESİLEN CEZALARDA YAZILI BİLDİRİM ŞARTI ARANIR MI? 42](#_Toc9857251)

[22.RANDIMAN ESASINA GÖRE YAPILAN DEĞERLEME SONUCU ENVANTER YAPILARAK DÜZENLENMESİ GEREKEN BELGELERİN BULUNMADIĞI KABUL EDİLEREK ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI KESİLEBİLİR Mİ? 42](#_Toc9857252)

[23.SATIŞIN KİME YAPILDIĞINA İLİŞKİN BİR TESPİT OLMAKSIZIN ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI KESİLMESİ MÜMKÜN MÜ? 43](#_Toc9857253)

[24. VARSAYIM VEYA KIYAS YOLUYLA CEZA KESİLMESİ VERGİ HUKUKUNDA MÜMKÜN MÜDÜR? 43](#_Toc9857254)

[25. HUKUKİ YORUMA DAYALI OLAN VE İLGİLİ MEVZUAT HÜKÜMLERİNİN YORUMLANMASINI GEREKTİREN HALLERDE ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASININ KALDIRLMASI İSTEMİNE YÖNELİK TALEP, VERGİ USUL KANUNU'NDA BELİRTİLEN VERGİ HATALARI KAPSAMINDA YER ALIR MI? 44](#_Toc9857255)

[ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARINA DAİR BAZI ÖZELGELER 44](#_Toc9857256)

[1.SERBEST MESLEK KAZANÇ DEFTERİNİN İŞ YERİNDE BULUNDURULMASI CEZA KESİLMESİNİ GEREKTİRİR Mİ ? 45](#_Toc9857257)

[2.ŞUBE İŞ YERİNDE GÜNLÜK MÜŞTERİ LİSTESİ BULUNDURULMASI ZORUNLU MUDUR? 45](#_Toc9857258)

[3.VERGİ KİMLİK NUMARASINA ARANMAKSIZIN YAPILAN İŞLEM NEDENİYLE NOTERLER CEZA İLE MUHATAP OLUR MU? 46](#_Toc9857259)

[4.BASİT USULE TABİ MÜKELLEFLER HANGİ HALLERDE E ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASINA MUHATAP OLUR? 47](#_Toc9857260)

[5. DAR MÜKELLEFİN GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI BEYANLARINDA CEZA KESİLMEMESİ İÇİN NELERE DİKKAT EDİLMELİDİR? 48](#_Toc9857261)

[6. BA VE BS BİLDİRİM FORMLARININ SÜRESİNDE VERİLMEMESİ HALİNDE HER BİR FORM İÇİN AYRI AYRI ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI KESİLEBİLİR Mİ? 48](#_Toc9857262)

[7. TASFİYE DÖNEMİ BEYANNAMELERİNİN ELEKTRONİK ORTAMDA VERİLMEMESİ NEDENİYLE VERGİ USUL KANUNUNUN MÜKERRER 355 İNCİ MADDESİNE GÖRE ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI KESİLİR Mİ? 49](#_Toc9857263)

[8. OFF-SHORE HESAPLARINDAN MENKUL SERMAYE İRADİ ELDE EDEN MÜKELLEFLERİN FAİZ GELİRLERİNE AİT BİLGİLERİNİ VERMEYEN, İLGİLİ BANKA ŞUBESİNE CEZA KESİLEBİLİR Mİ? 50](#_Toc9857264)

[9. KİRA KONTRATLARININ YENİDEN DÜZENLENİP İBRAZ EDİLMESİNİN İSTENİLMESİ, VERGİ USUL KANUNUNUN 148 İNCİ MADDESİNDE BELİRTİLEN BİLGİ İSTENİLMESİ KAPSAMINA GİRER Mİ? 51](#_Toc9857265)

[10. TASFİYEYE GİREN KURUM İÇİN HANGİ DURUMDA TASFİYE MEMURU ADINA ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI KESİLEBİLİR? 52](#_Toc9857266)

[11. MÜKELLEFLERİN ZORUNLULUK KAPSAMINDAKİ DÜZENLEMESİ GEREKEN ASIL BELGE OLAN E-FATURANIN YERİNE KAĞIT ORTAMINDA BİR FATURA DÜZENLENSE HALİNDE CEZA UYGULANIR MI? 52](#_Toc9857267)

[12. SEVK İRSALİYESİNİN TAŞITTA BULUNDURULMASI ZORUNLU MUDUR? 54](#_Toc9857268)

[13. ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZ FİŞLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİNİN YANLIŞ GÖSTERİLMESİ CEZA UYGULANMASINA SEBEP OLUR MU? 55](#_Toc9857269)

[14.FATURANIN İŞYERİNDE BULUNDURULMAMASI DURUMUNDA CEZA UYGULANIR MI? 55](#_Toc9857270)

[15. YOL DENETİMLERİ SIRASINDA “DUR İKAZI”NA UYMAYAN ARAÇLAR HAKKINDA DÜZENLENEN TUTANAKLARIN CEZA UYGULAMASINA ETKİSİ NEDİR? 56](#_Toc9857271)

[SONUÇ 58](#_Toc9857272)

# GİRİŞ

Her idari sistem, kurallara uymayan yükümlüler için bir takım müeyyideler öngörür. Vergi, kamu gücü kullanılarak gerçek ve tüzel kişilerden alınan mali yükümlülük olduğu için bu yükümlülüğe uymayanlar hakkında ceza uygulamasına gidileceği tabiidir.

Cezaların kanuni olması ilkesi gereği, yasal olarak düzenlenmeyen hususlarda mükellefler için cezai yaptırım uygulanamaz. Bu nedenle, vergi kanunlarında yer verilen cezalarının mükellefler hakkında tatbik edilebilmesi mümkündür. Örneğin sadece idari bir düzenleme olan genel tebliğlere dayalı olarak ceza kesilemez.

Vergi cezaları, Vergi Usul Kanununun Dördüncü Kitabında düzenlenmiştir. VUK’nun 331. maddesinde, vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenlerin, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılacakları hükme bağlanmıştır.

VUK’nun Dördüncü Kitabının birinci bölümünde vergi ziyaı cezaı, ikinci bölümünde usulsüzlük cezaları, üçüncü bölümde de kaçakçılık suçları ve cezaları düzenlenmiştir.

Özel usulsüzlük cezaları, aslında VUK’nun Dördüncü Kitabının ikinci bölümünde düzenlenen usulsüzlük cezaları kapsamındaki cezalardır.

Özel usulsüzlük cezaları, vergiye ilişkin bazı ödevlerin yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi halinde sorumlular ve mükellefler hakkında VUK’da belirlenen miktar ve oranlarda uygulanan cezalardır.

Bu çalışmada, özel usulsüzlük cezaları konusu, vergi idaresi uygulamaları ve yargı kararları esas alınarak incelenmeye çalışılacaktır. Vergi alanı oldukça karmaşık düzenlemelerle dolu olduğu, mükellef, meslek mensupları ve uygulayıcılar arasında birçok yorum ve görüş farklılığı olduğu yadsınamaz bir durumdur. Çalışmamızda, sadece özel usulsüzlük cezaları etraflıca incelenmiş konuya ilişkin yaygın uygulamalar somut örneklerle ifade edilmeye çalışılmıştır.

Tüm hukuki konularda olduğu gibi özel usulsüzlük cezaları uygulamalarında da yorum farklılıkları olmaktadır. Somut örneklerden de anlaşılacağı üzere özellikle vergi idaresi ve vergi yargısının konuya bakışlarında bir takım farklılıklar bulunmaktadır.

## 1.ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI NELERE UYGULANIR? YASAL DAYANAĞI NEDİR?

 Özel usulsüzlük cezaları, vergiye ilişkin bazı ödevlerin yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi halinde sorumlular ve mükellefler hakkında VUK’da belirlenen miktar ve oranlarda uygulanan cezalardır.

 VUK'nun 353 ve mükerrer 355'inci maddelerin de yer alan özel usulsüz cezaları miktarları VUK'nun 414'üncü maddesi ile verilen yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı'nca yeniden değerleme oranında artırılarak Resmi Gazete'de yayınlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile ilan edilmektedir.

## 2.  **ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARINDA ZAMANAŞIMI VAR MIDIR?**

 Özel usulsüzlük cezaları, VUK’nun 353, 355 ve mükerrer 355. Maddelerinde düzenlenmiştir. Ayrıca, VUK 374 ve 376. maddelerinde ceza kesmede zamanaşımı ve cezalarda indirim hususları düzenlenmiştir.

“Ceza Hükümleri”, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) Dördüncü Kitabı içinde “Genel Esaslar” (md. 331-343), “Vergi Cezaları” (md. 344-363) ve “Vergi Cezasının Kesilmesi, Ödenmesi ve Kalkması” (md. 364-Ek md. 12) olmak üzere üç kısımda düzenlenmiştir.

 VUK 374 maddesine göre, 353 ve mükerrer 355 nci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl içinde kesilmeyen cezalar zamanaşımına uğrar. Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur.

## 3.VERGİ ZİYAI KESİLMİŞSE ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI DA KESİLEBİLİR Mİ?

VUK’un 336. maddesi gereğince cezayı gerektiren tek bir fiil ile vergi ziyaı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa, bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir. Genel usulsüzlükler için geçerli olan bu kural, özel usulsüzlük cezaları için geçerli değildir. Zira, VUK’un 353. maddesinin sondan bir önceki fıkrasında, maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyaı da meydana geldiği takdirde bu ziyaın gerektirdiği vergi cezalarının ayrıca kesileceği ve bu cezalar hakkında 336. madde hükmünün uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, özel usulsüzlük cezası ve vergi ziyaı cezası ayrı ayrı uygulanacaktır.

## 4. ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARI UZLAŞMA KAPSAMINDA MIDIR?

7103 sayılı Kanun’un 15. maddesiyle 213 sayılı Kanun’un ek 11. maddesinde yapılan değişiklikle usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır. Bu değişiklik 27.03.2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

## 5. ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASINDA İNDİRİM MÜMKÜN MÜDÜR?

 VUK 374 maddesine göre, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden artakalan vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının yarısı indirilir. Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

## 6.ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI HANGİ DÖNEM İÇİN UYGULANIR?

Cezalar fiilin işlendiği tarihteki hadler üzerinden uygulanır. Bunun için ilgili fiilin başlaması yeterli olmayıp, tekemmül etmiş olması gerekir. Örneğin, defter ve belge ibraz etmeme suçu; 15 günlük süre verilen durumlarda defter ve isteme yazısının tebliğini izleyen günün başından itibaren onbeşinci günün tatil saatinin bitiminde oluşmaktadır. Buna göre Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 355. maddesinde defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi fiili için öngörülen özel usulsüzlük cezası, bu suçun oluştuğu tarihi içine alan takvim yılı için öngörülen tutar olmalıdır.[[1]](#footnote-1)

## 7. ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARI KONUSUNDA VERGİ İDARESİ İLE VERGİ YARGISI UYGULAMA BİRLİĞİ İÇİNDE MİDİR?

Uygulamada yargı yerleri ile vergi idaresi arasındaki görüş farklılıklarının en belirgin olduğu yerlerden birisi de özel usulsüzlük cezaları konusudur. Ne var ki, yargı yerleri arasında da içtihat farklılıkları olduğu gibi özellikle Danıştay içtihatlarında da değişiklikler olabilmektedir.

Bunun en bariz örneği, VUK 353. maddesine istinaden kesilen özel usulsüzlük cezalarında görülmüştür. Vergi dava dairelerinin dahi yerleşik içtihadı olan “tek bir tutanak ile belge sayısı kadar değil de belge nevi kadar ceza kesilebileceği yönündeki” içtihat bir anda değişmiştir. Ayrıca, özel usulsüzlük cezaları yönünden kabul edilen “dönemsellik ilkesi”nden çok kısa sürede dönüldüğü görülmüştür. Bu görüşlerde, elbette yeni seçilen Danıştay üyelerinin daha önce görev yaptıkları kurum, kişisel görüşleri gibi birçok faktör önemlidir. Bu konudaki yeni bir endişe ise 2016 yılı itibarıyla faaliyete geçen 7 bölge idare mahkemesi arasındaki içtihat farklılıkları olacaktır.

## 8.HANGİ HALLERDE ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI KESİLİR?

Özel usulsüzlük cezaları, VUK’nun 353, 355 ve mükerrer 355. Maddelerinde düzenlenmiştir. Bu nedenle, bu cezaları üç başlık halinde inceleyebiliriz.

## 9. ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARINDA VUK 353. MADDE UYGULAMASI KAPSAMINDAKİ FİİLLER NELERDİR?

Hangi fillere özel usulsüzlük cezası kesileceği ağırlıklı olarak, Vergi Usul Kanununun 353. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi ceza hukukunda kıyas yasağı olduğu için yasa maddesinde sayılmamış fiiller için açık yetki verilmemiş durumlarda idari işlemlerle özel usulsüzlük cezası kesilmesi mümkün değildir.

1 . Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi ya da bu Kanunun 227 nci ve 231 inci maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

2. Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin, gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin veya elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlendiğinin tespiti ya da bu belgelerin bu Kanunun 227 nci maddesine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

3. 232 nci maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilir. (Şu kadar ki, bu cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespitin vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılması şarttır.)

4. Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tespit için özel usulsüzlük cezası kesilir.

5. Muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesilir.

6. Bu Kanunun 8 inci maddesinin son fıkrası uyarınca (vergi kimlik numarası zorunluluğu) getirilen mecburiyete uymaksızın işlem yapanlara her bir işlem için özel usulsüzlük cezası kesilir.

7. Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine özel usulsüzlük cezası kesilir.

8. 4358 sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığının belirleyeceği standartlarda, araçlarla (yazı, manyetik ortam, disket, mikrofilm, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirmeyenler hakkında lira özel usulsüzlük cezası kesilir.( Ceza kesilenler, ödedikleri ceza için fiilleri ile ceza kesilmesine neden olan kişilere rücu edebilirler. )

9. (Bu Kanununun 127 nci maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına özel usulsüzlük cezası kesilir.

 VUK 355. MADDE UYGULAMASI:

 Damga Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kâğıt için tahsil edilmeyen Damga Vergisi üzerinden maktu vergilerde % 50, nispî vergilerde % 10 oranında özel usulsüzlük cezası kesilir.

## 10. VUK MÜKERRER 355. MADDE UYGULAMASI KAPSAMINDAKİ FİİLLER NELERDİR?

Bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257, mükerrer 257 nci madde ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi hükmüne uymayanlar için cezalar

 VUK’nun 86,148,149,150,256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci maddesi ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil);

 1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.000 (1.370 TL)Türk Lirası,

 2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basıt usulde tespit edilenler hakkında 500 (690 TL) Türk Lirası,

 3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 250 (340 TL) Türk Lirası,

 Özel usulsüzlük cezası kesilir.

 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 Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır. Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz.

1-VUK’nun 86. Maddesi: Komisyonlarca bu hükümlere göre istenilen bilgileri vermiyenler ve bilirkişiliği kabul ettikleri halde gerekli incelemeleri yapmıyanlar hakkında özel usulsüzlük cezası kesilir.

2- VUK’nun 148. Maddesi: Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların istiyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.

3- VUK’nun 149. Maddesi: Kamu idare ve müsseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzelkişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar.

4- VUK’nun 150. Maddesi: Ölüm vakıalarının ve intikallerin bildirilmesi.

5- VUK’nun 256. Maddesi: Defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti.

6- VUK’nun 257. Maddesi: Vergi inceleme ve kontrolları ile gayrimenkullerin rayiç bedelinin tespiti sırasında, mükellefler tarafından yerine getirilmesi zorunlu ödevler.

7- VUK’nun mükerrer 257. Maddesi:

- Defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğu,

- Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

- Tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususu,

- Bilgi verme zorunluluğu,

- Vergi levhası konusu,

- Vergi güvenliğini sağlama amacı,

- Elektronik ticarete ilişkin usul ve esaslar,

8- Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi, muhtasar ve prim hizmet beyannamesi zorunluluğu

# ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARINA İLİŞKİN EMSAL VERGİ YARGISI KARARLARI:

## BANKA, BENZERİ FİNANS KURUMLARI VEYA POSTA İDARELERİNCE DÜZENLENEN BELGELERLE TEVSİK EDİLME ZORUNLULUĞUNA UYULMADIĞINDA İŞLEME KONU TUTARIN % 5’İ NİSPETİNDE KESİLEN ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI HUKUKA UYGUN MUDUR?

Örnek Karar:

 “Özet: İşyeri kira ödemelerinin banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik edilme zorunluluğuna uyulmadığı gerekçesiyle kesilen özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması talebiyle açılan davada, itiraz konusu kuralın Anayasa’ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme (vergi mahkemesi), 5228 sayılı Kanun’un 10. maddesiyle, 213 sayılı VUK’un mükerrer 355. maddesine eklenen dördüncü fıkrada yer alan ***“...bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere...”*** hükmünün iptali için başvurmuş; Anayasa Mahkemesi söz konusu hükmün Anayasa’ya aykırı olmadığına ve itirazın **reddine** karar vermiştir.

“Kanun’un mükerrer 257. maddesiyle Maliye Bakanlığı’na mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirme yetkisi verilmiştir. Hukuki işlemlere konu olan ve işlemin karşı tarafına mal, hizmet ya da kullanma karşılığı olarak transfer edilen tutarın doğru belirlenmesi, vergi matrahının tespiti açısından büyük önem arz etmektedir. Kanun koyucu tahsilat ve ödemeler açısından belge ile tevsik zorunluluğu öngörerek, ticari işlemler ve finansal hareketlerin taraflarının izlenmesini, vergiyi doğuran olayların mali kurumların kayıt ve belgeleri yardımıyla tespit edilmesini, vergi kayıp ve kaçağının önlenebilmesini ve böylece kamu düzeninin bir unsuru olan mali düzenin korunmasını amaçlamıştır.

 Kanun koyucu, tahsilat ve ödemelerin belge ile tevsiki zorunluluğuna uyulmaması halinde bu zorunluluğa uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için işleme konu tutarın % 5’i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesileceğini hükme bağlamakla birlikte kesilecek cezanın bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmayacağını itiraz konusu kural ile öngörmüştür. Böylece belge ile tevsik zorunluluğuna uyulmaması halinde işleme konu tutarın % 5’i oranında kesilecek ceza tutarının işlem tutarının düşük olduğu hallerde yeterince caydırıcı olmayabileceği ve mükelleflerin ceza tutarını katlanılabilir varsayarak finans hareketlerini kayıt dışı bırakabilecekleri öngörülerek itiraz konusu kural ile tevsik zorunluluğuna aykırı eylemin işlenmesini önlemeye yönelik caydırıcı bir tedbir alınmıştır.

 Vergi matrahının doğru saptanarak kavranabilmesi ve vergi kayıp ve kaçağının önlenerek mali düzenin korunması, mükelleflere tahsilat ve ödemelere ilişkin finansal hareketlerin belge ile tevsiki zorunluluğu yüklenerek etkin kontrol altında tutulmasına ve bu zorunluluğa uyulmaması halinde kesilecek cezanın caydırıcı nitelik taşımasına bağlı olduğundan, itiraz konusu kural ile ceza miktarının tayininde işlem tutarının % 5’ine tekabül eden ceza miktarının aynı madde uyarınca kesilecek cezalardan az olamayacağının öngörülmesinin, bu kural ile ulaşılmak istenen amaç yönünden elverişsiz ve gereksiz olduğundan söz edilemez.

 Diğer yandan, Kanun’un mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrasında mükelleflerin 213 sayılı Kanun’da gösterilen ekonomik büyüklük ölçütlerine göre belirlenen sınıflarına göre kademeli şekilde ceza miktarında belirlemeye gidilmektedir. Bu nedenle, itiraz konusu kuralla öngörülen yaptırım ile cezaların caydırıcılık fonksiyonunun sağlanması amacı arasında makul bir orantı bulunmadığı söylenemez. Bu yönüyle, itiraz konusu kural ölçülü olduğu gibi adalet ve hakkaniyet ilkelerine de aykırı değildir.”[[2]](#footnote-2)

## 2.VERGİ İDARESİ GENEL TEBLİĞLE CEZA KESİLMESİNİ DÜZENLEYEBİLİR Mİ?

Örnek Karar:

Özet: Sınırları kanunla belirlenmiş bir yetkiye dayanmaksızın düzenleyici işlem olan genel tebliğ ile suç ve ceza ihdas edilemez. Ceza hukukunu uygulamakla görevli yargı organın da kanunlarda belirlenen suç ve cezaların kapsamını yorum yoluyla genişletemez.

“Dava konusu Tebliğin "Ceza Hükümleri" başlıklı 9'uncu maddesinde, elektronik tebligat sistemine dahil olması zorunlu olanlardan bu Tebliğ ile getirilen yükümlülüklere uymayanlar için Kanunun 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddeleri uyarınca, Kanunun mükerrer 355'inci maddesindeki cezai müeyyidenin uygulanacağı; ceza uygulaması sonrasında re’sen oluşturulan internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresinin gerçek kişilerde mükellefe, tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde doğrudan kanuni temsilcisine tebliğ edileceği ve elektronik tebligat adreslerine tebligat gönderimine başlanılacağı düzenlemelerine yer verilmiştir.

Anayasanın 38'inci maddesinin birinci fıkrasında, "Kimse, ... kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılamaz" ifadesiyle "suçta kanunilik"; üçüncü fıkrasında da "ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri, ancak kanunla konulur" ifadesiyle de "cezada kanunilik" ilkeleri güvence altına alınmıştır. Anayasada öngörülen "suçta ve cezada kanunilik ilkesi", insan hak ve özgürlüklerini esas alan bir anlayışın öne çıktığı günümüzde, ceza hukukunun da temel ilkelerinden birini oluşturmaktadır. Anayasaya paralel şekilde 5326 sayılı Kabahatler Kanununun "Kanunilik İlkesi" başlıklı 4'üncü maddesinde hangi fiillerin kabahat oluşturduğunun, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriğinin, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabileceği; kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarının, ancak kanunla belirlenebileceği kurala bağlanmıştır.

Suçta ve cezada kanunilik ilkesi, hukuk devletinin kurucu unsurlarındandır. Kanunilik ilkesi, genel olarak bütün hak ve özgürlüklerin düzenlenmesinde temel bir güvence oluşturmanın yanısıra, suç ve cezaların belirlenmesi bakımından özel bir anlam ve öneme sahip olup, bu kapsamda kişilerin kanunen yasaklanmamış veya yaptırıma bağlanmamış fiillerden dolayı keyfi bir şekilde suçlanmaları ve cezalandırılmaları önlenmekte, buna ek olarak, suçlanan kişinin lehine olan düzenlemelerin geriye etkili olarak uygulanması sağlanmaktadır. (AYM, B. No: 2013/849, 15/4/2014, § 32).

Kamu otoritesinin ve bunun bir sonucu olan ceza verme yetkisinin keyfi ve hukuk dışı amaçlarla kullanılmasının önlenebilmesi, kanunilik ilkesinin katı bir şekilde uygulanmasıyla mümkün olabilir. Bu doğrultuda, kamu otoritesini temsil eden yasama, yürütme ve yargı erklerinin, bu ilkeye saygılı hareket etmeleri; suç ve cezalara ilişkin kanuni düzenlemelerin sınırlarının, yasama organı tarafından belirgin bir şekilde çizilmesi, yürütme organının sınırları kanunla belirlenmiş bir yetkiye dayanmaksızın, düzenleyici işlemleri ile suç ve ceza ihdas etmemesi, ceza hukukunu uygulamakla görevli yargı organın da kanunlarda belirlenen suç ve cezaların kapsamını yorum yoluyla genişletmemesi gerekir. (B. No: 2013/849, 15/4/2014, § 32)

Vergi dairelerince düzenlenen ve muhataplarına 213 sayılı Kanun hükümlerine göre tebliği gereken evrakın, Gelir İdaresi Başkanlığı aracılığıyla elektronik ortamda tebliğ edilmesi ile ilgili usul ve esasları belirlemek amacıyla getirilen davaya konu Tebliğin ceza hükümlerine ilişkin bölümünde bu Tebliğ ile getirilen yükümlülüklere uymayanlar için Kanunun 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddeleri uyarınca, Kanunun mükerrer 355'inci maddesindeki cezai müeyyidenin uygulanacağı yolunda düzenleme yapılmışsa da mükerrer 355'inci maddede, 107/A maddesinden bahsedilmemektedir. 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddelerde de Tebliğin getiriliş amacıyla doğrudan bağlantılı durumlar düzenlenmemiştir. Bu durumda, davalı idare tarafından sınırları kanunla belirlenmiş bir yetkiye dayanmaksızın düzenleyici işlem ile suç ve ceza ihdas edilmiş olması karşısında Tebliğin söz konusu düzenlemelerinin "Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi"ne aykırılık teşkil ettiği açıktır. Ayrıca, 213 sayılı Kanuna 107/A maddesinin eklenmesine ilişkin 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısının 7'nci maddesiyle ilgili olarak komisyon raporunda, bu maddede tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirme konusunda na yetki verildiği ancak, bu zorunluluğa uymayanlara ne tür ceza kesileceği konusunda tasarıda bir belirleme yer almadığı, bu nedenle Vergi Usul Kanununun mükerrer 355’inci maddesinin 1'inci fıkrasına 107/A madde numarası eklenerek belirleme yapılması gerektiği yolunda düşülen muhalefet şerhi de yapılan tespiti destekler mahiyettedir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kısmen kabulü ile Danıştay Dördüncü Dairesinin 23.5.2017 gün ve E:2015/9443, K:2017/4748 sayılı kararının, dava konusu Tebliğin, "Ceza Hükümleri" başlıklı 9'uncu maddesi yönünden davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına; 9'uncu maddesi dışında kalan bölümler yönünden davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasına karşı yapılan temyiz isteminin reddine, yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 8.11.2017 gününde oyçokluğuyla karar verildi.”[[3]](#footnote-3)

## 3.GERİYE DÖNÜK OLARAK, İDARE TARAFINDAN RESEN MÜKELLEFİYET TESİS EDİLEN HALLERDE ÖZEL ÜSULSÜZLÜK CEZASI KESİLEBİLİR Mİ?

Örnek Karar:

Özet: İdari işlemle, geriye dönük olarak tesis edilen mükellefiyet dayalı olarak ceza kesilemez.

“Geçmiş dönemleri kapsayacak şekilde vergi mükellefiyet tesisi halinde, mükellefiyetin tesis edildiği tarihe kadar ki dönemler için beyanname vermesi hukuken ve fiilen mümkün olmayan davacı adına beyanname verme yükümlülüğünün ihlali nedeniyle ceza kesilemeyeceği …”[[4]](#footnote-4)

Örnek Karar:

Özet: Geriye dönük olarak idari işlemlerle mükellefiyet tesis edilen durumlarda beyanname verilmesi fiilen mümkün değildir.

“Geçmiş dönemleri kapsayacak şekilde vergi mükellefiyet tesisi halinde, mükellefiyetin tesis edildiği tarihe kadar ki dönemler için beyanname vermesi hukuken ve fiilen mümkün olmayan davacı adına beyanname verme yükümlülüğünün ihlali nedeniyle özel usulsüzlük ceza kesilemeyeceği….”[[5]](#footnote-5)

## 4.CEZA DÜZENLEMELERİNDE SONRADAN YAPILAN DEĞİŞİKLİK MÜKELLEFLERİN LEHİNE OLARAK UYGULANABİLİR Mİ?

Örnek 1:

Özet: Sonradan yapılan cezaya ilişkin değişikliklerde mükelleflerin lehine olan hükümler uygulanır.

“Bu durumda, ceza kesilmesini gerektirecek bir düzenlemenin sonraki idari işlemle ortadan kaldırıldığı anlaşıldığından ve ceza kesilmesine dayanak alınan 213 sayılı VUK'nun 353/1. maddesinde kâğıt ortamında düzenlenen bu faturalar hiç düzenlenmemiş sayılacağına dair bir düzenleme bulunmadığından, dava konusu özel usulsüzlük cezasında hukuka uyarlık bulunmamıştır.”[[6]](#footnote-6)

## 5. İTİRAZİ KAYIT BULUNMAYAN TUTANAKLAR DAVACI ALEYHİNE DELİL OLARAK KULLANILABİLİR Mİ?

Özel usulsüzlük cezasını gerektirecek fiilin tespitinin vergi dairesince düzenlenen tutanağa dayalı olarak yapılan hallerde, bu tutanaklar ilgili mükellef tarafından da imzalanır. Somut durumun tespiti için bu tutanaklar çok önemlidir. Zira, tutanağı imzalayan mükelleflerin varsa itirazi şerhlerinin tutanağa geçirilmesini isteme hakları vardır. Şayet, itirazi şerh düşülmeden imzalanan bir tutanak varsa, bu tutanak davacı aleyhine delil olarak kullanılabilmektedir.

Örnek :

Özet: Davacı nezdinde düzenlenen ve itirazi kayıt bulunmayan tutanaklar davacı aleyhine delil niteliğindedir.

“Davacı nezdinde düzenlenen ve itiraz şerhi yer almadan imzalandığı anlaşılan tutanak davacı hakkında hüküm doğurucu nitelikte olduğu anlaşılmaktadır.

Söz konusu tutanak ile ilgili dönemde satışı yapılan araçların adetleri, plaka no.ları açık bir şekilde tespit edilmiş olup, yapılan satışlar için fatura düzenlenmediği somut olarak belirlenmiştir.

Buna göre, yapılan satışlar nedeniyle fatura düzenlenmediği somut olarak tespit edildiği anlaşıldığından 213 sayılı Yasa'nın 353/1.maddesi gereğince kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka aykırılık olmadığı sonucuna varılmaktadır.”[[7]](#footnote-7)

## 6.YEDİ GÜNLÜK SÜRE GEÇİRİLDİKTEN SONRA DÜZENLENMİŞ FATURALAR İÇİN CEZA KESİLEBİLİR Mİ?

Örnek :

Özet: Yedi günlük süre geçirildikten sonra da olsa tespit tarihinde faturalar düzenlenmiş olduğundan ceza kesilemez.

“213 sayılı Vergi Usul Kanununun 231/5.fıkrasında “fatura malın teslim edildiği tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir, bu süre içinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır” hükmü yer almaktadır.

 Yukarıda anılan 231.maddede yedi gün içinde faturanın düzenlenmesi gerekliliğinden bahsedilmiş ancak fatura düzenlememe sebebiyle ceza kesilmesini gerektiren özel usulsüzlük cezasına ilişkin maddede de faturanın alınmadığı ve verilmediğinin açıkça tespit edilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Vergi hukukunun genel ilkelerinden olan, gerçek mahiyetinin araştırılması ilkesi de göz önüne alındığında her ne kadar yedi günlük süre geçirildikten sonra faturalar düzenlenmiş ise de, olayda 353/1.madde gereğince ceza kesilmesini gerektiren düzenlememe fiili oluşmamıştır. Olaydaki durum geç düzenlemedir.

Buna göre, verilen hizmete ilişkin olarak süresinde fatura ya da herhangi bir belge düzenlenmediğinin tespit edilmesi nedeniyle ceza kesildiği anlaşılmakta ise de; davacıya düzenlenen faturalar dikkate alındığında kesilen cezada hukuka uyarlık bulunmamaktadır.”[[8]](#footnote-8)

Örnek :

Özet: Yedi günlük süre geçirildikten sonra da olsa tespit tarihinde faturalar düzenlenmiş olduğundan ceza kesilemez.

“Davacı hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu ve ekleri incelendiğinde, davacının sahte fatura kullandığı, bir kısım kontör satışlarının gerçek olmayıp, faiz geliri elde etmeyi gizleme amacıyla yapıldığından bahisle tarhıyat önerilmiş ise de, vergi inceleme elemanı tarafından kontör satışı yapıldığı ya da kredi kartından çekim yapıldığı belirlenen hiç bir kişinin ifadesine başvurulmadığı, bu kişilerin ifadeleriyle de faiz geliri elde edildiğine ilişkin iddianın ispatına çalışılmadığı, dolayısıyla vergi incelemesinin eksik yapıldığı sonucuna varılmıştır.

Buna göre, davacının faiz karşılığı borç para verdiğine ilişkin tespitin somut ve varsayımdan uzak bir şekilde tespit edilmesi gerekirken eksik incelemeye dayalı olarak kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.”[[9]](#footnote-9)

## 7.BELGE DÜZENLEMEME FİİLİ TÜM UNSURLARIYLA TESPİT EDİLMEDEN CEZA KESİLEBİLİR Mİ?

Örnek :

Özet: Belge düzenlememe nedeniyle ceza kesilebilmesi için fiilin tüm unsurlarıyla tespit edilmesi gerekmektedir.

“Davacı nezdinde düzenlenen tutanak, hakkında hüküm doğurucu nitelikte olmakla beraber yapılan tespitin özel usulsüzlük cezası kesilmesi için yeterli olup olmadığının irdelenmesi gerekmektedir. Genel ceza hukuku ilkeleri doğrultusunda ceza kesilebilmesi için fiilin tüm unsurlarıyla oluşması gerekmekte olup bu ilke özel usulsüzlük cezaları için de geçerlidir. Dolayısıyla 353/1.madde uyarınca ceza kesilebilmesi için hizmetin kime verildiği, ne zaman ve ne kadar verildiğinin açıkça tespit edilmesi gerekir. Aksi halde cezayı gerektiren fiil tüm unsurlarıyla oluşmadığından ceza da kesilemeyecektir.

Yapılan tespit herhangi bir defter, belge vs. incelemesi gibi somut bir tespite dayanmadığı gibi yapılan satış karşılığında fatura düzenlenmediği tespit edildiği halde kime, ne zaman ve ne miktarda satış yapıldığı yönünden hiç bir belirleme yapılmadığı ve cezayı gerektiren fiilin tüm unsurlarıyla oluşmadığı göz önüne alındığında kesilen özel usulsüzlük cezasının hukuka uygun olmadığı sonucuna varılmaktadır.”[[10]](#footnote-10)

## 8.BAŞKASI NEZDINDE DÜZENLENEN TUTANAĞA DAYALI OLARAK MÜKELLEF HAKKINDA CEZA KESILEBİLİR Mİ?

Örnek :

Özet: Başkası nezdinde düzenlenen tutanak davacıyı bağlayıcı olmayacağından, başkası nezdinde düzenlenen tutanağa dayalı olarak mükellef hakkında ceza kesilemez.

“213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 127.maddesinde, "yoklamadan maksadın, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek olduğu belirtilmiş, 131. maddesinde de; yoklama neticelerinin tutanak mahiyetinde olan yoklama fişine geçirileceği, bu fişlerin yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihleneceği, bulunursa nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamına imza ettirileceği, bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyetin fişe yazılacağı ve yoklama fişinin polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu durumda, ……Turizm Ticaret A.Ş. Nezdinde düzenlenen tutanağa istinaden davacı adına özel usulsüzlük cezası kesilmişse de; başkası nezdinde düzenlenen tutanağın davacıyı bağlayıcı olmayacağından, başkası nezdinde düzenlenen konusu tutanağa dayalı olarak ceza kesilmesinde hukuki isabet görülmemiştir.”[[11]](#footnote-11)

Örnek Karar:

Özet: Somut olay hakkında başkaca veri bulunmaksızın sırf başkası nezdinde düzenlenen tutanağa dayalı olarak mükellef hakkında ceza kesilemez.

“213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257 nci maddesi ile Maliye Bakanlığı'na, mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğu getirme ve zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirleme yetkisi verilmiş olup, bu konuya ilişkin olarak 320 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile konuya ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Aynı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinin 5228 sayılı Kanunun 10 uncu maddesiyle eklenen dördüncü fıkrasında ise, 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 belirtilmiştir. Kanun'un 127nci maddesinde, "Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir." denilmiş olup, 131 'inci maddesinde ise "Yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan "yoklama fişine "geçirilir. Bu fişler yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılana veya yetkili adamına imza ettirilir; bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyet fişi yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır." hükmü mevcuttur.

İncelenen olayda, ... Otel Turizm İşletme Ticaret Limited Şirketi yetkilisi nezdinde düzenlenen 22.9.2005 günlü ve 72221 nolu tutanak ile bu şirketin davacı ... Tur Basın Yayın ve Ticaret Limited Şirketi'ne bir kısım ödemelerini nakit olarak elden yaptığı tespit edilerek, davacı adına tahsilat için öngörülen usullere uymadığı iddiasıyla dava konusu özel usulsüzlük cezası kesilmiştir.

Sözkonusu tutanak davacı nezdinde değil, bir başka şirket yetkilisi nezdinde düzenlendiği için davacıyı ilzam etmesi ve davacı nezdinde yapılmış başka bir tespit bulunmadan bu tutanağa dayanılarak ceza kesilmesi mümkün değildir.

Bu durumda, bir başka şirket yetkilisi nezdinde düzenlenen tutanak esas alınarak davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezasında kanuna uygunluk bulunmadığından, cezanın kaldırılmasına ilişkin Mahkeme kararında sonucu itibariyle hukuka aykırılık görülmemiştir.

Bu nedenle, temyiz isteminin reddine, İstanbul 6. Vergi Mahkemesi 3.10.2006 günlü ve E:2006/269,K:2006/1988 sayılı kararının yukarıda belirtilen gerekçeyle onanmasına 26.9.2007 gününde oyçokluğuyla karar verildi.”[[12]](#footnote-12)

## 9.İNCELEME ELEMANI TARAFINDAN İSTENİLEN DEFTER VE BELGELERİN SÜRESİNDE TESLİM EDİLMEMESİ HANGİ DURUMDA CEZAYI GEREKTİRMEZ?

Örnek Karar:

Özet: Mücbir sebep hali olmaksızın ibraz zorunluluğa uymama cezayı gerektirir.

“Defter ve belgelerin herhangi bir mücbir sebep olmaksızın inceleme elemanına ibraz edilmemesi nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezası hukuka uygundur.”[[13]](#footnote-13)

Örnek Karar:

Özet: Davacının defter ve belgelerini mücbir sebep nedeniyle ibraz edemediğinin kabulü gereken hallerde kesilen özel usulsüzlük cezası hukuka uygun değildir.

“213 sayılı Vergi Usul Kanununun 373. maddesinde yer alan “Bu Kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilemeyeceği” hükme bağlanmıştır.

Dava dosyasının incelenmesinden, davacının 2003 ve 2004 yıllarına ilişkin defter ve belgelerinin aracından çalındığını ileri sürerek başvurduğu Kadıköy 4. Asliye Hukuk Mahkemesi’nce söz konusu defter ve belgelerin zayi olduğunun davacı tarafından kanıtlandığı gerekçesiyle zayi belgesi verilmesine karar verildiği anlaşılmıştır.

Bu durumda, yukarıda anılan 213 sayılı Yasa’nın 373. maddesi hükmü uyarınca, davacının defter ve belgelerini mücbir sebep nedeniyle ibraz edemediğinin kabulü gerektiği sonucuna varıldığından, kesilen vergi ziyaı cezası ile özel usulsüzlük cezasının terkini icap etmektedir.

Açıklanan nedenlerle davalı idare temyiz isteminin reddine, davacı temyiz isteminin ise vergi aslına ilişkin kısmının reddine, vergi ziyaı cezası ile özel usulsüzlük cezasına ilişkin kısmının kabulüne, Vergi Mahkemesinin kararının, vergi aslına ilişkin hüküm fıkrasının onanmasına, vergi ziyaı cezası ile özel usulsüzlük cezasına ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına, oybirliği ile karar verildi.”[[14]](#footnote-14)

## 10. FİİL TÜM UNSURLARIYLA TESPİT EDİLMEDEN CEZA KESİLMİŞSE BU CEZA MAHKEMECE İPTAL EDİLİR Mİ?

Örnek Karar:

Özet: Ceza kesilmesini gerektirecek fiilin tüm unsurlarıyla tespit edilmesi gerekir.

“Uyuşmazlıkta özel usulsüzlük cezası kesilmesini öngören ve bu cezanın kesilmesine dair koşulları düzenleyen maddede belirtilen unsurların bir arada gerçekleşmediğinden davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezasında yasal isabet görülmediği …..”[[15]](#footnote-15)

Örnek Karar:

Özet: İdari cezalar için de geçerli olan cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılamayacağı yolundaki ceza hukuku ilkesi gereğince varsayım ya da kıyas yoluyla ceza uygulanması olanağı bulunmadığı.

“213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 232 nci maddesinde; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin, birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere ve vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunların da fatura almak zorunda oldukları, ayrıca sayılan kişiler dışında kalan ve belli bir bedeli aşan emtia satışı ve yaptıkları iş karşılığında ya da istenmesi halinde bu miktarın altındaki satış ve işler için de fatura vermek zorunda oldukları öngörülmüştür. Aynı Kanunun 353 üncü maddesinin 1 nci 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, herbir belge için 10.000.000 liradan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nisbetinde özel usulsüzlük cezası kesileceği öngörülmüştür.

Bu madde uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için öncelikle maddede sayılan belgelerin düzenlenmediğinin, kullanılmadığının ve bulundurulmadığının saptandığına ilişkin hukuken geçerli bir tespitin mevcut olması gerekmektedir.

Davacının işlemlerinin incelenmesi sonucu davacının fatura düzenlemediği, eksik fatura düzenlediği ve faturasız satılan emtia için fatura alınmadığı ileri sürülerek özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Özel usulsüzlük cezası kesilmesine dayanak oluşturan inceleme raporunda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında öngörülen nitelikte bir tespit yapılmamıştır. İnceleme raporunda davacının zirai alet satışında bulunduğu kişilerden bazılarının ifadelerine başvurulmuş olup, bu ifadelerde satın alınan emtianın yılı, fiyatı konusunda kesin bilgilere rastlanılmamıştır. İnceleme elemanınca bazı satışlarla ilgili olarak ise sadece Sivrihisar İcra Müdürlüğü'nden alınan bilgiler doğrultusunda yapılan icra takiplerine konu senetlerdeki rakamlar dikkate alınmıştır. Bu tespitler davacının satışları dolayısıyla fatura düzenlemediği, eksik fatura düzenlediğini ve emtia alımında fatura almadığını gösterecek nitelikte değildir. Bu durumda idari cezalar için de geçerli olan cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılamayacağı yolundaki ceza hukuku ilkesi gereğince varsayım ya da kıyas yoluyla ceza uygulanması olanağı bulunmadığından davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezasında isabet görülmemiştir.

Bu nedenle, Danıştay Başsavcılığının kanun yararına temyiz isteminin kabulü ile Eskişehir Bölge İdare Mahkemesinin 22.2.2005 günlü ve E:2005/18, K:2005/78 sayılı kararının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51 nci maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak koşulu ile bozulmasına, kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığı ile Danıştay Başsavcılığı'na gönderilmesine ve Resmi Gazete'de yayımlanmasına 22.11.2006 gününde oybirliğiyle karar verildi.”[[16]](#footnote-16)

## 11.HUKUKA UYGUN DÜZENLENMEDİĞİ ANLAŞILAN SÖZLEŞMELER NEDENİYLE CEZALI TARHIYAT YAPILABİLİR Mİ?

Örnek Karar:

Özet: Usulüne uygun olarak düzenlenmeyen sözleşme nedeniyle cezalı tarhıyat yapılamaz.

“Dosyanın incelenmesinden; davacının, işlemlerinin incelenmesi sonucunda, konut satışı dolayısıyla alıcılar ile birlikte düzenleyip imzaladığı sözleşmelere ait damga vergisi yükümlülüğünü yerine getirmediğinin tespit edildiğinden bahisle, 2004 yılının değişik dönemleri için salınan damga vergisine, kesilen vergi zıyaı cezasına ve aynı yıl için kesilen özel usulsüzlük cezasına dair işlemlerin iptali istemiyle açılan davada, Mahkemece, davanın damga vergisine ve vergi zıyaı cezasına ilişkin kısmının reddedildiği anlaşılmıştır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun l'inci maddesinin birinci fıkrasında; bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu; ikinci fıkrasında; bu kanundaki kağıtlar teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerini geçen bir işaret konulmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade ettiği hükme bağlanmış; Kanuna ekli (1) sayılı Tablonun, "I. Akitlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünde de, belli parayı ihtiva eden kağıtlardan, mukavelenamelerin, taahhütnamelerin ve temliknamelerin binde 7,5 oranında damga vergisine tabi olduğu açıklanmıştır.

Bu düzenlemelerden; damga vergisinin, kişiler tarafından imzalanan kağıtlara, Devletçe, herhangi bir hususu ispat ve belli etme gücü tanınmasının karşılığı olduğu; dolayısıyla, bu güce sahip bulunmayan; daha açık olarak, bir hususu ispat ve belli edici nitelik taşımayan kağıtların damga vergisine tabi tutulamayacağı anlaşılmaktadır. Bu bakımdan; dosyadaki uyuşmazlığın çözümü, davacı tarafından alıcılar ile birlikte düzenlenip imzalanan kat tahsis sözleşmelerinin açıklanan şekilde hukuki değer taşıyıp taşımadıklarının belirlenmesine bağlı bulunmaktadır.

4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 705'inci maddesi mülkiyetinin kazanılmasının tescille olacağı öngörüldükten sonra, aynı Kanunun 706'ncı maddesinin birinci fıkrasında, taşınmaz mülkiyetinin devrini amaçlayan sözleşmelerin geçerli olmasının, resmi şekilde düzenlenmiş bulunmalarına bağlı olduğu hükmüne yer verilmiş; 2644 sayılı Tapu Kanununun 26'ncı maddesinin olay tarihinde yürürlükte olan biçiminde de, mülkiyete müteallik resmi senetlerin, tapu sicil muhafızları veya memurları tarafından düzenleneceği belirtilmiş; 1512 sayılı Noterlik Kanununun 60'ncı maddesinde ise, gayrimenkul satış vaadi sözleşmesinin yapılması noterlerin görevleri arasında sayılmıştır.

Görüldüğü üzere; taşınmaz mülkiyetinin devrini konu edinen sözleşmeler, ancak resmi şekilde yapılmak koşuluyla hukuki değere sahip bulunmaktadır. Sözleşmenin resmi şekilde yapıldığının kabulü ise, tapu sicil görevlilerince veya noter tarafından düzenlenmiş olmasıyla mümkündür. Dolayısıyla; olayda olduğu gibi, taraflar arasında hariçte düzenlenen mülkiyet devrini amaçlayan sözleşmelerin, ispat ve belli etme gücünün varlığından söz edilmesine hukuki olanak yoktur.

Bu itibarla; ortada, Damga Vergisi Kanununun yukarıda sözü edilen l'inci maddesi anlamında vergiye tabi kağıt bulunmadığından; dava konusu tarh ve ceza kesme işlemleriyle, vergi mahkemesi kararının aksi yolda verilen temyize konu hüküm fıkrasında hukuka uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenle, temyiz isteminin kabulüne; mahkeme kararının davanın kısmen reddi yolundaki hüküm fıkrasının bozulmasına; … oyçokluğu ile karar verildi.”[[17]](#footnote-17)

## 12. SOMUT TESPİTLER İÇERMEYEN TUTANAĞA İSTİNADEN ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI KESİLMESİ MÜMKÜN MÜDÜR?

Örnek Karar:

Özet: Somut tespitleri içermeyen tutanağa istinaden kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uygunluk yoktur.

“213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 23l'inci maddesinde malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükmüne yer verildiği, şikayet dilekçesi üzerine davacı şirket müdürü nezdinde düzenlenen 26.10.2004 tarihli yoklama tutanağında, davacının, S.S. ... Konut Yapı Kooperatifiyle yapılan inşaat taahhüt sözleşmesinin 18.6.2004 tarihinde kooperatif tarafından tek taraflı olarak feshedildiği, bu sözleşme uyarınca kooperatife yapılan iş karşılığı tahsil edilen KDV dahil 485.828.087.759 lira tahsilatı için fatura düzenlenmediğinin tespiti üzerine şirket adına, 213 sayılı Yasanın 353'üncü maddesinin l'inci fıkrasının l'inci bendi uyarınca %10 nispetinde özel usulsüzlük cezası kesildiği, dava konusu edilen bu cezanın dayanağı tutanakta, yapılan inşaat taahhüt işi karşılığı kooperatiften tahsil edildiği belirtilen tutarın hangi tarih ya da tarihlerde tahsil edildiği hususunda bir saptamanın bulunmadığı, yoklama memurlarının mükellefiyetle ilgili günlük olay, kayıt ve mevzuları araştırma yetkisi bulunduğu, geçmiş dönem hesap ve işlemlerini inceleyemeyecekleri, bu nedenle ödemelerin hangi tarihlerde yapıldığı hususunda somut tespitleri içermeyen tutanağa istinaden kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uygunluk bulunmadığı...”[[18]](#footnote-18)

## 13.MALİYET HESAPLARINI 7/A SEÇENEĞİNE GÖRE TUTMASI GEREKİRKEN, 7/B SEÇENEĞİNE GÖRE TUTAN MÜKELLEFE ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI KESİLEBİLİR Mİ?

Örnek Karar:

Özet: Uyuşmazlık döneminde maliyet hesaplarını 7/A seçeneğine göre tutması gerekirken, 7/B seçeneğine göre tuttuğu tespit edildiğinden, 213 sayılı Kanunun 353/6 ncı maddesine göre kesilen özel usulsüzlük cezası hukuka uygundur.

“213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353/6 ncı maddesinde; bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve malî tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesileceği hükmüne yer verilmiştir.

1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile bu Tebliğ ekinde yer alan Muhasebe Usul ve Esasları, 1.1.1994 tarihinden itibaren zorunlu olarak uygulanmak üzere, 26.12.1992 tarih ve Mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Gerek bu Tebliğde, gerek daha sonra yayımlanan çeşitli tebliğler ile yapılan değişikliklerle, bir önceki yıl aktif toplamı veya net satışlar toplamı esas alınarak, maliyet hesaplarının hangi esaslara göre tutulacağı açıklanmıştır. Bu kapsamda maliyet hesaplarının "fonksiyon esasına" göre izlendiği 7/A, "çeşit esasına" göre izlendiği 7/B seçenekleri hakkında açıklamalara yer verilmiştir. 19.12.2000 günlü ve 24265 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 10 seri no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde de sözkonusu hadler miktar itibarıyla yeniden belirlenmiş, Tebliğin son bölümünde ise bu Tebliğde yer alan parasal hadlerin, takip eden yıllarda Maliye Bakanlığınca ayrıca bir belirleme yapılmadığı takdirde, her yıl bir önceki yıl için Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tespit edilen yeniden değerleme oranında artırılarak uygulanacağı ifade edilmiştir.

İnceleme raporunda, davacının 2002 yılı aktif toplamı itibarıyla uyuşmazlık döneminde maliyet hesaplarını 7/A seçeneğine göre tutması gerekirken, 7/B seçeneğine göre tuttuğu tespit edildiğinden, 213 sayılı Kanunun 353/6 ncı maddesine göre kesilen özel usulsüzlük cezası hukuka uygun olup, bu cezayı, hangi yönden muhasebe standartlarına ve tek düzen hesap planına uyulmadığı yönünde yapılmış somut bir tespit bulunmadığı gerekçesiyle kaldıran Vergi Mahkemesi kararında yasal isabet bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, bozma kararı üzerine verilecek kararda; Vergi Usul Kanununun olay tarihinde yürürlükte olan 4369 sayılı kanunla değişik 344 üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi ziyaı cezası kesilmesine ve bu cezanın hesaplanmasına dair düzenlemenin iptaline ilişkin Anayasa Mahkemesinin 20.10.2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6.1.2005 günlü ve E:2001/3, K:2005/4 sayılı kararının dikkate alınacağı ve davalı İdarece davacının amortismana yönelik işlemlerinin 2004 ve izleyen yıllar itibarıyla buna göre düzeltileceği de tabiidir.

Açıklanan nedenlerle, davalı İdarenin temyiz isteminin kabulüyle, Ankara 3.Vergi Mahkemesinin 10.7.2006 günlü ve E:2006/65, K:2006/1142 sayılı kararının cezalı kurumlar vergisi ile aslı aranmayan geçici vergi nedeniyle kesilen vergi ziyaı cezasına ilişkin kısmının bozulmasına oyçokluğuyla, özel usulsüzlük cezasına ilişkin kısmın bozulmasına ise oybirliğiyle 11.6.2008 gününde karar verildi.”[[19]](#footnote-19)

## 14. NOTER SATIŞ SENEDİ İLE NİHAİ TÜKETİCİDEN SATIN ALINAN OTOMOBİL İÇİN GİDER PUSULASI DÜZENLENMEMESİ ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASINA SEBEP OLUR MU?

Örnek Karar:

Özet: Ticaret ve serbest meslek erbabı veya vergiden muaf esnaf olarak kabulü mümkün bulunmayan nihai tüketicilerden, altın ve mücevher gibi kıymetli eşya niteliği taşımayan araç alımında gider pusulası düzenlenmesi zorunluluğundan söz edilemeyeceğinden, noter satış senedi ile nihai tüketiciden satın alınan otomobil için gider pusulası düzenlenmediğinden bahisle kesilen özel usulsüzlük cezasında kanuna uyarlık bulunmaz.

“213 sayılı Kanun’un 353. maddesinin 1. bendinde ise fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağlardan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların herbirine her bir belge için, kanunda öngörülen miktardan az olmamak üzere, belgelere yazılması gereken meblağın % 10’u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesileceği kurala bağlanmıştır.

Dava konusu özel usulsüzlük cezası, nihai tüketiciden noter satış senedi ile alınan araç için gider pusulası düzenlenmediğinin tespiti üzerine, 213 sayılı Kanun’un 353. maddesinin 1. bendi uyarınca kesilmiştir.

Davacı şirketin, noter satış senediyle satın aldığı otomobilin, 213 sayılı Kanun’un 234. maddesinde belirtilen altın, mücevher gibi kıymetli eşya niteliği taşımadığının ve aracın satıcısının vergiden muaf esnaf olmadığının tartışmasız olduğu olayda, alım satıma konu araçla ilgili olarak gider pusulası düzenlemesi zorunluluğundan söz edilemeyeceğinden, ulaştığı aksi yöndeki yargıyı hükme esas alarak davayı reddeden vergi mahkemesi kararının onanmasına ilişkin karara karşı yapılan karar düzeltme isteminin reddi yolundaki bölge idare mahkemesi kararının bozulması gerekmiştir.”[[20]](#footnote-20)

## 15. MÜKELLEFLER ALEYHİNE YÜKÜMLÜLÜK GETİREN DÜZENLEMELER NE ZAMAN UGYULANIR?

Örnek Karar:

Özet: Yapılan yasa değişikliği ile getirilen yükümlülükler yürürlük tarihinden sonraki olay ve fiillere uygulanabilir.

“213 sayılı Yasa’nın mükerrer 355. maddesinin, 5904 sayılı Kanun’un 22. maddesiyle eklenen ve 01.08.2009 tarihi itibariyle yürürlüğe giren değişiklikten önceki ve olay tarihindeki hükmüne göre, yükümlüler adına anılan maddeye göre ceza uygulanabilmesi için, mükellefe Kanuna aykırı olan hareketinin yazılı olarak bildirilmiş olması ve bu yazılı uyarıya karşın mükellefiyetle ilgili ödevin yerine getirilmemiş olmasına bağlı olduğu, öte yandan kanunların geriye yürümezliği ilkesi uyarınca 5904 sayılı Kanun’un 22. maddesiyle eklenen ve 01.08.2009 tarihinde uygulamaya giren değişikliğin, ancak bu tarihten sonraki fiillere ve olaylara uygulanabilecek nitelikte olduğu.”[[21]](#footnote-21)

## 16.SİGORTA ARACILIK ŞİRKETLERİNCE, BA FORMU VERİLMEMESİ HANGİ DURUMDA CEZAYI GEREKTİRİR?

Örnek Karar:

Özet: Sigorta aracılık şirketlerince, Ba formu vermesini gerektirecek mal ve hizmet alışlarının olmaması durumunda Ba formuyla bildirimde bulunması gerekmez.

“Davacı şirket adına 2007 ila 2010 yıllarına ait Ba formlarını elektronik ortamda süresinde verilmemesi nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 355. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarına karşı dava açılmıştır.

Yukarıdaki yasal düzenlemelerin değerlendirilmesinden, sigorta aracılık şirketlerinin mal ve hizmet alımları varsa bunlara ait bildirimi Ba formu ile yapmaları gerekmekte ise de olayda, davacının Ba formu vermesini gerektirecek mal ve hizmet alışlarının olduğu yönünde davalı idarece herhangi bir tespitin yapılmaması karşısında Ba formlarını verme yükümlülüğünden söz edilemeyeceğinden davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezalarında hukuka uygunluk görülmemiş olup Vergi Mahkemesi kararının, özel usulsüzlük cezalarının 1.000 liralık kısmı yönünden davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasının bozulması gerekmiştir.”[[22]](#footnote-22)

## 17. SEVK İRSALİYESİNE FİİLİ SEVK TARİHİ VE SAATİ YAZILMAMASI ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASINA SEBEP OLUR MU ?

Örnek Karar:

Özet: Sevk irsaliyesine fiili sevk tarihi ve saati yazılmaması üzerine kesilen özel usulsüzlük cezasındaki yasal isabetsizlik hakkında.

“İrsaliyeli faturaların şekline ilişkin düzenlemeyi ise Maliye Bakanlığı yayınlamış olduğu 211 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapmıştır. Söz konusu tebliği ile irsaliyeli faturayı düzenleyenin adı, ticarî unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, malın nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı ile nereye ve kime gönderildiği; müşterinin adı, ticarî unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, faturanın seri ve müteselsil sıra numarası, düzenleme tarihi ve saati ile anlaşmalı matbaa ile ilgili bilgilere yer verileceği, bu bilgilerin eksik olması hâlinde irsaliyeli fatura' nın hiç düzenlenmemiş sayılacağı belirtilmiştir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 4108 sayılı kanunun 8. maddesiyle değişik ikinci fıkrasında , ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti hâlinde, her bir belge için özel usulsüzlük cezası kesileceği öngörülmüştür.

Bu madde uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için öncelikle maddede sayılan belgelerin düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının belirlenmesi ve bu belgeleri düzenlemeyenin, kullanmayanın ve bulundurmayanın saptandığına ilişkin hukuken geçerli bir tespitin mevcut olması gerekmektedir. Cezaî yaptırıma bağlanmış olan bir fiilin tüm unsurları ile oluşmuş bulunduğu saptanmadıkça faile ceza uygulanamayacağı yolundaki genel ceza hukuku ilkesi idarî cezalar için de geçerli bulunmaktadır.

Birtakım eksikliklerle hiç düzenlenmemiş sayılan belgelerin 353'üncü maddeye göre özel usulsüzlük cezasına konu edilmesinde hukuka uyarlık yoktur”[[23]](#footnote-23)

## 18.KARGO ŞİRKETİ ELEMANINCA İMZALANAN TUTANAK ESAS ALINARAK MÜKELLEFE CEZA KESİLEBİLİR Mİ?

Örnek Karar:

Özet: Davacı şirketin yetkili adamı olarak kabul edilmesi mümkün bulunmayan kargo şirketi elemanınca imzalanan tutanağın yukarıda yer verilen kanun maddesinde öngörülen usule uygun düzenlenmemesi nedeniyle davacıyı bağlamayacağı.

“213 sayılı Vergi Usul Kanununun 131 inci maddesinde yoklama neticelerinin tutanak mahiyetinde olan "yoklama fişine" geçirileceği, bu fişlerin yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihleneceği, bulunursa nezdinde yoklama yapılana veya yetkili adamına imza ettirileceği bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyetin fişe yazılacağı ve yoklama fişinin polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılacağı belirtilmiştir.

Davacı adına 13.8.2008 tarihli tutanağa dayanılarak müşterisine kargo şirketi aracılığıyla sevk ettiği bir kısım emtia için sevk irsaliyesini araçta bulundurmaması nedeniyle ceza kesilmiş olup davacı şirketin yetkili adamı olarak kabul edilmesi mümkün bulunmayan kargo şirketi elemanınca imzalanan tutanağın yukarıda yer verilen kanun maddesinde öngörülen usule uygun düzenlenmemesi nedeniyle davacıyı bağlamayacağı, bu nedenle söz konusu tutanağa dayanılarak kesilen cezada hukuka uygunluk bulunmadığından özel usulsüzlük cezasına karşı açılan davayı reddeden Bölge İdare Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir.”[[24]](#footnote-24)

Örnek Karar:

Özet: Kargo görevlisi şirket yetkilisi olmadığından, Kanun’da öngörülen usullere uygun düzenlenmeyen “yoklama fişine” dayanılarak kesilen özel usulsüzlük cezasında isabet bulunmamaktadır.

“Tutanak, nezdinde yoklama yapılana yani yükümlüye, tüzel kişilerde ise kanuni temsilcilere, bunların bulunmaması durumunda ise yetkili adamına imzalatılmalıdır. Ancak, bu usullere uyularak düzenlenen tutanaktan dolayı ceza kesilmesi mümkündür. Olayda ise tutanağı imzalayan kişi kargo şirketinin bir çalışanı olup, davacı şirket adına hareket etme, karar alma yetkisinin bulunmadığı açıktır. Diğer yandan söz konusu tutanak şirket temsilcisinin bulunmadığı yolunda bir kayıt da taşımamaktadır. Yükümlüler açısından cezai müeyyidenin uygulanması için yoklama neticelerinin Kanun’da öngörülen işlemler yapılarak tutanak mahiyetinde olan “yoklama fişi” niteliğine dönüştürülmesi gerekliliği dava konusu olayda yerine getirilmemiştir. Ayrıca söz konusu emtianın taşımasını gerçekleştiren şirket tarafından düzenlenen faturanın yoklama sırasında araçta bulundurulduğu dikkate alındığında kanun koyucunun sevk irsaliyesi düzenlenmesindeki mal hareketi takip etme ve belgesiz mal naklini engelleme yolundaki amacının de gerçekleştiği görülmektedir. Bu durumda Kanun’da öngörülen usullere uygun düzenlenmeyen “yoklama fişine” dayanılarak kesilen özel usulsüzlük cezasında isabet bulunmamaktadır”[[25]](#footnote-25)

19.HESAP DÖNEMİ KAPANDIKTAN SONRA YAPILAN TESPİT İLE MÜKELLEFLER ADINA ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI KESİLMESİ MÜMKÜN MÜDÜR?

 Aşağıda gerekçesini vereceğimiz karardan anlaşılacağı gibi, dönemsellik ilkesi gereği hesap dönemi kapandıktan sonra ceza kesilemeyeceği görüşü yargı yerlerince kabul edilmişti. Ancak gerek Danıştay gerekse vergi mahkemeleri sonradan bu içtihattan dönmüştür.

Örnek Karar:

Özet: Hesap dönemi kapandıktan sonra dönemsellik ilkesi gereği mükellefler adına özel usulsüzlük cezası kesilemez.

“Vergi Usul Kanununun, vergi kanunlarının uygulanması ve ispatı düzenleyen 3’üncü maddesinin (A) bendinde, “vergi kanunu” tabirinin bu kanun ile bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade ettiği kurala bağlandıktan sonra ikinci fıkrada; vergi kanunu hükümlerinin lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği ve lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunları hükümlerinin, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı göz önünde tutularak uygulanması öngörülmüştür.

Vergi Usul Kanununun vergi cezalarına ayrılmış İkinci Kısmının Birinci Bölümü vergi ziyaı cezasına, İkinci Bölümü Usulsüzlüklere, Üçüncü Bölümü ise hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak vergi suç ve cezalarına ilişkindir. Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmamasının yaptırıma bağlandığı 353’üncü maddede; bu yaptırımın uygulanmasını gerektiren eylemin, yapıldığı vergilendirme döneminden sonraki zaman diliminde ve özellikle eylemin vergi kaybı yaratmasından sonra da uygulanıp uygulanmayacağı konusunda bir açıklık bulunmamaktadır. Her ne kadar maddenin sondan bir önceki fıkrasında; takvim yılı kapanmadan önce katma değer vergisi veya geçici vergi beyannamelerinde hasılatın noksan bildirilmesinden dolayı tahakkukun gecikmesinden doğan vergi kayıpları için uygulanabileceği anlaşılan ve maddede yazılı özel usulsüzlükler sonucunda vergi ziyaı da meydana geldiğinde, bu kaybın gerektirdiği vergi cezalarının ayrıca kesileceği düzenlenmişse de; tersine durumlarda ve özellikle takvim yılının kapanmasından sonra belirlenen ve vergi kaybı bulunan her olayda ilgililere ayrıca özel usulsüzlük cezası da kesileceği yolunda bir düzenleme yapılmamıştır. Vergilendirme döneminin kapanmasından sonra yapılan vergi incelemeleriyle bir kısım hasılatın veya kimi işlemlerin kayıt ve beyan dışı bırakıldığının saptanmasından dolayı, vergilendirme döneminde yasanın şekle ve usule ilişkin kurallarına da aykırı davranılmış olduğu çıkarımıyla özel usulsüzlük cezası kesilmesine olanak bulunup bulunmadığının, yukarıda belirtilen nedenle ve Vergi Usul Kanununun 3’üncü maddesinin (A) bendindeki düzenleme gereğince özel usulsüzlükler ve cezalarının öngörülmüş amacı ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözetilerek belirlenmesi gereklidir.

Yürürlükte kaldığı 31.12.1980 tarihine kadar uygulanan ve 4.1.1961 tarihinde kabul edilen, 10, 11 ve 12 Ocak 1961 günlü ve 10703, 10704 ve 10705 sayılı Resmi Gazete’lerde yayımlanarak, 1.1.1961 tarihinde yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanununun, 30.12.1980 tarihinde kabul edilen, 31.12.1980 günlü ve mükerrer 17207 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak 1.1.1981 tarihinde yürürlüğe giren 2365 sayılı Yasa ile değişmeden önceki 353’üncü maddesinde ilk kez, fatura ve benzeri evrak vermeyen ve almayanların cezası olarak ve özel usulsüzlük cezası adı altında yapılan düzenlemede de yer aldığı üzere özel usulsüzlük cezası, şekle ve usule aykırılıkların yaptırımıdır.

Vergi Usul Kanununun şekle ve usule aykırılıkları yaptırıma bağlayan bu düzenlemesinden önce ve 5432 sayılı Yasanın ilk yürürlüğe konulduğu tarihte bir süre 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. Değinilen Ek 1’inci maddenin gerekçesinde, vergi uygulaması bakımından fatura almak ve vermek mecburiyetine uyulmamasının, vergi ziyaı yaratan eylemlerden olduğu için başlangıçta usulsüzlük cezası konulmadığı, ancak; vergi ziyaı 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 ziyaı 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 ziyaına yol açacak suçların zamanında önlenmesi sağlanmaktadır. Mükellef idare ilişkilerinin artmasını temin eden bu kontroller bir çok halde vergi idaresinin mükellefe yardımı şeklinde de belirebilmekte böylece mükelleflerin ilerde daha ağır müeyyide ve cezalara maruz kalma ihtimali de büyük ölçüde bertaraf edilmiş olmaktadır. Şüphesiz, anında yapılacak kontrollerin, belirtilen etki ve faydaları sağlayabilmesi, belli bir disiplin içinde yürütülmesi, vergi kanunlarına aykırı harekete yönelme istidadında olanların 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 ziyaına sebebiyet verecek muhtemel vergi suçunu işlemeye götüren yollardan başlıcaları; gider, satış ve diğer hasılatlarla ilgili belge düzeni ve kayıt nizamına ait olarak kanunda yer alan hükümlere gerektiği şekilde riayet edilmemesi, daha genel şekilde ifadeyle, kayıtların, muameleleri bütünüyle aksettirecek tarzda tutulmamasıdır. Bu itibarla özel usulsüzlük ve bunlara ait cezaların tespitinde anılan hususların önlenmesinin ön planda 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 yaptırıma bağlanmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla 353’üncü madde, takvim yılının kapanmasından sonra ve zamanaşımı süresi içinde vergi incelemesiyle belirlenen ve vergi kaybı doğuran olaylardan yola çıkılarak, yılı içinde belge düzenine de aykırı davranıldığı yaklaşımıyla ceza kesilmesini öngören bir düzenleme içermemektedir.

2005 vergilendirme dönemine ilişkin işlemleri incelenen davacı adına, hesap döneminin kapanmasından sonra 4.12.2006 tarihinde düzenlenen vergi inceleme raporunda bir kısım emtia alımlarında belge almadığı ve bir kısım emtia satışında fatura düzenlemediği sonucuna ulaşılarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi maddenin öngörülüş amacına uygun düşmediğinden, davanın reddine ilişkin ısrar kararında yargılama usulüne ve hukuka uygunluk görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle; İzmir 2. Vergi Mahkemesinin 18.3.2009 günlü ve E:2009/452, K:2009/ 370 sayılı ısrar kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda karşılanacağından yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 23.10.2009 gününde oyçokluğu ile karar verildi.”[[26]](#footnote-26)

## 19. TEK BİR TESPİT TUTANAĞI İLE BİRDEN FAZLA CEZA KESİLEBİLİR Mİ?

Örnek Karar:

Özet: Tek tespite dayalı olarak, ancak tek bir ceza kesilebilir.

“Bu durumda, ceza kesilmesine dayanak alınan tutanakta aynı nitelikte birden fazla belgenin düzenlenmemesine ilişkin her bir mal için ayrı ayrı tespit olmayıp tek tespit bulunduğundan sadece tek bir tespite bir ceza yani 149,00 TL özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekirken, kesilen (149,00 x 39)=5.811,00 TL özel usulsüzlük cezasında yasal isabet görülmemiştir.” [[27]](#footnote-27)

## 20.FATURADA TARİH BULUNMAMASI, 353. MADDEDE ÖNGÖRÜLEN ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASINI GEREKTİR Mİ?

Örnek Karar:

Özet: Faturada tarih bulunmaması, 353. maddede öngörülen özel usulsüzlük cezasını gerektirmez.

“Vergi Usul Kanunu’nun söz konusu 353. maddesinin birinci fıkrasına göre özel usulsüzlük cezasının kesilebilmesi için madde hükmünde sayılan belgelerin verilmemiş ve alınmamış olduğunun saptanması gereklidir. Zira cezayı gerektiren fiillerin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılamayacağı yolundaki genel ceza hukuku ilkesi karşısında varsayım ya da kıyas yoluyla ceza kesilmesi mümkün olmamaktadır. Hadisede davacının yaptığı satıştan dolayı fatura vermediği tespit edilmediğine göre, anılan Kanun’un 227. maddesinden hareketle, bu belgenin verilmediğinden ve alınmadığından söz edilmesine de imkan yoktur. Ortada yapılan satış nedeniyle tanzim edilmiş ve alıcıya verilmiş bir fatura mevcuttur. Bu fatura üzerindeki tarih noksanlığından oluşan fiilin, Vergi Usul Kanunu’nun 352. maddesi hükmü karşısında II. derece usulsüzlük fiilini oluşturmakta olduğu ve müeyyidesinin de bu madde hükmü dahilinde tayini gerekeceği kuşkusuzdur. Kanun’un 352. maddesindeki hükmün açıklığı karşısında düzenlenip verildiği sabit olan faturada tarih bulunmamasının, 353. maddede öngörülen özel usulsüzlük cezasını gerektireceğinin kabulünde isabet yoktur”[[28]](#footnote-28)

## 21. VUK MÜK. 355. MADDESİNE İSTİNADEN KESİLEN CEZALARDA YAZILI BİLDİRİM ŞARTI ARANIR MI?

Örnek Karar:

Özet: Yapılan yasal değişiklik uyarınca, VUK mük. 355. maddesine istinaden kesilen cezalarda 1.8.2009 tarihinden sonra yazılı bildirim şartı aranmaz.

“…Yukarıda açıklanan düzenlemelerden anlaşılacağı üzere, 01.08.2009 tarihinden önce mük. 355. madde hükmüne göre yükümlüler adına ceza uygulanabilmesi için, yükümlülere Maliye Bakanlığı’nca mük. 257. madde uyarınca getirilen zorunluluklara uyulmaması ya da süresi içerisinde bilginin verilmemesi veya eksik ve yanlış bilgi verilmesi halinde cezaya muhatap olacaklarının yazı ile bildirilmesi gerekecek, bu tarihten sonra ise yazılı bildirim şartı aranmayacaktır.”[[29]](#footnote-29)

## 22.RANDIMAN ESASINA GÖRE YAPILAN DEĞERLEME SONUCU ENVANTER YAPILARAK DÜZENLENMESİ GEREKEN BELGELERİN BULUNMADIĞI KABUL EDİLEREK ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI KESİLEBİLİR Mİ?

Örnek Karar:

Özet: Randıman esasına göre yapılan değerleme sonucu envanter yapılarak düzenlenmesi gereken belgelerin bulunmadığı kabul edilerek özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceği hakkında.

“Kanun’da öngörülen belgelerin verilmediğinin ve alınmadığının belirlenmesi ve bu belgeleri vermeyen ve almayanların hukuken geçerli bir biçimde tespit edilmesi gerektiği, olayda ise bu şekilde somut bir tespit yapılmadığı, inceleme elemanınca randıman esasına göre yapılan değerleme sonucu envanter yapılarak düzenlenmesi gereken belgelerin bulunmadığı kabul edilerek özel usulsüzlük cezası kesildiği, idari cezalar için de geçerli olan “cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılamayacağı” yolundaki genel ceza hukuku ilkesinin varsayım ya da kıyas yoluyla ceza tayinine olanak tanımadığından kesilen cezada Yasa'ya uyarlık bulunmadığı..”[[30]](#footnote-30)

## 23.SATIŞIN KİME YAPILDIĞINA İLİŞKİN BİR TESPİT OLMAKSIZIN ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI KESİLMESİ MÜMKÜN MÜ?

Örnek Karar:

Özet: Satışın kime yapıldığına ilişkin bir tespit olmaksızın özel usulsüzlük cezası kesilemez.

“Özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için, öncelikle VUK'un 353. maddesinde sayılan belgelerin düzenlenmediğinin, kullanılmadığının ve bulundurulmadığının kesin olarak saptanması gerekmektedir. Bu çerçevede belge düzenlenmediğine yönelik olarak düzenlenen tutanakta satışın kime yapıldığına ilişkin tespitin bulunması şarttır. Satışın kime yapıldığına ilişkin bir tespit olmaksızın özel usulsüzlük cezası kesilmesi mümkün değildir.”[[31]](#footnote-31)

## 24. VARSAYIM VEYA KIYAS YOLUYLA CEZA KESİLMESİ VERGİ HUKUKUNDA MÜMKÜN MÜDÜR?

Örnek Karar:

Özet: Varsayım veya kıyas yoluyla ceza kesilemez.

“Özel usulsüzlük cezası kesilmesine dayanak alınan maddede öngörülen nitelikte ve davacı şirketin emtia alımında kullandığı faturaların içeriği itibariyle gerçek olmadığına dair bir tespit yapılmamıştır. Bu durumda idari cezalar için de geçerli olan, cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılamayacağı yolundaki ceza hukuku ilkesi gereğince de varsayım ya da kıyas yoluyla ceza uygulanması olanağı bulunmadığından davacı şirket hakkında kesilen özel usulsüzlük cezasında isabet görülmemiştir.”[[32]](#footnote-32)

## 25. HUKUKİ YORUMA DAYALI OLAN VE İLGİLİ MEVZUAT HÜKÜMLERİNİN YORUMLANMASINI GEREKTİREN HALLERDE ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASININ KALDIRLMASI İSTEMİNE YÖNELİK TALEP, VERGİ USUL KANUNU'NDA BELİRTİLEN VERGİ HATALARI KAPSAMINDA YER ALIR MI?

Örnek Karar:

Özet: Hukuki yoruma dayalı olan ve ilgili mevzuat hükümlerinin yorumlanmasını gerektiren dava konusu özel usulsüzlük cezasına yönelik talebin, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen vergi hataları kapsamında yer almadığı hakkında.

“Bu nedenle, özel usulsüzlük cezaları yönünden 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinde yapılan değişikliğin yürürlük tarihi olan 01.08.2009 tarihinden önceki dönemlere ait Ba-Bs formlarının verilmemesi nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için mükelleflere yazılı bildirim yapılması gerektiği halde davacıya elektronik ortamda bildirim formu verilmesi gerektiği hakkında bir yazılı bildirimde bulunmadan, 2009 yılının 5. dönem ve öncesi dönemleri için doğrudan kesilen özel usulsüzlük cezalarında hukuka uyarlık bulunmadığı yolundaki gerekçe ile iptaline karar verilmiş sonraki dönemler için reddine hükmedilmiş ise de; hukuki yoruma dayalı olan ve ilgili mevzuat hükümlerinin yorumlanmasını gerektiren dava konusu özel usulsüzlük cezasına yönelik talep, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen vergi hataları kapsamında yer almadığından mahkeme kararının kısmen iptal edilen özel usulsüzlük cezasına ilişkin hüküm fıkrasında isabet görülmemiştir.”[[33]](#footnote-33)

# ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARINA DAİR BAZI ÖZELGELER

## 1.SERBEST MESLEK KAZANÇ DEFTERİNİN İŞ YERİNDE BULUNDURULMASI CEZA KESİLMESİNİ GEREKTİRİR Mİ ?

Örnek:

Konu: Serbest Meslek Kazanç Defterinin iş yerinde bulundurulmasının zorunlu olup olmadığı ve kayıt nizamı hakkında.

“İlgi özelge talep formunuzda; avukatlık faaliyetinden dolayı ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuzu belirterek serbest meslek kazanç defterinin işyerinizde bulundurma zorunluluğunuzun olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

….

Bu itibarla, iş yerinde bulundurulmaması ve günü gününe kayıt edilmemesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilecek defterler, Maliye Bakanlığınca kendisine verilen yetkiye dayanılarak ihdas edilip tutulma ve günü gününe kayıt edilme zorunluluğu getirilenlerdir. Ancak, Serbest Meslek Kazanç Defteri Vergi Usul Kanununun 210 uncu maddesi uyarınca tutulma ve aynı Kanunun 219 uncu maddesinin birinci fıkrasının "c" bendine göre de günü gününe kaydedilme zorunluluğu olan bir defter olmakla birlikte, Maliye Bakanlığının yetkisine dayanılarak ihdas edilmiş bir defter değildir.

           Buna göre, serbest meslek kazanç defterini işyerinde bulundurma zorunluluğunuz bulunmamakla birlikte, söz konusu defterin ibrazı için tarafınıza verilecek münasip bir süre içerisinde ibraz görevini yerine getirmemeniz halinde adınıza Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesileceği, ayrıca serbest meslek kazanç defterinin günü gününe tutulmadığının, kayıt nizamına uyulmadığının tespiti halinde ise aynı Kanunun 352 nci maddesi uyarınca ceza kesileceği tabiidir.”[[34]](#footnote-34)

## 2.ŞUBE İŞ YERİNDE GÜNLÜK MÜŞTERİ LİSTESİ BULUNDURULMASI ZORUNLU MUDUR?

Örnek:

Konu: İki ayrı pansiyon işletmesinde belge düzeni hakkında.

“ilgi dilekçenizde, ... Malmüdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olarak pansiyon işletmesi faaliyetinde bulunduğunuz, mevcut pansiyonunuza 20 metre mesafede yeni bir pansiyon açacağınız, bu yeni pansiyonun resepsiyonunda iki pansiyonun tüm müşterilerinin kabulleri, tahsilat ve harcamalarını yapacağınız, çalışmakta olan pansiyon işletmesinde bu ve benzer işlemlerin yapılmayacağı belirtilerek, her iki pansiyonun müşteri giriş ve çıkış işlemlerinin yeni açılacak pansiyonda yapılması halinde ortak müşteri listesi ve fatura kullanıp kullanamayacağınız hakkında görüş verilmesi istenilmektedir.

…

Buna göre, halen işletmekte olduğunuz pansiyonunuza ek olarak açacağınız ikinci pansiyon Vergi Usul Kanununun 156 ncı maddesi gereğince ayrı bir şube olmakta olup, söz konusu şubenin anılan Kanunun 240 ıncı maddesinde belirtilen otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri kapsamında bulunması nedeniyle, hizmet vereceğiniz her iki pansiyon işletmesinde ayrı günlük müşteri listesinin bulundurulması ve günlük olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Ayrıca, söz konusu şubeler için şirketiniz adına bastırılmış faturaların düzenlenmesi mümkün olup, düzenlenecek faturalarda şube isimlerinin ve adreslerinin yazılması gerekmektedir.”[[35]](#footnote-35)

## 3.VERGİ KİMLİK NUMARASINA ARANMAKSIZIN YAPILAN İŞLEM NEDENİYLE NOTERLER CEZA İLE MUHATAP OLUR MU?

Örnek:

Konu: Noter işlemlerinde özel usulsüzlük cezası.

“Buna göre, motorlu taşıt alım satımı işlerinde vergi kimlik numarasının bulunup bulunmadığı hususu aranmaksızın işlem tesis edilmesi ya da ibraz edilen belgelerde yer alan vergi kimlik numarasının yanlış yazılması halinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353/7 nci maddesinde belirtilen özel usulsüzlük cezasının işlemi yapan notere kesilmesi gerekmektedir. Ancak, numaranın alıcı tarafından yanlış beyan edildiğinin tespit edilmesi durumunda ise bu cezanın alıcıya uygulanacağı tabiidir.”[[36]](#footnote-36)

## 4.BASİT USULE TABİ MÜKELLEFLER HANGİ HALLERDE E ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASINA MUHATAP OLUR?

Örnek:

Konu:Basit usule tabi mükelleflere özel usulsüzlük cezasının uygulanıp
uygulanmayacağı hakkında.

“Bu hüküm uyarınca, ticari kazancı basit usulde tespit olunan adı geçen hakkında kendi beyanına dayanılarak, düzenlemediği belgeler için Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesinde Kanuna aykırı bir husus bulunmamaktadır. Diğer bir anlatımla, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin belge vermemeleri, almamaları veya bulundurmamaları halinde verilmeyen, alınmayan veya bulundurulmayan her bir belge için ayrı ayrı ve belge nevi dikkate alınarak adlarına Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 1 veya 2 numaralı bentleri uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, adı geçen mükellefe işe başlamayı zamanında bildirmediği için, Vergi Usul Kanunu'nun 352-I/7. maddesine göre birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi de gerekmekte olup, bu cezanın kesilmesinde Vergi Usul Kanunu'na bağlı usulsüzlük cezalarına ilişkin cetveldeki, kazancı basit usulde tespit edilenlere ait sıranın dikkate alınması icap etmektedir.

Ayrıca, 215 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, basit usule tabi mükelleflerin yeni düzenlemeye intibak edebilmeleri ve gerekli hazırlıkları yapabilmeleri için 1.1.1999 tarihinden 30.6.1999 tarihine kadar belge vermedikleri günlük hasılatları için gün sonunda tek bir fatura düzenlemeleri, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden uygun görülmüştür. Daha sonra bu süre 225 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 31.12.1999 tarihine, 230 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile de 30.6.2000 tarihine kadar uzatılmıştır.

Buna göre, mükellefin günlük hasılatları için gün sonunda tek bir fatura düzenlenmesi mümkün bulunduğundan, özel usulsüzlük cezasının uygulanmasında bu hususun gözönünde bulundurulması gerekmektedir.”[[37]](#footnote-37)

## 5. DAR MÜKELLEFİN GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI BEYANLARINDA CEZA KESİLMEMESİ İÇİN NELERE DİKKAT EDİLMELİDİR?

Örnek:

Konu: Dar mükellefin gayrimenkul sermaye iradı beyanı hakkında.

“Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar uyarınca, gelirin elde edildiği dönemde Almanya'da ikamet ettiğinizi belirtir, Alman yetkili makamlarından alınmış mukimlik belgesi ve ilgili yıllarda altı aydan fazla süreyle Türkiye'de bulunmadığınızın Emniyet Müdürlüğü'nden alınacak bir belge ile tevsiki şartıyla, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iratlarınız için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesine gerek bulunmamakla birlikte, söz konusu gayrimenkullerin kiralanması karşılığında yapılan ödemeler üzerinden kesilmesi gereken gelir vergisi tevkifatlarının kiracılar tarafından eksik beyan edilmesi durumunda ise, tarafınıza yapılan kira ödemelerinin; 268 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği doğrultusunda,  banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü birimleri aracı kılınmak suretiyle gerçekleştirilmesini sağlamanız şartıyla herhangi bir sorumluluğunuz olmayacaktır.”[[38]](#footnote-38)

## 6. BA VE BS BİLDİRİM FORMLARININ SÜRESİNDE VERİLMEMESİ HALİNDE HER BİR FORM İÇİN AYRI AYRI ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI KESİLEBİLİR Mİ?

Örnek:

Konu: Ba ve Bs bildirim formlarının süresinde verilmemesi halinde her bir form için ayrı ayrı özel usulsüzlük cezası kesilip kesilmeyeceği hakkında.

“Yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde, sözü edilen Ba ve Bs bildirimlerini verme yükümlülüğü olan mükelleflerin, her iki bildirim formunu birlikte vermek zorunda oldukları hususu göz önüne alındığında; bu formların tek bir form olarak değerlendirilmesi ve söz konusu formların belirlenen sürede verilmemesi halinde tek özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.”[[39]](#footnote-39)

## 7. TASFİYE DÖNEMİ BEYANNAMELERİNİN ELEKTRONİK ORTAMDA VERİLMEMESİ NEDENİYLE VERGİ USUL KANUNUNUN MÜKERRER 355 İNCİ MADDESİNE GÖRE ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI KESİLİR Mİ?

Örnek:

Konu: Tasfiye dönemi beyannamelerinin internet ortamında verilip verilmeyeceği hakkında.

“İlgide kayıtlı dilekçenizin incelenmesinden, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, 30.12.2009 tarihi itibariyle tasfiyeye girdiğiniz ve 01.01.2009-30.12.2009 tasfiye öncesi dönem beyannameniz ile 31.12.2009 tarihli tasfiye dönemi kurumlar vergisi beyannamenizi elektronik ortamda gönderemediğiniz, vergi dairesi ile yaptığınız görüşmede söz konusu beyannamelerin kağıt ortamında verilmesi gerektiğinin belirtildiği, ancak beyannamelerin kağıt ortamında verilmesinin tarafınıza herhangi bir cezai yaptırıma sebep olup olmayacağı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

…

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda; elektronik beyanname düzenleme programı kıst dönem beyannamelerinin elektronik ortamda kabulüne imkan vermediğinden, tasfiye öncesi (01.01.2009-30.12.2009) ve tasfiye (31.12.2009) dönemlerine ait kıst dönem kurumlar vergisi beyannamelerinizin kağıt ortamında verilmesi gerekli olup, anılan beyannamelerin elektronik ortamda verilmemesi nedeniyle Vergi Usul Kanununun Mükerrer 355 inci maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilmemesi gerekmektedir.”[[40]](#footnote-40)

## 8. OFF-SHORE HESAPLARINDAN MENKUL SERMAYE İRADİ ELDE EDEN MÜKELLEFLERİN FAİZ GELİRLERİNE AİT BİLGİLERİNİ VERMEYEN, İLGİLİ BANKA ŞUBESİNE CEZA KESİLEBİLİR Mİ?

Örnek:

Konu: Bilgi vermekten imtina eden banka şubesi hakkında.

“İlgide kayıtlı yazınızın incelenmesinden, ...bank T.A.Ş, Samsun Şubesi'ndeki (...bank Bahreyn ... Şubesinin off shore hesaplarından elde edilen faiz gelirlerine ilişkin olarak) menkul sermaye iradi elde eden mükelleflerle ilgili olarak net faiz gelirlerine ait hesap ekstrelerine ilişkin bilgilerin .... Vergi Dairesince istendiği; banka şubesince, yapılan işlemlerin anapara havale işlemleri olduğu, bunun dışında istenilen bilgilere bankanın kayıtları üzerinden ulaşılmasının mümkün olmadığı, istenilen bilgilerin sundukları listelerde yer alan kişilerin isim ve adreslerinden tespit edileceği ifade edilerek talep edilen bilgilerin verilmediği, bunun üzerine vergi dairesince de ilgili banka şubesi nezdinde cezai müeyyide uygulandığı anlaşılmış. olup, bilgi vermekten imtina eden mükellef adına kesilen özel usulsüzlük cezalarının yerinde olup olmadığı hususunun sorulduğu anlaşılmıştır.

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 148 inci maddesinde; kamu idare ve müesseseleri. mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerin, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecbur oldukları, bu mecburiyetin yerine getirilmemesi halinde mükerrer 257 ve mükerrer 355 inci maddeleri gereğince cezai müeyyide uygulanacağı belirtilmiştir.

Söz konusu olay kıyı bankacılığı ile ilgisi olması nedeniyle Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ile yapılan yazışma üzerine alınan 21.10.2004 gün ve BDDK.DZM.2/22/8-12098 sayılı yazıda; genel hukuk sistemimiz ve ilgili mevzuat hükümleri uyarınca yurtiçinde ya da yurtdışında faaliyet gösteren banka şubelerinin, bankalardan ayrı bir tüzel kişiliği bulunmadığı, şubelerin, banka tüzel kişiliği altında faaliyette bulunduğu, bu sebeple şubeler tarafından gerçekleştirilen tüm faaliyetlere ilişkin bilgilerin banka merkezinde toplanacağı. banka merkezlerinin, şubelerin faaliyetlerine ilişkin tüm bilgileri bünyelerinde bulunduracağı belirtilmiştir.

Bu itibarla, off-shore hesaplarından menkul sermaye iradi elde eden mükelleflerin faiz gelirlerine ait bilgiler, ilgili Banka Genel Müdürlüğü veya şubelerinde bilinebileceği, bilinmiyorsa tespiti gerektiğinden hareketle bu bilgi verilmemesi üzerine .. Samsun Şubesi Müdürlüğü'ne kesilen cezalar Bakanlığımızca da uygun bulunmuştur.”[[41]](#footnote-41)

## 9. KİRA KONTRATLARININ YENİDEN DÜZENLENİP İBRAZ EDİLMESİNİN İSTENİLMESİ, VERGİ USUL KANUNUNUN 148 İNCİ MADDESİNDE BELİRTİLEN BİLGİ İSTENİLMESİ KAPSAMINA GİRER Mİ?

Örnek:

Konu: Kira kontratlarının yeniden düzenlenip ibraz edilmesinin istenilmesi hakkında.

“Yukarıdaki hükmün incelenmesinden mükellefler veya kamu kuruluşlarının vermeye zorunlu tutuldukları bilgilerin vergi muameleleri ile ilgili bilgiler olduğu anlaşılmaktadır.

Buna göre, ilgili vergi dairesince mükellef kurumdan kira kontratlarının yeniden düzenlenip ibraz edilmesinin istenilmesi, Vergi Usul Kanununun 148 inci maddesinde belirtilen bilgi istenilmesi kapsamına girmeyeceğinden, bu Kanunun mükerrer 355 inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesine de imkan bulunmamakta, kesilen ceza ile ilgili  gerekli düzeltme işlemlerinin yapılması gerekmektedir.”[[42]](#footnote-42)

## 10. TASFİYEYE GİREN KURUM İÇİN HANGİ DURUMDA TASFİYE MEMURU ADINA ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI KESİLEBİLİR?

Örnek:

Konu:Tasfiyeye giren kurum için ortaklar kurulunca alınan tasfiye kararının Ticaret Siciline tescil edildiği (tasfiyeye girildiği) tarihi kapsayan dönem için kurum geçici vergi beyannamesi verilmesi, anılan tarihten sonraki dönemler için ise geçici vergi beyannamesi verilmemesi gerektiği hakkında.

“Buna göre; ortaklar kurulunca alınan tasfiye kararının Ticaret Siciline tescil edildiği tarih itibarıyla 2012/Temmuz-Eylül (01.07.2012-39.09.2012) dönemine ait kurum geçici vergi beyannamesinin 2012 yılı Kasım ayının 14. günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine verilmesi ve hesaplanan geçici verginin 17. günü akşamına kadar ödenmesi, anılan tarihten sonraki dönemler için ise geçici vergi beyannamesi verilmemesi gerekmektedir.

Bu durumda, 10-12/2012 vergilendirme dönemine ait kurum geçici vergi beyannamesinin elektronik ortamda kanuni süresinde verilmemesi nedeniyle tasfiye memuru adına kesilen özel usulsüzlük cezasının Vergi Usul Kanunu’nun 116 ve müteakip maddeleri uyarınca düzeltme yapılarak terkin edilmesi gerekmektedir.”[[43]](#footnote-43)

## 11. MÜKELLEFLERİN ZORUNLULUK KAPSAMINDAKİ DÜZENLEMESİ GEREKEN ASIL BELGE OLAN E-FATURANIN YERİNE KAĞIT ORTAMINDA BİR FATURA DÜZENLENSE HALİNDE CEZA UYGULANIR MI?

Örnek:

Konu:Gerçek bir işleme (mal teslimi veya hizmet ifası) dayanan harcamaların elektronik ortamda düzenlenen fatura yerine kağıt ortamında düzenlenen fatura ile tevsik edilmesinin, safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmasına ve faturada gösterilen ve KDV Kanunu’nun 29. maddesinde belirtilen şartları taşıyan KDV’nin indirimine engel olmadığı; ancak kağıt ortamında bir fatura düzenlense bile, zorunluluk kapsamındaki mükelleflerin düzenlemesi gereken asıl belge olan e-faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren 7 gün içinde düzenlenmemiş olması durumunda, düzenlenmeyen e-fatura için bu belgeyi düzenlemek ve almak zorunda olanlara özel usulsüzlük cezasının kesilmesi gerektiği hakkında.

“Özelge talep formunuz  ile, şirketinizin elektronik fatura düzenleme gerekliliği taşıyan imalatçı ve ihracatçı firma olduğunu, mal veya hizmet temin ettiğiniz ve elektronik fatura sisteminde bulunan firmalardan alımlarınızın bulunduğunu, ihracat KDV iadelerine ilişkin çalışmalarınız sırasında, şirketinize elektronik fatura düzenlemesi gerektiği halde, kağıt ortamında fatura düzenleyen firmaların olduğunun  anlaşıldığını, 421 Seri No.lu Tebliği elektronik fatura düzenlemesi gerektiği halde düzenlemeyen firmalara ilişkin düzenlemeyi esas aldığından, şirketinize elektronik fatura düzenlemesi gerektiği halde kağıt ortamında fatura düzenlediği sonradan anlaşılan firmalardan alınan kağıt ortamında düzenlenen faturaların geçerli olup olmayacağı, söz konusu faturalarda yer alan KDV’nin indirim konusu yapılıp yapılmayacağı, indirim hesaplarından çıkartılması gerekip gerekmediği hususlarında Başkanlığımız görüşü istenilmiştir.

….

Buna göre; elektronik fatura düzenlenmesi gerektiği halde kağıt ortamında fatura düzenlenmiş olması, Vergi Usul Kanunu’nda öngörülen ceza hükümlerinin uygulanmasını gerektirmekle birlikte, fatura içeriği mal teslimi veya hizmet ifasının yapılmadığı anlamına gelmeyeceğinden mal teslimi veya hizmetin ifa edilmiş olması ile Katma Değer Vergisi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Ayrıca fatura içeriği mal teslimi veya hizmet ifasının kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile illiyet bağının bulunması, kazancın elde edilmesine yönelik bulunan ve karşılığında gayri maddi bir kıymet iktisap edilmemiş ve maliyete dahil edilecek mahiyette olmaması durumunda da faturaya konu tutarın kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi ve faturada gösterilen KDV’nin 3065 sayılı KDV Kanunu’nun 29. maddesinde belirtilen şartları taşıması şartıyla indirim olarak dikkate alınması 213 sayılı VUK un 3. maddesi gereğidir.

Bu nedenle; vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olduğundan; gerçek bir işleme (mal teslimi veya hizmet ifası) dayanan harcamaların elektronik ortamda düzenlenen fatura yerine kağıt ortamında düzenlenen fatura ile tevsik edilmesinin, Vergi Usul Kanunu’nda öngörülen cezai hükümlerin uygulanması haricinde safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmasına ve faturada gösterilen ve KDV Kanunu’nun 29. maddesinde belirtilen şartları taşıyan KDV’nin indirimine engel olmadığı tabiidir.

Diğer taraftan, kağıt ortamında bir fatura düzenlense bile, zorunluluk kapsamındaki mükelleflerin düzenlemesi gereken asıl belge olan e-faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren 7 gün içinde düzenlenmemiş olması durumunda, düzenlenmeyen e-fatura için bu belgeyi düzenlemek ve almak zorunda olanlara Kanunun 353. maddesinin birinci bendine göre özel usulsüzlük cezasının kesilmesi gerekmektedir.”[[44]](#footnote-44)

## 12. SEVK İRSALİYESİNİN TAŞITTA BULUNDURULMASI ZORUNLU MUDUR?

Örnek:

Konu:206 sıra numaralı VUK Genel Tebliğinin "B" bölümünün "7- En az üç nüsha düzenlenmeyen sevk irsaliyesi ve yolcu listeleri hiç düzenlenmemiş sayılacaktır." kısmında yer alan "sevk irsaliyesi" ibaresinin iptaline ilişkin Danıştay kararına ilişkin.

“Danıştay Dördüncü Dairesi 24.2.2014 tarihli ve Esas No: 2010/5128, Karar No: 2014/1101 sayılı kararıyla 206 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin yukarıda bahsi geçen "B" bölümünün "7- En az üç nüsha düzenlenmeyen sevk irsaliyesi ve yolcu listeleri hiç düzenlenmemiş sayılacaktır." kısmında yer alan "sevk irsaliyesi" ibaresinin iptaline karar vermiş bulunmaktadır.

Bilindiği üzere, sevk irsaliyesinin hiç düzenlenmemiş sayılması halinde Vergi Usul Kanununun 353/2 maddesi hükmü uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Söz konusu iptal kararı da en az üç nüsha düzenlenmeyen sevk irsaliyesinin "hiç düzenlenmemiş sayılamayacağına" ilişkindir. Dolayısıyla söz konusu iptal kararının ardından, nüsha sayısı itibarıyla eksik düzenlenen sevk irsaliyelerine ilişkin olarak yukarıda yer verilen özel usulsüzlük cezasının tatbik edilmemesi gerekmektedir.

Öte yandan, anılan iptal kararı, sevk irsaliyesinin en az üç nüsha olarak düzenlenmesi mecburiyetini ortadan kaldırmamakta olup, bu belgenin nüsha sayısı itibarıyla eksik düzenlendiğinin tespiti halinde aynı Kanunun 352/II/7 maddesi hükmü uyarınca usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

Üç nüsha olarak düzenlenme zorunluluğu devam eden sevk irsaliyesinin taşıtta bulundurulmaması durumunda ise yine aynı Kanunun 353/2 maddesi hükmü uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesi uygulamasına devam edilecektir.”[[45]](#footnote-45)

## 13. ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZ FİŞLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİNİN YANLIŞ GÖSTERİLMESİ CEZA UYGULANMASINA SEBEP OLUR MU?

Örnek:

Konu: Kdv oranının yanlış uygulanması özel usulsüzlük cezasını gerektirmeyeceği.

“Diğer bilgiler gerçeğe uygun olmak şartıyla düzenlenen ödeme kaydedici cihaz fişlerinde katma değer vergisinin eksik gösterildiğine ilişkin olarak düzenlenen tespit tutanaklarına dayanılarak 353. maddenin 2 numaralı bendi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesine ve bu tespitle işlerin işyeri kapatma cezasının uygulanmasında dikkate alınmasına imkan bulunmamakta ve... tutanaklara istinaden kesilen özel usulsüzlük cezaları ile ilgili gerekli düzeltme işlemlerinin yapılması icap etmektedir."[[46]](#footnote-46)

## 14.FATURANIN İŞYERİNDE BULUNDURULMAMASI DURUMUNDA CEZA UYGULANIR MI?

Örnek:

Konu: Faturanın işyerinde bulundurulmaması durumunda ceza uygulanıp uygulanamayacağı hakkında.

“….Vergi Dairesi Müdürlüğüne yazılan 03.02.2005 gün ve 1031 sayılı Özelge incelenmiş ve aşağıdaki açıklamaların yapılması uygun görülmüştür.

Vergi Usul Kanunu’nun 229 ve müteakip maddelerinde fatura nizamı ve düzenlenmesine ilişkin hükümler bulunmaktadır. Faturanın işyerinde bulundurulması yönünde bir hüküm bu hükümler arasında yer almamakta, faturanın alınması ve verilmesi doğrultusunda düzenlemelere yer verilmektedir. Düzenlenmesi gereken faturanın, alınmadığının veya verilmediğinin tespiti halinde, bu tespit üzerine mükellef adına özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği aynı Kanun’un 353/1. maddesinde yer almaktadır.

Bu hükümlerden görüleceği üzere, faturanın alınmadığının veya verilmediğinin tespiti halinde cezai müeyyidesi Vergi Usul Kanunu’nda yer almakta, faturanın işyerinde bulundurulmadığı yönünde yapılacak bir tespitin ise cezai müeyyidesi bulunmamaktadır.

Buna göre, Defterdarlığınızca yürütülmekte olan yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde düzenlenecek tutanaklarda, faturanın alınmadığı veya verilmediği yönünde tespitlerin yer alması uygun olacaktır…”[[47]](#footnote-47)

## 15. YOL DENETİMLERİ SIRASINDA “DUR İKAZI”NA UYMAYAN ARAÇLAR HAKKINDA DÜZENLENEN TUTANAKLARIN CEZA UYGULAMASINA ETKİSİ NEDİR?

Örnek:

Konu: Yol denetimleri sırasında “Dur İkazı”na uymayan araçlar hakkında düzenlenen tutanakların sadece yoklama memurları tarafından imzalanması durumunda, söz konusu tutanaklara istinaden ceza kesilmesi mümkün bulunmamaktadır.

“Müdürlüğünüzün .......... vergi numaralı mükellefi ..... tarafından Başkanlığımıza verilen ve bir örneği ilgi (a) yazımız ekinde gönderilen ..... tarihli dilekçede; ....... plakalı aracına yol denetiminde ceza kesildiği belirtilerek, söz konusu cezanın kaldırılması hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmiştir.

….

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun “Yoklama fişi” başlıklı 131. maddesinde; “Yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan “yoklama fişine” geçirilir.

Bu fişler yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılana veya yetkili adamına imza ettirilir; bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır.” hükmü yer almaktadır.

Anılan Kanun’un “Maksat ve yetki” başlıklı 127. maddesinde ise; “Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak:

…

d) Nakil vasıtalarını, Maliye Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,

…

Yetkisini haizdirler.” hükmüne yer verilmiştir.

Yine aynı Kanun’un 353. maddesinin (10) numaralı bendinde; Maliye Bakanlığı’nın özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına özel usulsüzlük cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer verilen hükümlerden de anlaşılacağı üzere; yoklama sonuçları yoklama fişi ile tespit edilmekte ve yoklama fişleri aynı zamanda tutanak hükmünü haiz olmaktadır. Bu fişler, yoklama yerinde ve iki örnek olarak düzenlenmekte, yoklama muhatabı, orada ise imzası alınmakta, muhatabın bulunmaması halinde ise yoklama fişi yetkili adamına imzalattırılmaktadır. Hem muhatabın, hem de yetkili adamının bulunmadığı veya imzadan imtina edildiği hallerde ise durumun fişe yazılması ve yoklama fişinin polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinden birine imzalattırılması gerekmektedir. Dolayısıyla, muhatabına, yetkili adamına veya polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden birine imzalattırılmayan ya da üçüncü şahıslara imzalattırılan yahut sadece yoklama memurlarının imzasını taşıyan yoklama fişlerinin hukuki geçerliliği bulunmamaktadır.

Bu nedenle, yol denetimleri sırasında “Dur İkazı”na uymayan araçlar hakkında düzenlenen tutanakların sadece yoklama memurları tarafından imzalanması durumunda, söz konusu tutanaklara istinaden ceza kesilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini ve ....... adına kesilen özel usulsüzlük cezasının Vergi Usul Kanunu’nun düzeltme hükümleri çerçevesinde kaldırılarak, Başkanlığımıza verdiği ....... tarihli dilekçe ilgi tutulmak suretiyle adı geçene gerekli duyurunun yapılmasını rica ederim.”[[48]](#footnote-48)

# SONUÇ

Çalışmamızda ayrıntılı olarak açıkladığımız üzere, özel usulsüzlük cezaları, VUK’nun 353, 355 ve mükerrer 355. maddelerinde düzenlenmiştir. Yasanın yer verilen maddelerinde sayılmayan fiiller için özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi mümkün değildir.

Vergi ödevlerinde sayılan söz konusu fiillere uyulmadığının vergi idaresince tespit edilmesi halinde mükellefler/muhataplar için özel usulsüzlük cezası kesilerek tebliğ edilir. Bu tebliğ üzerine ceza ile muhatap olan gerçek ve tüzel kişilerin 30 gün içinde vergi mahkemesinde “vergi davası” açarak itiraz etme hakkı vardır.

Çalışmamızda ayrıntılı olarak yer verdiğimiz üzere vergi idareleri ile vergi mahkemeleri arasında özel usulsüzlük cezaları konusunda bir çok uygulama farklılıkları bulunmaktadır. \*

Vergi yargısı, özel usulsüzlük cezası uygulanabilmesi için fiilin somut olarak tespit edilmesi şartını aramaktadır. Ceza uygulanabilmesi için somut olaylarda genel ifadelerden ziyade Kim tarafından? Ne zaman ? Hangi miktarda? gibi soruların idare tarafından tespit edilebilmesi gerektiği ilkeleri kabul edilmektedir.

Vergi idaresi ise, vergi sisteminin eksiksiz uygulanabilmesi için mükellef ödevlerinin yerine getirilmediğinin tespit edilmesi halinde ceza uygulaması yoluna gitmektedir.

Kuşkusuz hukuka aykırı olarak haksız bir şekilde özel usulsüzlük cezasına muhatap olan kişilerin vergi yargısına başvurarak hakkını aramasında fayda olacağını düşünmekteyiz.

Çalışmamızın başta vergi mükellefleri olmak üzere, vergi idaresi personeline, vergi yargısı mensuplarına, avukat, smmm, ymm gibi meslek mensuplarına, akademik çalışma yapanlara ve öğrencilere katkı sağlaması ümidiyle….

1. Halis AKSU, Hakkı ALTAŞ, E-Yaklaşım / Temmuz 2016 / Sayı: 283, www.yaklasım.com.tr, (3.10.2018). [↑](#footnote-ref-1)
2. Anayasa Mahkemesi’nin, 07.09.2016 tarih ve E. 2016/124, K. 2016/155 sayılı Kararı, 11.10.2016 tarih ve 29854 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. [↑](#footnote-ref-2)
3. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 8.11.2017 gün ve E: 2017/618, K:2017/521 sayılı kararı. [↑](#footnote-ref-3)
4. Danıştay 4. Dairenin 07.02.2013 gün ve E: 2012/6286, K: 2013/462 sayılı kararı. [↑](#footnote-ref-4)
5. Danıştay 4. Dairenin 7.02.2013 gün ve E: 2012/6286, K:2013/462 sayılı kararı. [↑](#footnote-ref-5)
6. Antalya 1. Vergi Mahkemesi’nin 20/05/2016 gün ve E: 2016/129 K: 2016/680 sayılı kararı. [↑](#footnote-ref-6)
7. Antalya 1. Vergi Mahkemesi’nin 25/4/2016 gün ve E: 2015/1198 K: 2016/559 sayılı kararı. [↑](#footnote-ref-7)
8. Antalya 1. Vergi Mahkemesi’nin 12/06/2015 gün ve E: 2014/1050 K: 2015/792 sayılı kararı. [↑](#footnote-ref-8)
9. Antalya 1. Vergi Mahkemesi’nin 28/1/2016 gün ve E: 2015/160 K: 2015/1417 sayılı kararı. [↑](#footnote-ref-9)
10. Antalya 1. Vergi Mahkemesi’nin 31/10/2013 gün ve E: 2012/510 K: 2012/877 sayılı kararı. [↑](#footnote-ref-10)
11. Antalya 1. Vergi Mahkemesi’nin 26.12.2014 gün ve E: 2014/709 K: 2014/1213 sayılı kararı. [↑](#footnote-ref-11)
12. Danıştay 4. Dairenin 26.9.2007gün ve E:2007/1506, K:2007/2909 sayılı kararı. [↑](#footnote-ref-12)
13. Konya Vergi Mahkemesi 04.10.2012 gün ve E:2011/90, K:2012/1498 sayılı kararı. [↑](#footnote-ref-13)
14. Danıştay 9. Dairesinin 08.11.2012 gün ve E: 2009/7114, K: 2012/6565 sayılı kararı. (Yaklaşım Dergisi, www.yaklasım.com.tr. 14.9.2018) [↑](#footnote-ref-14)
15. Sivas Vergi Mahkemesinin 20/07/2011 günlü ve E:2010/634, K:2011/475 sayılı kararı. [↑](#footnote-ref-15)
16. Danıştay 4. Dairenin 22.11.2006 gün ve E:2006/3000, K:2006/2297 sayılı kararı. [↑](#footnote-ref-16)
17. Danıştay 7. Dairenin 20.10.2009 gün ve E:2007/5116, K:2009/4267 sayılı kararı. [↑](#footnote-ref-17)
18. İzmir 3. Vergi Mahkemesi, 30.9.2005 günlü ve E:2005/144, K:2005/747 sayılı kararı. [↑](#footnote-ref-18)
19. Danıştay 4. Dairenin 11.6.2008 gün ve E:2006/5474, K:2008/2262 sayılı kararı. [↑](#footnote-ref-19)
20. Danıştay 3. Dairesinin 13.04.2017 gün ve E: 2016/10722, K: 2017/2850 sayılı kararı. (Yaklaşım Dergisi, www.yaklasım.com.tr. 14.9.2018) [↑](#footnote-ref-20)
21. Danıştay 3. Dairesinin 05.06.2017 gün ve E: 2016/9239, K : 2017/4607 sayılı kararı. (Yaklaşım Dergisi, www.yaklasım.com.tr. 14.9.2018) [↑](#footnote-ref-21)
22. Danıştay 3. Dairesinin 21.06.2017 gün ve E: 2016/7342, K: 2017/5463 sayılı kararı. (Yaklaşım Dergisi, www.yaklasım.com.tr. 14.9.2018) [↑](#footnote-ref-22)
23. Danıştay 4. Dairenin E: 1998/97 K: 1999/82  sayılı kararı. ([www.süryay.com.tr](http://www.süryay.com.tr) 2.10.2018). [↑](#footnote-ref-23)
24. Danıştay 3. Dairenin 27.1.2010 gün ve E: 2010/5016, K: 2011/566 sayılı kararı. (www.süryay.com.tr 2.10.2018). [↑](#footnote-ref-24)
25. Danıştay 4. Dairenin 03.05.2001 gün ve E: 2001/655, K:2001/ 1831 sayılı Kararı, (Yaklaşım Sayı:104, Ağustos-2001, s.244) [↑](#footnote-ref-25)
26. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 23.10.2009 gün ve E: 2009/212 K: 2009/456 sayılı kararı. [↑](#footnote-ref-26)
27. İzmir 2. Vergi Mahkemesi’nin, 17.06.2009 tarih ve E:2009/320, K:2009/899 sayılı kararı. [↑](#footnote-ref-27)
28. Danıştay 4. Dairenin, 20.01.1992 gün ve E:1991/1687, K: 1992/112 sayılı Kararı, (Aktr. Turgut CANDAN, Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara-1995, s.226,227. [↑](#footnote-ref-28)
29. İzmir 2. Vergi Mahkemesi’nin, 15.10.2011 tarih ve E: 2011/1484, K: 2011/2129 sayılı kararı. [↑](#footnote-ref-29)
30. Danıştay 4. Dairenin 03.07.2000 gün ve E:1999/6028, K:2000/3309 sayılı kararı. ( Birol TERLEMEZ - Mustafa BAHTİYAR, Danıştay Dördüncü Daire Kararları, Arthur Andersen, İstanbul, 2001 s.615-616). [↑](#footnote-ref-30)
31. Danıştay 4. Dairenin, 16.10.2000 gün ve E: 1999/2288, K: 2000/4079 sayılı Kararı (Yaklaşım Sayı:104, Ağustos, 2001 s.252). [↑](#footnote-ref-31)
32. İzmir 4. Vergi Mahkemesi’nin, 26.11.2007 tarih ve E: 2007/645-46, K: 2007/1261-62 sayılı kararı. [↑](#footnote-ref-32)
33. Danıştay 4. Dairenin 15/12/2016 gün ve E: 2016/7903, K: 2016/5093 sayılı kararı. Danıştay Dergisi Yıl : 2017 Sayı : 144, s.278. [↑](#footnote-ref-33)
34. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 14/08/2014 gün ve 11395140-105[210-2014/VUK2-7893]-2066 sayılı özelgesi. (Kaynak:www.gib.gov.tr. 3.10.2018). [↑](#footnote-ref-34)
35. Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 17/05/2011 gün ve B.07.1.GİB.4.48.15.02-48.15.02/VUK9-43 sayılı özelgesi. (Kaynak:www.gib.gov.tr. 3.10.2018). [↑](#footnote-ref-35)
36. Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 13.04.2005 gün ve B.07.0.GEL.0.30/3025-353-723/16397 sayılı özelgesi. (Kaynak:www.gib.gov.tr. 3.10.2018). [↑](#footnote-ref-36)
37. Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 06.04.2000 gün ve B.07.0.GEL.0.44/4405-1066/15325 sayılı özelgesi. (Kaynak:www.gib.gov.tr. 3.10.2018). [↑](#footnote-ref-37)
38. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 19/08/2011 gün ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-397 sayılı özelgesi. (Kaynak:www.gib.gov.tr. 3.10.2018). [↑](#footnote-ref-38)
39. Adıyaman Defterdarlığı’nın 24/05/2011 gün ve B.07.4.DEF.0.02.10.00-2010/3-5 sayılı özelgesi. (Kaynak:www.gib.gov.tr. 3.10.2018). [↑](#footnote-ref-39)
40. Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 26/08/2010 gün ve B.07.1.GİB.4.16.17.02-VUK-10-70-51 sayılı özelgesi. (Kaynak:www.gib.gov.tr. 3.10.2018). [↑](#footnote-ref-40)
41. Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 30.11.2004 gün ve 56609 sayılı özelgesi. (Kaynak:www.gib.gov.tr. 3.10.2018). [↑](#footnote-ref-41)
42. Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 05.11.2004 gün ve B.07.GEL.0.30 / 3025-353-705-52533 sayılı özelgesi. (Kaynak:www.gib.gov.tr. 3.10.2018). [↑](#footnote-ref-42)
43. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 27.11.2017 gün ve 67854564-105[1741-5835]-E.83129 sayılı özelgesi. (Yaklaşım Dergisi, www.yaklaşım.com.tr 3.10.2018). [↑](#footnote-ref-43)
44. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 24.11.2015 gün ve 41931384-105[Mük.257-2014-11]-73 sayılı özelgesi. (Yaklaşım Dergisi, www.yaklaşım.com.tr 3.10.2018). [↑](#footnote-ref-44)
45. 19.12.2014 tarih ve 73305916-105[352-589]-124718 sayılı 2014/1 sıra nolu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi. [↑](#footnote-ref-45)
46. SEVİĞ, Veysi, GİB Özelgesi, “Düşük Oranlı Katma Değer Vergisi Uygulanan Yazar Kasa Fişleri”, 23.08.2000 tarihli Dünya Gazetesi. [↑](#footnote-ref-46)
47. Maliye Bakanlığı’nın Gelirler Genel Müdürlüğü’nün Samsun Valiliği’ne (Defterdarlık Gelir Müdürlüğü) hitaben göndermiş olduğu 18.04.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.29/2921-229-550/ 017106 sayılı yazısı.( Ramazan IRMAK , E-Yaklaşım / Nisan 2006 / Sayı: 33, www.yaklasım.com.tr, 3.10.2018). [↑](#footnote-ref-47)
48. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın, 09.05.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02/32131 sayılı özelgesi. (H.Hakan KIVANÇ, Emre POYRAZ, E- Yaklaşım / Temmuz 2009 / Sayı: 199, www.yaklasım.com.tr, 3.10.2018). [↑](#footnote-ref-48)