

## **MALİ BELGELERDEKİ BİLGİ NOKSANLIKLARI**

30 Kasım 1990 tarihli **DÜNYA** Gazetesi'nde yayınlanan, "Faturada ve Sevk İrsaliyesinde Bulunması Gereken Bilgiler" başlıklı yazımızda;

Mali belgelerde bulunması gereken bilgilerin neler olduğunu açıklamış, V.U.K.'nın 3505 sayılı kanunla değişik 227'nci maddesindeki, belgede bilgi noksanlığı bulunması halinde, bu belgenin hiç düzenlenmemiş sayılacağı yolundaki hükümlerden hareketle, belgesini hüsnüniyetle düzenlemiş olan mükelleflere de, hiç belge düzenlemeyenlere reva görülen ağır cezaların verilmekte olduğunu belirtmiştik.

Biltesadüf elimize geçen, "1190/1 Sayılı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi"nde yer alan, hangi bilgi noksanlıklarının belgeyi geçersiz kılacağı hangi bilgi noksanlıklarının belgenin sıhhatini bozmayacağı konusundaki açıklamalar, meseleyi yeniden ele alma ihtiyacını duymamıza neden olmuştur.

Aşağıdaki bölümlerde, söz konusu genelgenin ilgili bölümünün metni ve belgelerdeki bilgi noksanlıkları nedeniyle ortaya çıkan cezalar konusundaki düşüncelerimiz yer almaktadır.

### **1. GENELGE METNİ :**

1990/1 Sayılı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi'nin, belgelerdeki eksikliklerin özel usulsüzlük cezası ve işyeri kapatma cezası açısından ne şekilde değerlendirileceğine ilişkin bölümü aynen şöyledir:

#### **"1. Belgelerdeki Eksikliklerin İşyeri Kapatma Cezası Karşısındaki Durumu :**

İşyeri kapatma cezasının, Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinde sayılan belgelerin kullanılmadığının veya bulundurulmadığının bir takvim yılı içinde ayrı ayrı üç defa tespit edilmesi üzerine uygulanmaktadır.

İşyeri kapatma cezasını uygulanması bakımından bu belgelerin kullanılmamasından veya bulundurulmamasından, bu belgeleri düzenlemek zorunda olan mükelleflerin, bunları düzenlememeleri veya kullanmamalarının anlaşılması gerekmektedir.

Düzenlenen belgelerde Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerinde yer alan bilgilerin diğer bir anlatımla tarihin, adresin, vergi dairesi ile hesap numarasının ve diğer bilgilerin bulunmaması halinde bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılması icap etmektedir.

Ancak, belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılmasına neden olan bu şekil noksanlıklarıyla ilgili tespitler ve bu tespitlerin değerlendirilmesinde aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir.

#### **A- Adrese İlişkin Bilgi :**

Vergi Usul Kanunu uyarınca bazı belgelerde hem satıcı hem de alıcı adresinin bulunması zorunludur. Denetimler sırasında alıcının adresinin bulunması zorunlu olan bazı belgelerde yazılı adreslerde cadde ismi ve bina numarası bulunmadığından bu

belgede yazılı olan adres kabul edilmemekte ve bu belge hiç düzenlenmemiş sayılarak işyeri kapatma cezasına konu edilmektedir.

Oysa **belgede yazılı adresin o yörede herkesçe bilinen veya kısa bir araştırma ile kolayca tespit edilecek bir yer olması halinde, açık adresin bulunmamasından dolayı bu belgeyi geçersiz saymak mümkün olmayacaktır.** Dolayısıyla bu belge kapatma cezasının uygulanmasında dikkate alınmayacaktır.

#### **B- Vergi Dairesi ve Hesap Numarasına İlişkin Bilgi :**

Denetimler sırasında adına belge düzenlenen mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasından birisinin belgede yer almadığı hallerde, bu belge geçersiz sayılmak suretiyle işlemler yapılmaktadır. Ancak, belgede bu bilgilerden yalnızca vergi dairesi adının veya yalnızca hesap numarasının yazılmaması buna karşılık, diğer bilgilerin bulunması halinde kısa bir araştırma ile eksik bilgiye ulaşılabilmesi mümkün olduğundan, bu şekil noksanlığından dolayı belgeyi hiç düzenlenmemiş saymaya imkan bulunmamaktadır.

Bu itibarla, **düzenlenen belgelerde adres, vergi dairesi adı ve hesap numarasından birinin yer almadığı veya eksik yazıldığıнын tespiti halinde, bu belgeden hareketle belgeyi düzenleyen veya adına belge düzenlenen kişi veya kurumun tespit edilmesi mümkün olabiliyorsa ve bu belgedeki eksikliğin bir vergi ziyanına sebebiyet vermeyecek ölçülerde olduğu da anlaşılıyorsa, bu belge hiç düzenlenmemiş sayılarak özel usulsüzlük cezası kesilmeyecek ve bu belge işyeri kapatma cezasına konu teşkil etmeyecektir.**

Ancak, belgelerdeki şekil noksanlıklarının belgeyi hükümsüz kılacağı ve vergi ziyanına sebebiyet vereceği konularında **tereddüte düşülmesi halinde** olay, **gerek belgeyi düzenleyen, gerekse adına belge düzenlenen mükellefler nezdinde araştırılacak ve karşıt inceleme yapılacaktır.** Yapılacak inceleme sonucu belgenin gerçek bir işlem için düzenlendiği ve her iki tarafın kayıtlarına da intikâl ettiğinin belirlenmesi halinde, **bu belgeler hiç düzenlenmemiş sayılmayacak ve işyeri kapatma cezasının uygulanmasında dikkate alınmayacaktır.** İnceleme sonucunda eksikliğin vergi ziyanına neden olacağı veya belgeyi hükümsüz kılacağı kanaatine varılması halinde bu belge hiç düzenlenmemiş olarak kabul edilerek gerekli işlemler yapılacaktır.

Öte yandan, düzenlenen belgelerde tüm bilgiler bulunmakla beraber, **tarihe yer verilmemiş ise bu tespite dayanılarak belge hiç düzenlenmemiş olarak kabul edilecek ve kapatma cezasının uygulanmasına konu teşkil edecektir.”**

## **2. MALİ BELGELERDEKİ BİLGİ NOKSANLIKLARI NEDENİ İLE ORTAYA ÇIKAN CEZALAR :**

### **2.1. Usulsüzlük Cezası :**

Mali belge düzenlenmiş olmakla birlikte bu belgelerde bilgi noksanlığı bulunması bir usulsüzlük olayıdır ve hadisenin V.U.K.’nın 352’nci maddesi çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Ne var ki, belgede bilgi noksanlığı bulunması halinde o belgenin **hiç düzenlenmemiş sayılacağı** yolundaki hükmün yürürlüğe girdiği 10.12.1988’den bu yana (3505 sayılı kanun Md.3) bu nevi usulsüzlüklerin cezalandırılmasında, 352’nci madde hükümleri bir

kenara itilmiş, belgedeki en ufak, en masum bilgi noksanlıklarında dahi, özel usulsüzlük cezası kesilmeye, işyeri kapatma cezası verilmeye başlanmıştır.

Halen yürürlükte bulunan, 352/II-7'nci maddeye göre;

“...evrak ve vesikaların kanunen belirli şekil ve muhteviyatı ...ile ...ilgili olarak yapılan ...düzenlemelere uyulmamış olması” ikinci derecede usulsüzlük cezasını gerektiren bir usulsüzlük fiilidir.

Belgedeki her türlü bilgi noksanlığı, belgenin düzenlenmemiş sayılması şeklinde yorumlanınca, yürürlüğü devam eden bu hükmün mali belgeler açısından uygulama alanı kalmamaktadır. Bizim kanaatimiz şudur; Eğer, belge bilgi noksanlığına rağmen hiçbir aksamaya yol açmaksızın muhatabına ulaşmış ve fonksiyonunu icra etmişse 352'nci madde işletilmeli, belge düzenlenmemiş sayılmak suretiyle ağır cezalandırmalara gidilmemelidir. Öte yandan, bu ceza bilgi noksanlığı bulunan her bir belge için ayrı ayrı değil, her tespitde (tespit başına) bir defa uygulanmalıdır (19 nolu V.U.K. Genel Tebliği).

## 2.2. Özel Usulsüzlük Cezası :

Belgede bilgi noksanlığı bulunması halinde o belgenin hiç düzenlenmemiş sayılmasını öngören hükmün (V.U.K. Md:227, üçüncü fıkra) gerekçesinde şu ifade yer almaktadır.

“Eklenen bu fıkra ile Vergi Usul Kanunu'na göre veya bu kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin **sağlıklı düzenlenmesi** amaçlanmıştır.”

Dolayısıyla bilgi noksanlığı, belgeyi sağlıklı kılacak boyutlarda ise (muhatabına ulaşmasında aksamaya neden olmuşsa, karşıt inceleme yapılmasını imkansız kılıyorsa, telafi edilemeyecek belirsizlikler taşıyorsa) geçersiz sayılmalı ve özel usulsüzlük cezasına konu edilebilmelidir (143 numaralı V.U.K. Genel Tebliği'ne göre özel usulsüzlük cezasına konu edilen bir fiil dolayısıyla 352'nci maddeye göre ikinci bir ceza kesilemez).

Belgenin sağlığı üzerinde etkili olmayan bir bilgi noksanlığı söz konusu ise, mükellefin veya olayın niteliğine göre ya idari müsamaha gösterilerek hiç cezalandırma yapılmamalı ya da II'nci derece usulsüzlük cezası ile yetinilmelidir.

V.U.K.'nın 353'üncü maddesi belgeyi hiç düzenlememek şeklindeki ağır bir usulsüzlük fiilini özel bir ağır şekilde cezalandırmak için konmuş ve 1961'en beri bu amaçla uygulanmıştır. Belgesini düzenleyen fakat bu belgede bazı bilgileri göstermemiş olanlara yani, hiç belge düzenlemeyene göre çok daha hafif bir suç işlemiş kimselerin de aynı şiddette cezalandırılmasını doğru bulmuyoruz.

Bize göre yeni bir yasal düzenleme yapılarak,

- Belgenin düzenlenmemesi ve
- Belgenin düzenlenmemiş sayılması, hallerini cezai bakımdan aynı kefeye koyan mevcut hükümler, fiilin özelliğine göre derecelendirilmiş cezaları ihtiva dere hale getirilmelidir.

## 2.3. İşyeri Kapatma Cezası :

Belgede bilgi noksanlığı olması usul ve şekil meselesidir. Dolayısıyla ancak usulsüzlük cezası ile tecziye edilebilir.

İşyeri kapatma cezasını öngören hükmün gerekçesinde;

“Bu hüküm ile, getirilmekte olan uygulamanın mükellefler üzerinde büyük bir psikolojik etki yapacağı, **belge kullanma alışkanlığı kazanılacağı** dolayısıyla belge düzenine uyulmak suretiyle de **gerçek kazançların vergilendirilmesi ve vergi kaçığının önlenmesi bakımından** bu madde eklenmiştir” denilmektedir.

Eğer belge fiilen düzenlenmişse, işyeri kapatma cezası hiç gündeme getirilmemeli, belgede bilgi noksanlığı olması halinin bir usul ve şekil konusu olduğu ve ancak usulsüzlük cezasına konu edilebileceği şeklinde yorumda bulunulmalıdır.

Mesela yukarıda metnini verdiğimiz içi genelgenin son cümlesinde, **üzerinde tarih bulunmayan belgenin hiç düzenlenmemiş sayılacağı ve işyeri kapatma cezasına konu edileceği ifade** edilmektedir.

Halbuki;

- Üzerinde tarih bulunmayan fatura mükellefin düzenlediği binlerce faturadan sadece biri olabilir.
- Tarihsiz fatura son derece küçük meblağlı olabilir.
- Faturada tarih yer almamakla beraber bu faturaya ait irsaliyedeki tarihten istifade edilerek, yahut bir önceki- bir sonraki faturalardaki tarihe bakılarak, olması gereken tarih tespit edilebilir.
- Üzerinde tarih bulunmayan bu fatura derhal muhatabına ulaşmış ve her iki taraf yasal süreler içinde faturanın gerektirdiği kayıtları yapmış olabilir.
- Bir adet faturasında tarih bulunmayan mükellef, Türkiye çapında iş yapan, muteber bir firma olabilir.

Böyle bir firmanın, böyle bir nedenle işyeri kapatmak, olağanüstü ağır bir cezalandırma demektir.

#### **2.4. Hapis Cezası ve Teşhir Cezası :**

Belgedeki bilgi noksanlığı olaylarının işyeri kapatma cezasına mesnet olamayacağı yolundaki görüşümüz ve gerekçelerimiz, hapis cezası ve teşhir cezası açılarından da geçerlidir (V.U.K. 358, 360).

### **3. SONUÇ :**

Hasılatını gizlemek suretiyle vergi kaçırmak için, fatura sevk irsaliyesi ve benzeri belgeleri hiç düzenlenmeyenlere, özel usulsüzlük cezası, işyeri kapatma cezası, para cezasına çevrilebilen hapis ve teşhir cezaları verilmekte, bu suretle söz konusu mükellefler belge düzenlemeye zorlanmaktadır.

V.U.K.’nın 227’nci maddesine eklenen hükümle, bilgi noksanlığı bulunan belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılacağı öngörülmüş ve bu hükmün doğal sonucu olarak, belgesini düzenleyen fakat belge üzerinde kanunen veya bakanlıkça öngörülen bilgilerden birine veya birkaçına yer vermeyi ihmal edenlere de, hiç belge düzenlemeyenleri hedef alan ağır cezalar kesilmeye başlanmıştır.

Bize göre, bilgi noksanlığı halinde belgenin hiç düzenlenmemiş sayılacağı şeklindeki hüküm kaldırılmalıdır.

Eğer, V.U.K.'nın 352/II-7'nci maddesindeki ceza yetersiz kalıyorsa, bilgi noksanlığı şeklindeki usulsüzlüğün ne şekilde tecziye edileceğini belirleyen ve bu fiilin niteliği ile mütenasip cezalar öngören yeni yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

Söz konusu hüküm yürürlükte kaldığı sürece, şu şekilde yorum ve uygulamada bulunulmasının daha uygun olacağı kanaatindeyiz.

- Bilgi noksanlığı, belgeyi sağlıksız kılacak boyutlarda değilse sadece V.U.K.'nın 352/II-7'nci maddesine göre genel usulsüzlük cezası kesilmelidir.
- Belgeyi sağlıksız kılan ve belge düzeninde aksamaya yol açan bilgi noksanlıklarında sadece özel usulsüzlük cezası kesilmelidir.
- Belgede bilgi noksanlığı bulunması, usule e şekle ilişkin bir olay olduğundan, usulsüzlük cezaları dışındaki cezalar (işyeri kapatma, hapis, teşhir cezalar) tatbik edilmemelidir.