

BİLMEDEN (KAST OLMAKSIZIN) NAYLON FATURA KULLANILDIĞININ TESPİTİ HALİNDE VERGİ ZİYAI CEZASI KESİLMESİNİ EMREDEN 306 SIRA NO.LU VUK GENEL TEBLİĞİ'NİN HUKUKA AYKIRILIĞI ÜZERİNE



Fahri Gökçen TANER*
Y. Burak ASLANPINAR**

I- GİRİŞ

Bilindiği üzere Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan ve 18 Haziran 2002 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 306 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu (VUK) Genel Tebliği, naylon (sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı) fatura(1) kullanma fiilleri karşısında vergi idaresinin ne şekilde davranması gerektiği konusunda birtakım düzenlemeler içermektedir. Bu düzenlemeler yapılırken, bilerek ve bilmeden naylon fatura kullanan mükelleflere farklı şekillerde muamele edilmesi esası benimsenmiştir.

Fakat söz konusu düzenlemenin, bu belgeleri bilmeden kullanan mükelleflerin kusurlu olup olmadıkları gözetilmeksizin cezalandırılması esasına dayanması, kabahatler hukukunun esaslarına aykırıdır.

Bu makalede söz konusu aykırılığın nedenleri, kabahatler hukuku ile kusur sorumluluğunun ilişkisi ve konuyla ilgili yeni tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı da dikkate alınarak tartışılacak, böylelikle 306 Sıra No.lu Tebliğ'e dayanılarak

* **Dr., Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Elemanı**

** **Avukat**

(1) Türk Dil Kurumu Sözlüğü'nde; "faturası olmayan bir mal için alıcıya verilen veya birini harcama yapmış gibi göstermek amacıyla yasa dışı olarak düzenlenen faturanın halk arasındaki adı" olarak tanımlanan **naylon fatura**, hem "sahte fatura"yı hem de "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura"yı kapsayacak şekilde kullanılmaktadır (Şükrü KIZILLOT-Zuhal KIZILLOT, **Vergi, Ticaret, ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, 4. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2011 s. 235; M. Süha AKGÜNER-Mahmut SEKDUR, **Vergi Hukukunda Naylon Fatura**, Tekağaç Eylül Yayıncılık, Ankara 2004, s. 11).

yapılan vergi ziyai cezalı tarhiyatların hukuka uygunluğu irdelenecektir.

II- 306 SIRA NO.LU VUK GENEL TEBLİĞİ'NDE YER ALAN NAYLON FATURA KULLANMA FİİLİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

306 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği, "sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı tespit edilen mükellefler için kasıt unsurunun araştırılıp araştırılmayacağı ve bu belgeleri bilmeden kullandığı belirlenenler hakkında ne şekilde davranılacağı" hakkında Maliye Bakanlığı'nın görüşünü ve talimatlarını ortaya koyan bir tebliğdir. Nitekim Tebliğ'in ilk paragrafında Bakanlığa intikal eden olaylarda, yapılan incelemelerde bu hususlarda tereddüt oluştuğunun gözlemlendiği açıkça ifade edilmektedir.

Buna göre Bakanlık, sahte belgeyi bilerek kullanan mükellefler hakkında VUK'un 359. maddesi uyarınca işlem yapılması için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında Cumhuriyet Savcılığı'na suç duyurusunda bulunulması *"ile bu belgelerin kullanılması sonucu vergi ziyasına da sebebiyet verilmiş olunması halinde 344. maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerektiğini ifade etmektedir."*

Öte yandan, ilgili Tebliğ'in konumuz bakımından önem teşkil eden 7. fıkrasında, "bazı olaylarda belgeyi alan tarafın belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumların söz konusu olabildiği" kabul edilmektedir. Sorun da tam olarak bu noktada, bilmeden sahte veya muhte-

viyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı tespit edilen mükelleflere ilişkin olarak ortaya çıkmaktadır. Bu mükellefler hakkında Bakanlıkça uygun görülen hareket tarzı, Tebliğ'in 9. fıkrasında şu şekilde ortaya konulmaktadır:

"Ancak sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması icap etmektedir. Ayrıca, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyasına sebebiyet verilmiş olması halinde mükellefler adına 344. maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir."

Görüldüğü üzere söz konusu Tebliğ, vergi inceleme elemanına belgenin sahte olduğunun tespit edilmesi halinde, mükellefin kusurlu olmadığı sonucuna varıldığı takdirde ona 1 kat vergi ziyai cezası kesmesini ve dolayısıyla vergi aslının da re'sen tarh edilmesini emretmektedir. Peki bu düzenleme kusurlu sorumluluk esaslarıyla bağdaşmakta mıdır? Bu soruya doğrudan bir cevap vermeden önce, kabahatler hukuku ile kusurlu sorumluluk ilişkisi ve bu konuda büyük önem arz eden Anayasa Mahkemesi'nin 11.02.2014 tarih ve E.2014/20, K.2014/28 sayılı Kararı'na(2) değinmek gerekmektedir.

III- İDARİ YAPTIRIMLAR HUKUKUNUN CEZA HUKUKUNA HAKİM İLKELERLE İLİŞKİSİ

Bilindiği üzere hukukumuzda 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun yürür-

(2) 09.05.2014 tarih ve 28995 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

lûge girmesiyle birlikte, kabahatler için adli para cezası ve hapis cezası verilmesi uygulamasından vazgeçilmiş ve kabahatlerin yaptırımını idari para cezası olarak belirlenmiştir. Bu yaklaşım modern ceza hukuku sistemlerinde benimsenen suç olmaktan çıkarma akımının bir sonucudur(3). Vergi hukukunda düzenlenen ve idari para cezasını gerektiren fiillerin de vergisel kabahat (vergi kabahati) olduğu konusunda öğretide ve yargı kararlarında bir tartışma bulunmamaktadır. Dolayısıyla hapis veya adli para cezasını gerektiren vergi suçları dışında kalan fiiller, bir bütün olarak idari yaptırım hukukunun konusunu oluşturmaktadır.

İdari yaptırım (ceza) hukuku, saf idare hukukunun içinde değerlendirilemez. İdari yaptırımların, idare hukukuna yabancı olan yanı, ceza hukuku karakterli işlemler olmalarından kaynaklanmaktadır. Söz konusu işlemlerin, ceza hukukuna hakim ilkelere tabi olması, doğaları gereğidir. Belirtmek gerekir ki bugün bize son derece normal gelen bu noktaya varılması kolay olmamıştır. Avrupa hukuk sistemlerinde bu sonuca ulaşılmasında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin

(AİHM) katkısını göz ardı etmemek gerekir. Zira geçmişte çoğunlukla idari cezalara hakim olan yaklaşım bunların tamamen idare hukukunun alanı içinde olan ve ceza hukukunun ilkelere bağlı olmayan kurallar olduğu şeklindeydi(4). Fakat AİHM'nin ceza veren organdan değil, cezanın niteliğinden (ağırlığından) hareket eden bir yaklaşım sergilemesi, ceza hukukuna hakim bir takım ilkelerin idari ceza hukukunda (kabahatler hukukunda) da geçerli olduğu şeklindeki görüşün üstünlüğünü sağlamıştır(5).

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 13. maddesi "**Temel hak ve özgürlüklerin ancak Anayasa'da gösterilen özel sınırlama sebeplerine bağlı olarak ancak kanunla sınırlanabileceğini**" belirtmiştir. Dolayısıyla Anayasa'nın 13 ve 38. maddelerinde cezalar hakkında kabul edilen güvenceler, idari cezalar bakımından da geçerlidir(6). Danıştay da 1989 yılında verdiği bir içtihadı birleştirme Kararıyla "**Vergi Usul Kanunu hükümlerine dayanılarak kesilen para cezalarının teknik anlamda ceza niteliğinde bulunduğu**" hükmetmiştir(7). Anayasa Mahkemesi de bu görüşü benimsemektedir(8). Mahkemenin hem bu esası ortaya koyduğu,

- (3) Konuya ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Fatih Selami MAHMUTOĞLU, **Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukukunda) Yaptırım Rejimi**, Kazancı Kitap, İstanbul 1995, s. 105
- (4) Fransa Devlet Şurası'nın (Danıştay) içtihadının uzun süre bu yönde olduğu yönünde bkz. Ali ULUSOY, "İdari Ceza Hukukunu İşlevi ve Hukuk Düzeni İçindeki Yeri", **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi İdari Ceza Hukuku Sempozyum Kitabı**, Ankara 2009, s. 53
- (5) ULUSOY, age, s. 53
- (6) MAHMUTOĞLU, age, s. 105. Benzer görüşler hakkında bilgi için bkz. Guido ZANOBİNİ, **İdari Müeyyideler**, Ankara 1964, s. 63
- (7) Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu'nun 16.02.1989 tarih ve E. 1988/1, K. 1989/1 sayılı Kararı (09.06.1989 tarihli ve 20190 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).
- (8) Anayasa Mahkemesi'nin 06.01.2005 tarih ve E. 2001/3, K. 2005/4 sayılı Kararı (20.10.2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

hem de idari cezalar bakımından kusurlu sorumluluk ilkesini benimsediğini gösteren güncel kararı ise alt başlıkta incelenecektir.

IV- KUSURLU SORUMLULUK İLKESİ VE ANAYASA MAHKEMESİ'NİN YAKLAŞIMI

765 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK) yürürlükteyken ve kabahatler suç olarak düzenlenmişken dahi, bu tür suçlar bakımından kusursuz (objektif) sorumluluk esasının kabul edilmesinin mümkün olmadığı ve kabahatlerin ancak kastla veya taksirle işlenebileceği görüşü hakimdi(9). 2005 yılında yürürlüğe giren 5237 sayılı TCK ile kabahatler idari ceza hukukunun alanına bırakılmıştır. 765 sayılı TCK döneminde bazı suçlar için istisnai bir sorumluluk türü olan kusursuz sorumluluğa ise ne TCK'da ne de Kabahatler Kanunu'nda yer verilmiştir. Böylece gerek suç gerek kabahat olsun, cezayı gerektiren hiçbir fiilin kusur olmaksızın işlemeyeceği hukukumuz bakımından mutlak hale gelmiştir.

Konuyu düzenleyen Kabahatler Kanunu'nun **"Kast ve Taksir"** başlıklı

9. maddesi **"kusur sorumluluğu"**nu esas almaktadır. Öğretide de kabahatler bakımından kusurlu sorumluluğun esas olduğu ve bunun herhangi bir istisnasının olmadığı görüşü kabul görmektedir(10). Söz konusu düzenleme uyarınca **"Kabahatler, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde, hem kasten hem de taksirle işlenebilir"**. Bu ifadeyi daha iyi anlamak için, TCK'nın kast ve taksiri düzenleyen 21 ve 22. maddeleriyle birlikte okunması gerekir. Buradan çıkan sonuç, suçların ancak Kanun'da yazılı olan hallerde taksirle işlenebileceği, buna karşın kabahatler bakımından aksi kanunda yazmadığı sürece hem kasten hem de taksirli sorumluluğun mümkün olduğudur.

Öyleyse Anayasa'nın 38. maddesinde cezalara ilişkin olarak düzenlenen **"Ceza Sorumluluğunun Şahsiliği"** ilkesinin ve bu ilkenin bir alt ilkesi olan **"Kusura Dayanan Ceza Sorumluluğu"** ilkesinin idari yaptırımlar hukuku açısından geçerli olduğu yönünde şüphe yoktur. Nitekim Anayasa Mahkemesi de bu yıl içinde ver-

- (9) Sulhi DÖNMEZER-Sahir ERMAN, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, 12. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 1999, s. 275; Ayhan ÖNDER, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Cilt:II-III, Beta Yayınları, İstanbul 1992, s. 296
- (10) Fatih Selami MAHMUTOĞLU, "Suç-Kabahat Ayrımı-idari Ceza Hukuku'nu Temelleri", **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi İdari Ceza Hukuku Sempozyum Kitabı**, Ankara 2009, s. 42; Bahri ÖZTÜRK, "Kabahatler Hukukunun Genel Esasları", **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi İdari Ceza Hukuku Sempozyum Kitabı**, Ankara 2009, s. 132. Alman kabahatler hukukunda da kusur ilkesinin mutlak olarak geçerli olduğu hususunda bkz. Hans-Heiner KÜHNE, "Almanya'da İdari Ceza Hukukunun Anayasal Temelleri", çev: Bahri ÖZTÜRK, **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi İdari Ceza Hukuku Sempozyum Kitabı**, Ankara 2009, s. 114; Gereon WOLTERS, "Alman Kabahatler Hukukunun Kanuni Temelleri", çev: Cüneyt BELLİCAN ve Bilge ERSON ASAR, **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi İdari Ceza Hukuku Sempozyum Kitabı**, Ankara 2009, s. 144; Funda BAŞARAN YAVAŞLAR, "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımları", **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi İdari Ceza Hukuku Sempozyum Kitabı**, Ankara 2009, s. 287

diği 11.02.2014 tarihli 2014/28 sayılı Kararı'nda da bu hususa şu şekilde vurgu yapmaktadır:

"Ceza sorumluluğunun şahsiliği ceza hukukunun temel ilkelerindendir. Cezaların şahsiliğinden amaç, bir kimsenin işlemediği bir fiilden dolayı cezalandırılmamasıdır. Diğer bir anlatımla, bir kimsenin başkasının fiilinden sorumlu tutulmamasıdır. Bu ilkeye göre asli ve feri failden başka kişilerin bir suç sebebiyle cezalandırılmaları olanaklı değildir. Anayasa'nın 38. maddesinin yedinci fıkrası ile ilgili gerekçede de, '... fıkra ceza sorumluluğunun şahsi olduğu; yani failden gayri kişilerin bir suç sebebiyle cezalandırılmayacağı hükmünü getirmektedir. Bu ilke dahi ceza hukukuna yerleşmiş ve 'kusura dayanan ceza sorumluluğu' ilkesine dahil, terki mümkün olmayan bir temel kuralıdır.' denilmektedir. Anayasa'nın 38. maddesinde idari ve adli cezalar arasında bir ayırım yapılmadığından idari para cezaları da bu maddede öngörülen ilkelere tâbidir."

Görüldüğü üzere Anayasa Mahkemesi de "kusurlu sorumluluk dışında başka bir sorumluluk şeklinin bulunmadığı yönündeki anlayışın hem adli hem de idari cezalar bakımından mutlak olarak geçerli olduğu" düşüncesindedir ve bunun bir istisnası yoktur. Kabahatler Kanunu'nun ek 1. maddesiyle yapılan **"04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümler saklıdır"** düzenlemesi de bu bağlamda bir değişikliğe yol açmamaktadır. Zira söz konusu hüküm yalnızca yargı yolunu belirlemekte ve vergi kabahatlerine karşı sulh ceza mahkemeleri (ve bu mahkemeler kaldırıldıktan sonra asliye mahkemeleri) yerine uzman

mahkemeler olan vergi mahkemelerine başvurulması uygulamasının sürdürülmesine ilişkindir. Dolayısıyla vergi mahkemeleri de idari yaptırım konusunda karar verirken, kabahatler hukukunun genel esaslarıyla bağlıdır.

V- 306 SIRA NO.LU VUK GENEL TEBLİĞİ'NİN DOĞURDUĞU HUKUKA AYKIRILIK İLGİLİ KISMIN YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILMASINI VEYA DANIŞTAY TARAFINDAN İPTALİNİ GEREKLİ KILMAKTADIR

Buraya kadar gelinen noktada, kabahatler hukukunun vergi kabahatleri bakımından da geçerli ve bu tür kabahatler bakımından da kusurlu sorumluluk ilkesinin esas olduğu ortaya konulmuştur. Bu noktadan sonra 306 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin kusurlu sorumluluk esasına aykırılığı üzerinde durulacaktır.

Aykırılığın temel nedeni söz konusu Tebliğ'de Maliye Bakanlığı bizzat mükellefin kusursuz olabileceğini kabule etmesine karşın, bu husus tespit edildiğinde dahi yine de ceza kesilmesini istemesidir. Oysa Tebliğ'de kusurlu olma ve olmama hallerinin birbirinden açıkça ayrılmasının ardından, **kusurlu olmayan mükellefe ceza verilmemesi** esasına dayanan bir düzenleme yapılması gerekirdi. Tebliğ'in mevcut halinde, **hem mükellefin kusursuz olma olasılığı, hem de kaçınılmaz olarak kusurluluğunu ortadan kaldıran hataya düşmüş olma olasılığı göz ardı edilmektedir.** Oysa İtalyan Anayasa Mahkemesi'nin 13 Ocak 2007 tarihinde verdiği 322 numaralı Karar'da da belirtildiği üzere

“bir kanun hükmü kaçınılmaz hatanın red-dine yol açacak şekilde yorumlanması halinde Anayasa’ya aykırı olur, zira kaçınılmaz hatanın kabulü ceza sorumluluğunun sınırlarının kusurlu sorumluluk esasları ile belirlenmesi bakımından vazgeçilemez bir konumdur.”(11)

Bu nedenlerle söz konusu Tebliğ’de yer alan düzenleme Anayasa’nın 38. maddesinin yanı sıra, tüm kabahatler bakımından genel hüküm olan 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun “**kast**” ve “**taksir**”i düzenleyen 9. maddesine, “**hata**”yı düzenleyen 10. maddesine ve “**kusurluluğu ortadan kaldıran nedenler**”i düzenleyen 12. maddesine de aykırıdır.

Kusurlu sorumluluk ilkelerine aykırı olarak düzenlenen bu Tebliğ ile Maliye Bakanlığı, mükelleflerin hukuki güvenliği ihlal etmekte ve haksız cezalar kesilmesine neden olmaktadır. Kaldı ki **tüm mükelleflerin somut düzenlemelerin, Anayasa’ya, kanunlara ve hukukun genel ilkelerine uygunluğu hakkında fikir sahibi olmaları beklenemez.** 2002 yılından bu yana bu Tebliğ nedeniyle pek çok mükellefe haksız yere ceza kesilmiş ve kusursuz olmalarına rağmen yargı yoluna başvurmamaları, bu cezaları ödemek durumunda kalmışlardır.

VI- ORTADA NAYLON FATURA KULLANMA İDDİASI VARSA, 1 KAT VERGİ ZİYAI CEZASI KESİLMESİ HUKUKİ DAYANAKTAN YOKSUNDUR

Yukarıda açıklananlar çerçevesinde

306 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği’nin ilgili kısmı kaldırılır ya da iptal edilirse; bu Tebliğ’e dayanılarak ileride 1 kat vergi ziyai cezası kesilemeyeceği gibi, daha önce yapılan vergi ziyai cezalı tarhiyatların hukuki durumu da tartışmalı hale gelecektir.

Bununla birlikte, söz konusu Tebliğ hükmü yürürlükte kalsa dahi, bu Tebliğ dayanak gösterilerek yapılan 1 kat vergi ziyai cezalı tarhiyatlar hukuka ve kanuna uygun değildir. Zira söz konusu tarhiyatların mesnedi olan vergi inceleme raporlarında ya da mahkeme nezdinde naylon olduğu iddia edilen faturanın “**bilmeden**” kullanıldığına, mal veya hizmet alış-verişinin gerçeği yansıttığına dair tespitler yapılmasına rağmen, hapis cezası ve 3 kat vergi ziyai cezası uygulanması mümkün olmadığı gibi, **1 kat vergi ziyai cezası kesilmesi de mümkün değildir.**

Zira burada, kastın olmadığı kabul edildiğinden, 1 kat vergi ziyai cezası kesilmesi işleminin VUK’un 344/2 ve dolayısıyla 359. maddesine dayandırılması imkanı bulunmamaktadır.

Bu kapsamda, naylon fatura kullanıldığı yönünde yani VUK’un 344/2 ve 359. maddesine göre yapılan tespitlerden ibaret bir vergi inceleme raporunun sonuç bölümünde, mükellefe, başlangıçta sözü edilen kanun hükümlerinden farklı olarak VUK’un 344/1. maddesinde göre 1 kat vergi

(11) Karar için bkz. <http://www.giurcost.org/decisioni/2007/0322s-07.html>. Kararın ilgili kısmının Türkçe çevirisi için bkz. Fahri Gökçen TANER, **Türk Ceza Hukukunda Cinsel Özgürlüğe Karşı Suçlar**, Seçkin Yayınevi, Ankara 2013, s. 301

ziyayı cezası kesilmesi doğrultusundaki idari işlem ise **“sebepten hukuka aykırı”** olarak kabul edilmelidir(12).

Bir başka deyişle, idareyi, mükellef hakkında vergi ziyayı cezası kesme işlemine götüren olay, naylon fatura kullanma fiiliyse; **kastın varlığı, idarenin üzerine düşen ispat külfeti yerine getirilerek somut bir biçimde ortaya konulmalı** ve 3 kat vergi ziyayı cezası kesilmelidir. Aksi takdirde, faturanın gerçeği yansıtmadığı hakkında somut delillere dayalı tespit yapılamıyorsa **“hiç” vergi ziyayı cezası kesilmemelidir**(13). Zira hukukumuzda kusurlu sorumluluk dışında bir sorumluluk türü yoktur.

VII- SONUÇ

Maliye Bakanlığı'nın 306 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin, bilmeden naylon fatura (sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge) kullanan mükelleflere, kusursuz olsalar dahi ceza kesilmesi esasına dayanan düzenlemesi, **“kusura dayanan ceza sorumluluğu”** ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Anayasa Mahkemesi'nin de isabetle belirttiği üzere söz konusu ilke Anayasa'nın 38. maddesinde idari ve adli cezalar arasında bir ayırım yapmadığından idari para cezaları da bu maddede öngörülen ilkelere tâbidir.”

Sorunun çözülmesi için kanımızca iki yol vardır:

Bunlardan ilki söz konusu Tebliğ'in **“Ayrıca, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyasına sebebiyet verilmiş olması halinde mükellefler adına 344. maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmektedir”** şeklindeki 9. fıkrasının son cümlesinin idare tarafından yürürlükten kaldırılması veya kusurlu sorumluluk esaslarına göre yorumlanarak uygulanmasıdır. Zira şu haliyle söz konusu Tebliğ'e dayanılarak yapılan 1 kat vergi ziyayı cezalı tarhiyatlar hukuka ve kanuna uygun değildir. Bu nedenle naylon olduğu iddia edilen faturanın **“bilerek”** kullanıldığına, mal veya hizmet alış-verişinin gerçeği yansıtmadığına yani **kasıt olduğuna** dair somut ve ispat edilebilen tespitler yapılmadan **vergi ziyayı cezası kesilmesi hukuki dayanaktan yoksundur.**

Fakat belirtmek gerekir ki Tebliğ'i bu şekilde düzenleyen ve 12 yıldır uygulayan Bakanlığın bu tarz bir girişimde bulunmasını beklemek kanımızca fazla iyimserlik olur. Daha olası olan ikinci çözüm ise bahsi geçen kısmın açılacak bir davada Danıştay tarafından iptal edilmesidir. Böylelikle hem mükelleflerin hukuki güvenliği sağlanacak hem de idarenin hukuka uygun bir düzenlemeyi ne şekilde yapması gerektiği hususundaki esaslar, yargı organı tarafından ortaya konulmuş olacaktır.

- (12) Y. Burak ASLANPINAR, “Naylon Fatura Kullanma Suçunda Kasıt Unsuru ve İspat Külfeti-I”, **Yaklaşım**, Sayı: 221, Mayıs 2011, s. 306
- (13) Y. Burak ASLANPINAR, “Naylon Fatura Kullanma Suçunda Kasıt Unsuru ve İspat Külfeti-II”, **Yaklaşım**, Sayı: 222, Haziran 2011, s. 291