

## **VERGİ HUKUKUNDA YAPTIRIM VE CEZA**

**Av. Bekir BAYKARA**

**Bu yazı Yaklaşım / Eylül 2009 / Sayı: 201 da yayımlanmıştır.**

### **I- GİRİŞ**

Vergi Usul Kanunu, vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, Kanun'un bu kitabındaki cezalar ile cezalandırılırlar demektedir (VUK md. 331). Vergi hukuku ve vergi ceza hukuku ile ilgili araştırmalarımızda bu tanımın iki yönden doğru olmadığını farkına vardık. Her şeyden önce; vergi cezaları, Kanun'un 331-376 maddeleri arasında yer alan cezalardan ibaret değildir(1). İkinci olarak vergi kanunlarına aykırı hareket edenler sadece ceza ile muhatap olmazlar. Ceza dışında veya cezanın yanında, vergi kanununu ihlal nedeniyle karşılaştıkları can sıkıcı, mahrum edici bir tepki ile karşılaşır. Bu tepki ceza değildir. Bazen ceza ile birlikte bazen cezadan ayrı olarak kanunun düzenlediği bir tepki, bir cevaptır. Biz buna “**vergisel yaptırım**” demeyi uygun gördük. Vergi hukuku alanında, vergisel yaptırımların incelenmediğinin, üzerinde durulmadığının farkına vardık. İşte bu nedenle bu yazıyı vergisel yaptırıma ayırdık.

Yazımız giriş ve sonuç bölümü dışında iki ana başlıktan oluşmaktadır. Ancak yazımız incelendiğinde görülecektir ki yaptırımın ceza ile birlikte incelenmesi gerekliliktir. Bu nedenle birinci bölümde genel olarak yaptırım ve ceza konusunu ele alacağız. İkinci bölümde ise, vergi hukukunda cezalar dışında olan vergisel yaptırımlar ele alınacaktır. Bu bölümde, yargı kararlarına göre vergisel yaptırımlar, yaptırımların dayanağı ele alındıktan sonra, son olarak vergisel yaptırımlardan bazı örnekler ele alınıp incelenecektir. Ceza konusu bilinen bir konu olduğundan, vergi cezaları ayrıca incelenmeyecektir. Ayrıca, vergi kanunlarında yer alan vergisel yaptırımlar dışındaki diğer yaptırımlar da inceleme konumuz dışındadır(2).

### **II- GENEL OLARAK YAPTIRIM VE CEZA**

Toplu halde yaşamak, insan için hayat kaynağıdır. İnsan; insan değerini toplu halde

yaşamakla kazanır(3). İnsanlığın bugün ulaştığı düzey ve elde ettiği kazanımlar toplum halinde yaşamasının ürünüdür.

Toplum halinde yaşama, bir düzeni eski deyimle nizamı gerektirir. Düzen demek kural demektir. Bu kurallara, sosyal düzen kuralları(4) veya toplumsal davranış kuralları(5) denir. Toplumsal davranış kuralları, ahlak, din, görgü ve hukuk kurallarıdır(6). Buna örf ve adeti de eklemek gerektiği düşünülse de örf ve adet hukuk kuralı olduğu için(7) buna gerek yoktur(8).

Toplumsal davranış kuralları toplum içindeki bireye, toplu halde yaşayışın gereği olarak, belli davranış kalıplarını gösteren normlardır. Ancak bu normlar sadece belli davranış kalıplarını, şekillerini göstermekle kalmazlar. Aynı zamanda bu kuralların bağlayıcılığını sağlamanın araçlarını da gösterirler. Bu araçlar; toplumsal düzen kurallarına uymaya zorlayacak, kuralların ihlalini önleyecek araçlar (enstrümanlar) dır. Yani sosyal düzen kuralları, kendilerine uyulmaya zorlayan araçlara sahiptir. Bu araçlara “yaptırım” (müeyyide) adı verilmektedir(9).

Bütün sosyal düzen kurallarının yaptırımı mevcuttur. Yaptırımsız bir sosyal düzen kuralı düşünülemez. Ancak her toplumsal davranış kuralında; yaptırımın şekli ve yaptırımı uygulayan farklıdır. Bu farklılık aynı toplumsal düzen kurallarının çeşitleri arasında bile mevcuttur. Örneğin sosyal ahlakta yaptırım, toplum tarafından kınama, ahlaksız bilinme, hor görülme iken, kişisel ahlakta yaptırım içsel (deruni) olup vicdan azabıdır. Aynı durum hukuk sisteminin kendi için de geçerlidir. Yani her bir hukuk kolunun, örneğin medeni, borçlar, devletler veya idare hukukunun kendine özgü yaptırımları vardır.

Sosyal düzen kurallarından birisi olan hukuk kurallarını diğer sosyal düzen kurallarından ayıran yaptırımı ve yaptırımının özellikleridir. Gerçekten hukuk kurallarını diğer sosyal düzen kurallarından ayıran, yaptırımının nitelik ve nicelik itibarıyla belirgin olması, ihlalin ağırlığı ile orantılı olması, düzenli olması ve asıl önemlisi yaptırımın devlet tarafından uygulanıyor olmasıdır. Yani hukuk, uyulması devlet tarafından garanti altına alınmış sosyal düzen kuralları bütünüdür. Kurala uymayı garanti altına almak, kuralın ihlali halinde zorla yerine getirmek ya da ihlali engelleyecek ihlalden caydıracak şekilde uygulamakla olur(10).

Çoğunun gözünde yaptırım, “ceza” ile özdeştir. “**Şu eyleminden dolayı tazminat cezasına çarptırıldı**” veya “**gecikme faizi cezası ne kadar?**” gibi cümleleri sıkça duymak mümkündür. Elbette, her ceza yaptırımdır. Ancak her yaptırım ceza değildir. Bu nedenle,

örneğin Türk Ceza Kanunu (TCK) md. 20/2'de(11) ve bazı mahkeme kararlarında(12) da kullanılan “**cezai yaptırım**” tanımlaması doğrudur. Ceza dışında yaptırımlar olduğu gibi “**ceza**” yaptırımının da alt ayrımları bulunur. Daha ilerisi, yaptırımlar dünyasında cezalar daha az yer tutar. Esasen başka türlü bir yaptırım ile önlenilecek bir ihlal için ceza konmaz, konmamalıdır. Ceza en son olarak düşünülen bir yaptırımdır(13). Çünkü ceza ağır bir yaptırımdır ve sıkça yaptırıma başvurmak cezanın etkisini azaltır. Öte yandan bazı durumlarda hem ceza hem de başka bir yaptırım uygulanabilir. Örneğin haksız fiillerin çoğu cezayı da gerektirir. Bir kişiyi yaralayan bir yandan duruma göre TCK 86-89. maddelere göre cezalandırılır, diğer yandan Borçlar Kanunu (BK) 41, 46 ve 47. maddelere göre tazminat öder. Buna karşılık bir kişinin malına zarar veren kişi, eğer ihmal veya unutkanlıkla buna neden olmuşsa sadece tazminat öderken, kasten yapmışsa TCK 151 ve 152. maddelere göre hem cezaya çarptırılır hem de BK 41. maddeye göre tazminat öder. Burada ceza da tazminat da iki ayrı tür yaptırımdır.

Her sosyal düzen kuralının yaptırımı birbirinden farklı olduğu gibi her hukuk kolunun yaptırımları da birbirinin aynı değildir dedik. Gerçekten Ceza Hukuku'nda yaptırım, cezadır. Cezanın da hapis (sürelili hapis cezası, müebbet hapis cezası ve ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası) ve adli para cezaları gibi çeşitleri vardır. Oysa İdare Hukuku'nda yaptırımın yokluk, iptal edilebilirlik, tazminat gibi çeşitleri bulunur. İdari cezalar da idari bir yaptırımdır(14). Borçlar Hukuku alanında da yokluk, butlan (bu da mutlak ve nispi diye ayrılır), tazminat gibi yaptırımlar mevcuttur. Usul Hukuku'nun da kendine özgü yaptırımları bulunur. Zorla getirme, disiplin cezası niteliğindeki yaptırımlar (özellikle sürelerle uygulanması halinde) bir hakkın düşmesi gibi yaptırımlar böyledir(15). Yerine getirme (zorla icra-cebri icra) da bir yaptırımdır.

### **III- VERGİ HUKUKUNDA VERGİSEL YAPTIRIMLAR**

#### **A- GENEL OLARAK**

Vergi kanunlarında yaptırım veya müeyyide biçiminde bir kavram bulunmamaktadır. Vergi kanunlarında yaptırımın bir türü olan ceza kavramı mevcuttur. Ancak vergi kanunlarında yaptırım sözcüğünün olmaması, vergi hukukunda ceza dışında yaptırımın olmadığı anlamına gelmemektedir. Aşağıda ele alacağımız gibi, vergi hukukunda ceza dışında yaptırımlar da mevcuttur. Bu husus Danıştay kararlarında da belirtilmektedir.

## **B-YAPTIRIMLARIN DAYANAĞI**

Yukarıda belirtildiği gibi, yaptırım acıdır, yüküdür, hak kaybıdır, zahmettir, mahrumiyettir. O halde bu tür bir hukuki işlemin dayanağı da kanun olmalıdır. İdare kanunsuz yaptırım uygulayamayacağı gibi, düzenleyici işlemlerle kanunda olmayan yaptırımlar ihdas edemez. Danıştay 7. Daire, E: 2006/5220, K: 2007/394 sayılı Kararı'nda; **“Mevcut Türk Hukuk Sistemi'nde, kişilerin bir takım haklarının kısıtlanması veya belli ödevlerinin yerine getirilmesini hak kaybına yol açacak şekilde bazı şekil şartlarına bağlanmasını öngören düzenlemeler, Anayasa'nın belirlediği sınırlar dahilinde, ancak, yasalarla yapılabileceğinden, böyle bir düzenlemenin 'yönerge' adı altında, Yürütme Organına bağlı alt idari birimlerce yapılmasına olanak yoktur”** demektedir.

Aynı Daire KDV iadesinin belirli bir sürede istenmemesi halinde, bir daha talep edilemeyeceği yönündeki 82 sayılı KDV Genel Tebliği'ne göre yapılan işlemi iptal etmiştir. Danıştay 7. Daire E. 2003/1094, K. 2004/2800 sayılı Kararı'nda,

**“Davacının iade talebi, vergi idaresince, yukarıda değinilen 82 Seri No.lu Tebliğ dayanak gösterilerek, 2000 yılına ait iadesi gereken katma değer vergisi tutarının, en geç Haziran/2001 dönemi beyannamesi ile talep edilmesi gerektiğinden bahisle reddedilmiş ise de; kişilerin bir takım haklarının kısıtlanmasını veya belli bir haktan yararlandırılmasının belirli sürelerle sınırlandırılmasını öngören düzenlemeler, Anayasanın belirlediği sınırlar dahilinde, ancak, yasalarla yapılabileceğinden, böyle bir düzenlemenin tebliğ ile yapılması olanaklı değildir. 3065 sayılı Kanun'un yukarıda yer verilen 29. maddesinin 2. fıkrasında, fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesinde Maliye Bakanlığı yetkili kılınmış ise de, söz konusu yetkinin, iade talebinin nereye ve nasıl yapılacağı, iade işleminde hangi belgelerin aranılacağı gibi düzenlemelerle sınırlı olduğunun kabulü zorunlu olup; hakkın özüne dokunabilecek bir düzenlemenin tebliğ ile yapılması söz konusu olamaz. Aksi düşünce; yani kanunla düzenlenmesi gereken bir konunun tebliğ ile düzenlenmesi, olayda olduğu gibi, kanunda öngörülmeleyen bir sınırlamanın tebliğ ile getirilmesi, Kuvvetler ayrılığı rejimine ters düşeceği gibi, fonksiyon gaspına da yol açacağı kuşkusuzdur.”**

demektedir.

## C- MAHKEME KARARLARINA GÖRE VERGİSEL YAPTIRIMLAR

Anayasa Mahkemesi vergi cezalarını yaptırımın bir türü olarak ele almakta ve idari ve adli vergi cezalarını iki ayrı yaptırım olarak belirtmektedir(16). Ancak, Yüksek Mahkeme, cezalar dışındaki vergisel yaptırımlar için açıkça “**yaptırım**” sözcüğünü kullanmamaktadır. Bu konuda Mahkeme’nin VUK’un 5. maddesi ile ilgili olarak verdiği karar(17) iyi bir örnektir. Karar’da, VUK 5. maddeye göre bazı hallerde vergi mükelleflerinin basın ve TRT yoluyla açıklanmasının bir “**ceza**” olup olmadığı tartışılmış, konunun VUK’un ceza hükümleri bölümünde düzenlenmediği ve Kanun gerekçesinde ceza olduğu yönünde bir belirleme olmadığı için, “**ceza**” olmadığı yönünde karar verilmiştir. Ancak gerekçede belirtilen “... yeni getirilmekte olan bu uygulamanın mükellefler ve vergi sorumluları üzerinde psikolojik etki yapacağı dolayısıyla vergi kaçığının önlenmesi için etkin bir araç olacağından...” sözlerinin Mahkeme tarafından kabul edilmesi, dava konusu düzenlemenin ceza olmasa da bir “**yaptırım**” olduğunun adını belirtmeden kabul ettiğini göstermektedir(18).

Konu Danıştay kararlarında daha açıktır. Danıştay ceza için çoğunlukla “**cezai yaptırım**” tanımlamasını kullanmaktadır. Ancak ceza dışındaki yaptırımları da açıkça “**yaptırım**” olarak adlandırmaktadır.

Danıştay kararlarında gecikme zammı ve pişmanlık zammınının 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 17. maddesi ile getirilen sorumluluğu(19) KDV Kanunu’nun 29. maddeye göre KDV’lerinin indiriminin kabul edilmemesi, VUK’un geçici 11. maddesindeki(20) vergiden istisna olma halinin ortadan kalkması(21), açık olarak yaptırım olarak nitelendirilmiştir.

Aşağıda, vergi kanunlarındaki vergi cezaları dışındaki vergisel yaptırımların bazılarını ortaya koyup inceleyeceğiz.

## D- VERGİ KANUNLARINDA YER ALAN BAZI VERGİSEL YAPTIRIMLAR

### 1- Re’sen Tarhiyat

Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın olması veya hukuki durumun tamamlanması ile doğar (VUK md. 19). Ancak vergiye muhatap olacak kişinin yani mükellefin vergi borçlusu olabilmesi, o verginin tahsil edilebilmesi için vergi alacağının

tain ve tespit yani tarh edilmesi, tarh işleminin de tebliğ sonunda dava açılmayarak veya dava sonunda kesinleşmesi yani verginin tahakkuk etmesi gerekir.

Vergi sistemimiz esas itibariyle beyana dayanır. Yani mükellef kendi vergisini tuttuğu deftere veya topladığı belgelere göre hesap edip beyanname ile bildirir, vergi dairesi de bu beyana dayanarak tarh işlemini yapar(22). Ancak mükellef (ve/veya sorumlu) bu beyanı yapmaz veya VUK'un 30. maddede belirtildiği gibi ödevlerini kanunun belirlediği şekilde yapmaz ise vergi re'sen tarh edilir. Yani verginin hesaplanması işini artık idarenin bizzat kendisi yani re'sen yapar. İdare bu işi yaparken esas itibariyle harici karinelere yararlanır, mükellefin tuttuğu defterler delil olarak kullanılamaz. Re'sen takdirde amaç gerçek durumun kavranması olmakla birlikte(23), takdir edilen vergi çoğu zaman olduğundan fazla olmaktadır. Bu arada, mükellef fazla beyanda bulunmuş olsa dahi, re'sen takdir nedeni varsa, takdir edilecek matrah beyandan aşağı olamaz (VUK md. 76).

Re'sen tarh nedeninin varlığı iki kat birinci dereceden usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirir (VUK md. 352/I). Öte yandan, buraya kadar yapılan açıklamalardan anlaşıldığı gibi, re'sen tarhiyat esas itibariyle bir tarh yöntemi olmakla birlikte, çoğu zaman yöntemin bizatihi kendisi bir yaptırım haline gelmektedir. Özellikle re'sen tarhiyat nedeni olduğunda takdir edilecek matrahın beyandan az olamaması gerçek bir yaptırımdır. Bu nedenle, takdir nedeni olmadığı halde verginin re'sen tarh edilmesi iptal nedenidir(24).

## **2- KDV'yi İndirememeye ve KDV İndiriminin Reddi**

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 29. maddesinin 1. fıkrasında *“Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanun'da aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler”* dedikten sonra, (a) bendinde *“Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,”*nin indirilebileceği belirtilmiş 3. fıkrada da, *“İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanunî defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.”* denmiştir.

İşte bu hükümlere dayanılarak, satıcıya KDV ödendiği halde fatura alınmamışsa veya alınan fatura ibraz edilmemişse, faturalar deftere yıl sonuna kadar yazılmamışsa veya defterler ibraz edilmemişse KDV indirimi kabul edilmemektedir. Görüldüğü gibi, KDV indiriminin reddi,

fatura almamanın, faturayı kaydetmemenin veya dönem sonuna kadar kaydetmemenin, faturaları veya defterleri ibraz etmeme gibi fiillerin, yaptırım olmaktadır(25). Bu fiiller, KDV indirimin reddi yaptırım dışında, vergi ziyayı, usulsüzlük, özel usulsüzlük ve hapis cezasını da gerektirmektedir.

### **3- Gecikme Faizi, Gecikme Zammı ve Pişmanlık Zammı**

Verginin geç tahakkuk ettirilmesi halinde VUK'un 112. maddeye göre gecikme faizi, tahakkuk etmiş verginin geç ödenmesi halinde 6183 sayılı Kanun'un 52. maddesine göre gecikme zammı, zamanında tahakkuk ettirilmemiş verginin pişmanlık hükümlerine göre beyan edilmesi halinde VUK'un 371. maddeye göre pişmanlık zammı ödenir. Bunların üçünün de oranı aynıdır. Danıştay gecikme zammını(26) ve pişmanlık zammını(27) yaptırım olarak nitelemiştir. Gecikme faizi de aynı niteliktedir. Gerçi gecikme faizi Anayasa Mahkemesi önüne gelmiş ve Yüksek Mahkeme bu faizi ne ceza ne de yaptırım olarak nitelememiştir. Yüksek Mahkeme'ye göre bu, paranın kullanılması karşılığı ödenen bir ek mükellefiyettir. Ancak Mahkeme bu faizin ceza veya yaptırım olmadığına karar verirken, faizin enflasyon kaybına eşit belirleneceğini varsaymış olduğu anlaşılmaktadır(28). Mahkemenin ifadesinden, piyasa faiz haddinin üzerinde belirlenen faiz oranını yaptırım olacağı sonucunu çıkarmak mümkündür.

### **4- Müteselsil Sorumluluk, VİVK'nın 17. Maddesine Göre Sorumluluk, Vergi Yüzsüzlerinin Açıklanması, Tutanak İmzalanmaması Halinde Defterlerin Verilmemesi**

Yukarıda değindiğimiz gibi, 7338 sayılı VİVK'nın 17. maddesi ile getirilen sorumluluk ile VUK'un 5. maddesindeki vergi yüzsüzlerinin açıklanması da bu kapsamda vergisel yaptırımlardandır. Danıştay VUK'un 11. maddede düzenlenen “**müteselsil sorumluluk**” kurumunu yaptırım olarak nitelemektedir(29). Daha birçok vergisel yaptırım mevcuttur. Bunlardan en son VUK'un 141. maddedeki, tutanakların imzalanmaması halinde defterlerin verilmeyeceği yönündeki yaptırımı da(30) belirterek örnekleri sonlandıralım.

### **E- YAPTIRIMLARA KARŞI YARGISAL KORUMA**

İdarenin uyguladığı her yaptırım bir idari işlemdir. Anayasamıza göre (md. 125) idarenin her türlü eylem ve işlemi yargı denetimine tabidir. Dolayısıyla bir idari işlem olan vergisel yaptırımlar için İYUK md. 2/a maddesine göre iptal davası açılabilir.

Ayrıca, yukarıda III/B bölümünde belirtildiği gibi, her türlü yaptırım gibi vergisel yaptırımlar da kanunla konur. Bu nedenle yönetmelik, tebliğ gibi düzenleyici idari işlemlerle vergisel yaptırımlar konursa, düzenleme iptal edilir.

#### IV- SONUÇ

Toplu halde yaşamının (hukuk, örf ve adet, din, ahlak, görgü gibi) kuralları vardır. Her kural silsilesi kendine uymayı sağlayacak araçları da bünyesinde barındırır. Bu araç “yaptırım” (müeyyide) dir. Hukuk kuralları sosyal düzen kurallarından en önemlisidir ve tabi olarak kendisine uymayı sağlayacak yaptırımları bünyesinde barındırır. Esasen hukuk kurallarına “hukukilik” vasfını veren de yaptırımının özelliğidir. Gerçekten hukuk kurallarını diğer sosyal düzen kurallarından ayıran, yaptırımının nitelik ve nicelik (kemiyyet ve keyfiyet) itibarıyla belirgin olması, ihlalin ağırlığı ile orantılı olması, düzenli olması ve asıl önemlisi yaptırımın devlet tarafından uygulanıyor olmasıdır.

Her hukuk dalının yaptırımı genellikle bir birinden farklı ve kendine özgüdür. Vergi hukukunun kendine özgü yaptırımı da idari vergi cezaları ve bizim “**vergisel yaptırımlar**” olarak adlandırmayı teklif ettiğimiz yaptırımlardır (VUK 359 ve 360. maddelerde düzenlenen hapis cezaları vergi hukukuna değil, ceza hukukuna ait bir yaptırım türüdür). Vergisel yaptırımlar, tek başına veya vergi cezaları ile birlikte uygulanabilir. Bu yaptırımlar, KDV indirim reddi gibi, cezalardan daha ağır olabilmektedir. Vergisel yaptırımlar, yaptırım olması nedeniyle bir kanuna dayanmalıdır. Yönetmelik, tebliğ gibi, düzenleyici idari işlemlerle ceza konulmadığı gibi yaptırım da konamaz. İdari işlem olarak vergisel yaptırımlar yargı denetimine tabidir.

- (1) Örneğin, Damga Vergisi Kanunu 27. maddede noterlerden alınacak ceza, 7338 sayılı VİV Kanunu’nun 17. maddesindeki %10’luk ceza gibi.
- (2) Örneğin VUK Ek madde 7’de yer alan 15 günlük ek sürede dava açmamanın yaptırımı, vergisel değil yargılama hukukuna ilişkin bir yaptırımdır.
- (3) Selahattin KEYMAN, **Hukuka Giriş**, Ankara 2000, s. 21
- (4) Necip BİLGE, **Hukuk Başlangıcı**, 12. Baskı, Ankara 1998, s. 3



- (5) Aydın AYBAY-Rona AYBAY, **Hukuka Giriş**, İstanbul 1998, s. 11
- (6) AYBAY-AYBAY, age, s. 11-17
- (7) KEYMAN, age, s. 24
- (8) Ancak, kanuna aykırı örf adet de vardır. Hatta Kanun ağır cezai yaptırımlarla engel olmaya çalıştığı “kan davası” gibi ve son zamanlarda “töre cinayeti” olarak adlandırılan davranış kuralları da vardır. Bunlar eskimiş, değerini yitirmiş, mevcut toplumun genelinin değer yargıları ve ahlak anlayışı, bunun ötesinde kamu düzeni ile çatışan ve kurtulunmaya köreltilmeye çalışılan davranış kurallarıdır.
- (9) KEYMAN, age, s. 36
- (10) Bu nedenle, hukuk normu yaptırıma bağlanan norm olduğu ve aksini iddia edenler olsa da, yaptırımsız hukuk normu olmadığı belirtilmektedir. Kemal GÖZLER, **Hukukun Genel Teorisine Giriş**, Ankara 1998, s. 42 vd.
- (11) TCK md. 20/2'nin birinci cümlesi “**Tüzel kişiler hakkında cezai yaptırım uygulanmaz**” denmektedir.
- (12) Dn. 3. D.'nin, E: 1999/20073, K: 1999/4996 sayılı Kararı.
- (13) AYBAY-AYBAY, age, s. 33
- (14) Mustafa KARABULUT, **İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi**, Ankara 2008, s. 10
- (15) Nurullah KUNTER, **Ceza Muhakemesi Hukuku (Muhakeme Hukuku Dalı Olarak)**, İstanbul 1981, s. 426
- (16) 15.08.1995 tarih ve E. 1995/21, K. 1995/36 Anayasa Mahkemesi Kararı'nda “Vergi gelirlerinin zamanında ve eksiksiz toplanabilmesi amacıyla özel düzenlemeleri içeren Vergi Usul Yasası'nda, yükümlülerin belirlenen yer, zaman ve biçimde ödevlerini yapmamaları durumunda iki tür yaptırım öngörülmüştür. Birincisi vergi idarelerinin uyguladıkları para ve işyeri kapatma cezaları gibi idarî nitelikteki cezalar, ikincisi ise, yükümlünün Vergi Usul Yasası'nın kimi maddelerinde öngörülen eylemlerinden dolayı

ceza hukuku kapsamında kalan yaptırımlardır” denmektedir.

- (17) 19.03.1987 tarih ve E. 1986/5, K. 1987/7 sayılı Karar.
- (18) Kararın bir yerinde “söz konusu fıkra ile getirilen düzenlemenin kişiler üzerinde yapacağı etki nedeniyle “ceza” niteliğinde olduğu da ileri sürülebilir...” şeklinde ifade bulunmaktadır.
- (19) Dn. 7. D.’nin, 02.06.1999 tarih ve E. 1997/3203, K. 1999/2367 sayılı Kararı’nda, “... **böyle bir sorumluluğun işletilebilmesi; yani yaptırım uygulanabilmesi için, ödeme yapanın ödevlerini yerine getirmede ihmalinin bulunması gereklidir...**” şeklinde ifade vardır.
- (20) Bu madde 3332 sayılı Kanun’un 16. maddesi ile Kanun’un 298. maddesi haline gelmiştir.
- (21) Dn. 4. D.’nin, 27.09.1990 tarih ve E. 1988/5342, K. 1990/2460 sayılı Kararı.
- (22) Tarh işlemi ve yöntemleri için Bkz. Bekir BAYKARA, **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul 2009, s. 1-13
- (23) DVDDK’nın, 23.10.1998 tarih ve E. 1997/62, K. 1998/272 sayılı; 12.02.1999 tarih ve E. 1998/31, K. 1999/ sayılı Kararları.
- (24) DVDDK’nın, 20.11.1998 tarih ve E. 1997/195, K. 1998/364 sayılı; 12.11.1999 tarih ve E. 1999/100, K. 1999/100 sayılı Kararları.
- (25) Bu konuda birçok karar bulunmakla birlikte DVDDGK, 12.11.1999 tarih ve E. 1999/127, K. 1999/470 sayılı Kararı’nda, “**Bu düzenlemeler karşısında, katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için indirim konusu yapılacak verginin, fatura veya benzeri belgeler ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi ve söz konusu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmiş olması gerekmektedir. Öngörülen bu koşullarla, vergilendirmede belge düzeninin yerleştirilmesi amaçlanmıştır. Yargı kararıyla belgelenmiş olsa da yangın nedeniyle defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi yükümlüyü, katma değer vergisi indirimine ilişkin koşullardan ikincisi olan "indirim konusu yapılan vergilerin alış**

**belgelerinde ayrıca gösterilmiş olması"nı kanıtlama sorumluluğundan kurtarmaz"**  
denilerek durum özetlenmiştir.

- (26) - Dn. 7. D.'nin, 31.01.1995 tarih ve E.1992/8011, K. 1995/270,  
- DHD'nin, 23.05.2000, E. 1999/ 5908, K. 2000/2219,  
- Dn. 3. D.'nin, 17.12.1992 tarih ve E. 1991/3094, K. 1990/2460,  
- VDDK'nın, 01.05.1992 tarih ve E. 1991/421, K. 1992/148  
sayılı Kararları.
- (27) Dn. 4. D.'nin, 25.03.1982 tarih ve E. 1982/657, K. 1982/825 sayılı Kararı.
- (28) Mahkeme 27.09.1988 tarih ve E. 1988/16, K. 1988/29 sayılı kararında bu durumu  
**"...Vergisini ödemek yerine, bu parayı kendi işlerinin finansmanında kullanan  
veya başkasına ödünç veren veya mevduat olarak bankaya yatıran mükellef,  
enflasyon oranı üzerinde veya en azından bu orana eşit bir yarar sağlamaktadır.  
Gecikme faizi ile yapılan, bu yararı paranın asıl sahibi olan devlete geri vermektir.  
Bu açıdan değerlendirildiğinde gecikme faizini, ek bir mali ceza olarak nitelemek  
dahi mümkün değildir. Yasa Koyucu uygulanacak gecikme faizi oranlarının  
tespitini Bakanlar Kurulu'na bırakmakla uygulamada değişen enflasyon  
oranlarının dikkate alınmasına ve böylelikle mükellefin, enflasyon oranı üstünde  
bir faiz ödemesine de engel olmuştur..."** şeklinde ifade etmektedir.
- (29) Dn. 9. D.'nin, 15.11.2006 tarih ve E. 2005/2301, K. 2006/4441 sayılı Kararı'nda  
"Yasaların kendilerine yüklediği ödevleri eksiksiz yerine getiren iyiniyetli yükümlünün  
diğer tarafın vergi ödeyip ödemediğini takip ve kontrol etmesi ve bu konuda yaptırım  
uygulaması olanaksız olduğundan, bu kişilerin hareketlerinden sorumlu tutulması  
hukukun temel ilkelerine aykırı düşer." denilmektedir.
- (30) DVDDK'nın, 26.12.2008 tarih ve E. 2007/328, K. 2008/755 sayılı Kararı.

