

TEMYİZ EDENLER : 1- (DAVACI) ... Anonim Şirketi

VEKİLİ : Av. ...

2- (DAVALI) ... Bakanlığı

VEKİLLERİ : Av. ...

Av. ...

3- (DAVALI) ... Defterdarlığı

(... Vergi Dairesi Müdürlüğü)

VEKİLLERİ : Av. ...

Av. ...

İSTEMİN KONUSU : Danıştay Dördüncü Dairesinin 21/12/2022 tarih ve E:2021/8103, K:2022/8754 sayılı kararının temyizden incelenerek bozulması istenmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Davacı tarafından, 13/07/2021 tarih ve 31540 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:529)'nin, "*Diğer hususlar ve cezai yaptırım*" başlıklı 8. maddesinin (2) numaralı fıkrasının iptali ile gerçek faydalanıcı bildiriminin verilmediğinden bahisle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

Danıştay Dördüncü Dairesinin 21/12/2022 tarih ve E:2021/8103, K:2022/8754 sayılı kararı:

I. Uygulama işlemi yönünden yapılan inceleme:

Davacı adına, gerçek faydalanıcı bildirimini verilmediğinden bahisle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının, davalı defterdarlık tarafından, ... tarihinde düzeltme fişi ile terkin edildiği anlaşıldığından, bu yönden davanın esası hakkında karar verilmesine gerek bulunmamaktadır.

II. Düzenleyici işlem yönünden yapılan inceleme:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "*Bilgi Verme*" başlığını taşıyan 148. maddesinin birinci fıkrasında, 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 belirtilmiştir.

Aynı Kanun'un "*Devamlı Bilgi Verme*" başlıklı 149. maddesinde de, kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dâhil) ile gerçek ve tüzel kişilerin vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecbur oldukları kurala bağlanmıştır.



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/1051
Karar No : 2025/113

Kanun'un "*Uluslararası Anlaşmalar Gereğince Bilgi Değişimi*" başlıklı 152/A maddesinde ise Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde Maliye Bakanlığınca tespit edilecek usullere göre Vergi Usul Kanunu'nun 1. maddesinde belirlenen şümulle sınırlı olmaksızın bilgi toplayabileceği hükmüne yer verilmiştir.

213 sayılı Kanun'un "*Defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti*" başlıklı 256. maddesinde, geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257. madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanların, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorunda oldukları; bu zorunluluğun, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdiğe ve 3568 sayılı Kanun'un 8/A maddesi uyarınca düzenlenecek katma değer vergisi iadesine dayanak teşkil eden rapora konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerli olduğu ifade edilmiştir.

Aynı Kanun'un "*Yetki*" başlıklı mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, Vergi Usul Kanunu'nun 149. maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya Maliye Bakanlığının yetkili olduğu hükmü yer almıştır.

Kanun'un mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrasında da, Vergi Usul Kanunu'nun 86, 148, 149, 150, 256, ve 257. maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257. madde hükmü uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesileceği hükme bağlanmıştır.

13/07/2021 tarih ve 31540 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:529)'nin ilgili maddelerindeki düzenlemeler ise şu şekildedir:

"*Amaç ve kapsam*" başlıklı 1. maddesi:

"(1) *Gelirlerin/servetlerin arkasındaki gerçek isimlerin bilinmesi vergi kaçakçılığı ile mücadele açısından büyük önem arz etmektedir. Ülkemizin de üyesi bulunduğu Ekonomik*



Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/1051
Karar No : 2025/113

İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı Vergi Amaçlarına Yönelik Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Küresel Forumu (Küresel Forum), vergi kaçakçılığıyla mücadele amacına yönelik olarak çalışmalar yürütmektedir. Bu bağlamda, Küresel Forum, faaliyetleri gereği şeffaflık ve bilgi değişimi konusunda ülkelerin uyması gereken uluslararası asgari standartlar oluşturmuş olup tüzel kişiliklerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin gerçek faydalanıcısının bilinmesi hususu standardın unsurlarından biridir. Bu konu, suç gelirlerinin aklanması ve terörizmin finansmanının önlenmesi amacıyla Mali Eylem Görev Gücü tarafından belirlenen tavsiyelerde de karşılık bulmaktadır.

(2) Bu kapsamda, tüzel kişiler ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin gerçek faydalanıcı bilgisinin güncel, tam ve doğru bir şekilde tespit edilebilmesi amacıyla gerçek faydalanıcının belirlenmesine ve bilinmesine ilişkin olarak bildirim zorunluluğu getirilen mükelleflerin kapsamı, bildirim şekli, bildirimde bulunulacak dönem, bildirim verme zamanı, bildirim gönderilme usulü ile uygulamaya ilişkin diğer usul ve esasların belirlenmesi bu Tebliğin konusunu teşkil etmektedir."

"Tanımlar ve kısaltmalar" başlıklı 2. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) işaretli bendi:

"Gerçek faydalanıcı: Tüzel kişi veya tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri nihai olarak kontrolünde bulunduran ya da bunlar üzerinde nihai nüfuz sahibi olan gerçek kişi veya kişileri ifade eder"

"Dayanak" başlıklı 3. maddesi:

"Bu Tebliğ, 3/11/2011 tarihinde imzalanan ve 3/5/2017 tarihli ve 7018 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunan ve 1/7/2018 tarihinde yürürlüğe giren Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi, yürürlükteki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ile 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 148, 149, 152/A ve 256 ncı maddeleri ve mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendine dayanılarak hazırlanmıştır."

"Gerçek faydalanıcı bilgisi bildirim verme zorunluluğu getirilenler" başlıklı 4. maddesinin (1) numaralı fıkrası:

"Bu Tebliğin konusunu teşkil eden gerçek faydalanıcı bilgisi bildirimini, bildirim verme süresinin başladığı 1/8/2021 tarihi itibarıyla faal olan (tasfiye işlemi devam edenler dâhil);

a) Kurumlar vergisi mükellefleri,

b) Kollektif şirketlerde şirketi temsile yetkili kimse veya ortak, eshamsız komandit şirketlerde komandite ortaklardan biri ve adi ortaklıklar adına en yüksek ortaklık payına sahip kişi, Türkiye'de yönetim merkezi olan veya Türkiye'de mukim yöneticisi olan yabancı ülkede kurulmuş trust ve benzeri teşekküllerin yöneticileri, mütevellileri veya temsilcileri vermek zorundadırlar."

"Diğer hususlar ve cezai yaptırım" başlıklı 8. maddesinin (2) numaralı fıkrası:

"Bu Tebliğde yapılan düzenlemeler kapsamında bildirilmesi gereken bilgileri



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/1051
Karar No : 2025/113

bildirmeyen, eksik veya yanıltıcı bildirimde bulunan mükellefler hakkında 213 sayılı Kanunun ilgili ceza hükümleri tatbik olunur."

"İlk bildirim" başlıklı geçici 1. maddesi:

"(1) Gerçek faydalanıcı bilgisi verme yükümlülüğü getirilen kurumlar vergisi mükellefleri dâhil bütün mükellefler ile diğer kişilerin, en geç 31/8/2021 günü sonuna kadar gerçek faydalanıcı bilgisini 6 ncı maddenin ikinci fıkrasında belirtilen form ile elektronik ortamda Gelir İdaresi Başkanlığına bildirmeleri gerekmektedir."

Anayasa'nın 38. maddesinde yer alan suçta ve cezada kanunilik ilkesi uyarınca hangi eylemlerin yasaklandığının ve bu yasak eylemlere verilecek cezaların hiçbir kuşkuya yer bırakmayacak biçimde kanunda gösterilmesi, kuralın açık, anlaşılır ve sınırlarının belli olması gerekmektedir. Kişilerin yasak eylemleri önceden bilmeleri düşüncesine dayanan bu ilkeyle temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması amaçlanmaktadır. Anayasa'nın 38. maddesinde idari ve adli cezalar arasında bir ayrım yapılmadığından, vergi suç ve cezaları da bu maddede öngörülen ilkelere tabidir.

Vergi cezalarına ilişkin düzenlemelerin Anayasa'nın 38. maddesi kapsamında incelenmesinde vergi kanunlarının bütüncül bir yaklaşımla ele alınması gerekir. Vergi, resim, harç veya benzeri mali yükümlülüklerle ilgili düzenlemeler yapılırken bu yükümlülüklerle ilişkin tüm unsurların aynı kanun, madde veya fıkra da düzenlenmesi zorunlu değildir. Bu çerçevede kanunla belirlenmesi zorunlu olan temel unsurlar aynı kanunun farklı hükümlerinde düzenlenebileceği gibi farklı kanunlarda da düzenlenebilir.

Ancak, Anayasanın 38. maddesindeki suç ve cezalara ilişkin kanunilik ilkesi uyarınca vergi suç ve cezalarının düzenlenmesinde tek kaynak kanundur ve vergi idaresinin düzenleyici işlemleri ile vergiye ilişkin suç ve ceza kuralı konulamaz.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:529)'nin *"Diğer hususlar ve cezai yaptırım"* başlıklı 8. maddesinin (2) numaralı fıkrasındaki ihtilaf konusu düzenleme ile anılan Tebliğ ile bildirim zorunluluğu getirilen gerçek faydalanıcı bildiriminin verilmemesi fiilinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ilgili ceza hükümlerinin tatbik edilmesini gerektireceği belirtilmek suretiyle anılan fiil vergi cezasını gerektiren bir fiil olarak tanımlanmıştır. Tebliğ'e dayanak olarak gösterilen 213 sayılı Kanun'un 148, 149 ve mükerrer 257. maddelerinde yer alan zorunluluklara uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesileceği hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla, Tebliğ hükümleri gereğince bildirim yapmayan mükelleflere özel usulsüzlük cezası kesileceğine ilişkin hükmün, 213 sayılı Kanun'un mükerrer 355. maddesine dayandığı, idarenin düzenleyici işlemiyle kanunda olmayan bir yaptırım ya da cezanın getirilmediği anlaşılmıştır.

Bu durumda, dayanak gösterilen kanuni düzenlemeler ile çelişmediği, üst normlarda yer almayan yeni bir düzenleme ve kanunda öngörülme yen ceza ya da yaptırım getirmediği anlaşılan Tebliğ hükmünde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

III. Karar Sonucu:

Daire bu gerekçeyle uygulama işlemi yönünden karar verilmesine yer olmadığına;



Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/1051
Karar No : 2025/113

düzenleyici işlem yönünden ise davanın reddine karar vermiş ve her iki taraf lehine tam vekalet ücretine hükmetmiştir.

TEMYİZ EDENLERİN İDDİALARI: Davacı tarafından, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:529)'nin yayımlandığı tarih itibarıyla Tebliğ'in iptali istenen "*Diğer hususlar ve cezai yaptırım*" başlıklı 8. maddesinin (2) numaralı fıkrasının kanuni dayanağının bulunmadığı, bu durumun vergi hukuku bakımından da geçerli olan suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırılık teşkil ettiği belirtilerek Daire kararının davanın reddine dair hüküm fıkrasının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

Davalılar tarafından ise, Daire kararının verildiği tarih itibarıyla yürürlükte olan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi'nin 6. ve 15. maddeleri uyarınca davanın konusuz kalması durumunda yarım vekalet ücretine hükmedilmesi gerekirken tam vekalet ücretine hükmedildiği belirtilerek Daire kararının aleyhlerine hükmedilen vekalet ücreti yönünden bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

TARAFLARIN SAVUNMALARI: Davalılar tarafından, gerçek faydalanıcı kavramının, hem OECD Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşması'nın hem de BM Model Vergi Anlaşması'nın temettü, faiz, telif haklarını içeren çeşitli gelirlerle ilgili hükümlerinde yer aldığı, Tebliğ ile ülkemizin de üyesi olduğu Küresel Forum ve Mali Eylem Görev Gücü gibi uluslararası kurumlar tarafından oluşturulan standartlar ve imzalanan uluslararası anlaşmalar kapsamındaki yükümlülükler dikkate alınarak gerçek faydalanıcının belirlenmesi ve bildirilmesine ilişkin usul ve esasların belirlendiği, Tebliğ'de dayanak olarak belirtilen maddelerden açıkça anlaşılacağı üzere kanuna dayanmayan bir cezalandırma durumunun söz konusu olmadığı, Tebliğ ile getirilen düzenlemelerin hukuka uygun olduğu belirtilerek temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır.

Davacı tarafından ise, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar tekrar edilerek davalıların temyiz istemlerinin reddi gerektiği savunulmaktadır.

DANIŞTAY TETKİK HAKİMİ ... DÜŞÜNCESİ: Tebliğ ile getirilen bildirim yükümlülüğünün, Vergi Usul Kanunu'nun dayanak olarak gösterilen 148, 149, 152/A ve 256. maddelerinde belirtildiği üzere somut vergilendirme ilişkisi kapsamındaki bir bilginin edinilmesine ilişkin olmadığı, suç gelirlerinin aklanması ve terörün finansmanının önlenmesi amaçlı çabalar kapsamında gerçek faydalanıcının ve hatta hakkında şüphe duyulacak üçüncü kişilerin tespitine yönelik olduğu, dolayısıyla söz konusu maddelerin vergilendirmeye ilişkin olaylar dışında, devamlı bilgi verme ya da bildirimde bulunma zorunluluğunu kapsamadığı anlaşılmaktadır.

Diğer taraftan, Tebliğ'in yayımlandığı ve davanın açıldığı tarihler itibarıyla, 213 sayılı Kanun'da gerçek faydalanıcı bildiriminde bulunulmasına ilişkin yükümlülük getirme hususunda Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkisinin bulunduğu ve bildirimde



Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/1051
Karar No : 2025/113

bulunulmadığı takdirde ceza uygulanacağı yolunda bir kurala yer verilmemiştir.

Anılan hususlardaki düzenlemeler 05/07/2022 tarihinde yürürlüğe giren 7417 sayılı Kanun'un 26 ve 28. maddeleriyle getirilmiştir.

Bu durumda, Tebliğ'de yapılan düzenlemeler uyarınca bildirilmesi gereken bilgileri bildirmeyen, eksik veya yanıltıcı bildirimde bulunan mükellefler hakkında 213 sayılı Kanun'un ilgili ceza hükümlerinin tatbik olunacağı yolundaki düzenlemenin, Tebliğ'in yayımlandığı tarih itibarıyla kanuni dayanağı bulunmadığından hukuka aykırı olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Diğer taraftan, temyize konu kararın verildiği tarihte yürürlükte bulunan ve 03/09/2022 tarih ve 31942 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi'nin "*Danıştayda, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde görülen dava ve işlerde ücret*" başlıklı 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasındaki düzenleme şu şekildedir:

"Danıştayda ilk derecede veya duruşmalı olarak temyiz yoluyla görülen dava ve işlerde, idari ve vergi dava daireleri kurulları ile dava dairelerinde, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde birinci savunma dilekçesi süresinin bitimine kadar anlaşmazlığın feragat, kabul, davanın konusuz kalması ya da herhangi bir nedenle ortadan kalkması veya bu nedenlerle davanın reddine karar verilmesi durumunda bu Tarifede yazılı ücretin yarısına, diğer durumlarda tamamına hükmedilir."

Anılan hüküm uyarınca birinci savunma dilekçesi süresinin bitimine kadar anlaşmazlığın, davanın konusuz kalması nedeniyle ortadan kalkması durumunda Tarife'de yazılı ücretin yarısına hükmedilmesi gerekmektedir.

Uyuşmazlıkta, davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezasının davanın açıldığı ... tarihinden bir gün sonra ... tarihli düzeltme fişi ile terkin edildiği, davanın bu yönden konusuz kaldığı anlaşılmaktadır.

Bu hal karşısında Danıştay Dördüncü Dairesince, davacı lehine yarım vekalet ücretine hükmedilmesi gerekirken tam vekalet ücretine hükmedilmiştir.

Bu durum, düzeltilmesi mümkün yanlışlık olarak görüldüğünden, 2577 sayılı Kanun'un 6545 sayılı Kanun'un 22. maddesiyle değişik 49. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) işareti bendi uyarınca, Daire kararının hüküm fıkrasında yer alan "*Karar tarihinde yürürlükte bulunan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca 9.500 TL vekâlet ücretinin davalı idareden alınarak davacıya, 9.500 TL vekâlet ücretinin davacıdan alınarak davalı Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmesine*" ibaresinin, "*Karar tarihinde yürürlükte bulunan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca 4.750,00 TL vekâlet ücretinin davalı idareden alınarak davacıya, 9.500,00 TL vekâlet ücretinin davacıdan alınarak davalı Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmesine*" şeklinde düzeltilmesi gerekmektedir.

Açıklanan nedenlerle, davacının temyiz isteminin kabulü ile Daire kararının davanın kısmen reddine ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına; davalıların temyiz isteminin reddi ile Daire kararının vekalet ücretine ilişkin hüküm fıkrasının düzeltilerek onanmasına karar verilmesi gerektiği düşünülmektedir.



Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.



TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

HUKUKİ DEĞERLENDİRME :

I. Davacının temyiz istemi yönünden yapılan değerlendirme:

Danıştay dava dairelerinin nihai kararlarının temyizen bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı halinde mümkündür.

Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup dilekçede ileri sürülen iddialar, kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

II. Davalıların temyiz istemi yönünden yapılan değerlendirme:

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 6545 sayılı Kanun'un 22. maddesiyle değişik 49. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendinde, temyiz incelemesi sonunda, Danıştayın kararda yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıklar varsa kararı düzelterek onayacağı hükmüne yer verilmiştir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. maddesinin yargılama giderleri konusunda yollamada bulunduğu 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 323. maddesinin (1) numaralı fıkrasının "ğ" işaretli bendinde, vekille takip edilen davalarda kanun gereğince takdir olunacak vekâlet ücreti yargılama giderleri arasında sayılmıştır.

Temyize konu kararın verildiği tarihte yürürlükte bulunan ve 03/09/2022 tarih ve 31942 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi'nin "*Danıştayda, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde görülen dava ve işlerde ücret*" başlıklı 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasındaki düzenleme şu şekildedir:

"Danıştayda ilk derecede veya duruşmalı olarak temyiz yoluyla görülen dava ve işlerde, idari ve vergi dava daireleri kurulları ile dava dairelerinde, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde birinci savunma dilekçesi süresinin bitimine kadar anlaşmazlığın feragat, kabul, davanın konusuz kalması ya da herhangi bir nedenle ortadan kalkması veya bu nedenlerle davanın reddine karar verilmesi durumunda bu Tarifede yazılı ücretin yarısına, diğer durumlarda tamamına hükmedilir."

Anılan hüküm uyarınca birinci savunma dilekçesi süresinin bitimine kadar anlaşmazlığın, davanın konusuz kalması nedeniyle ortadan kalkması durumunda Tarife'de yazılı ücretin yarısına hükmedilmesi gerekmektedir.

Uyuşmazlıkta, davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezasının davanın açıldığı ... tarihinden bir gün sonra ... tarihli düzeltme fişi ile terkin edildiği, davanın bu yönden konusuz kaldığı anlaşılmaktadır.

Bu halde Danıştay Dördüncü Dairesince, davacı lehine yarım vekalet ücretine



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/1051
Karar No : 2025/113

hükmedilmesi gerekirken tam vekalet ücretine hükmedilmiştir.

Bu durum, düzeltilmesi mümkün yanlışlık olarak görüldüğünden, 2577 sayılı Kanun'un 6545 sayılı Kanun'un 22. maddesiyle değişik 49. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) işaretli bendi uyarınca, Daire kararının hüküm fıkrasında yer alan "*Karar tarihinde yürürlükte bulunan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca 9.500 TL vekâlet ücretinin davalı idareden alınarak davacıya, 9.500 TL vekâlet ücretinin davacıdan alınarak davalı Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmesine*" ibaresinin, "*Karar tarihinde yürürlükte bulunan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca 4.750,00 TL vekâlet ücretinin davalı idareden alınarak davacıya, 9.500,00 TL vekâlet ücretinin davacıdan alınarak davalı Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmesine*" şeklinde düzeltilmesi gerekmektedir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

- 1- Davalıların temyiz istemlerinin **REDDİNE**,
 - 2- Danıştay Dördüncü Dairesinin 21/12/2022 tarih ve E:2021/8103, K:2022/8754 sayılı kararının, vekalet ücretine ilişkin hüküm fıkrasının **DÜZELTİLEREK ONANMASINA**,
 - 3- Davacının temyiz isteminin **REDDİNE**,
 - 4- Daire kararının diğer hüküm fıkralarının **ONANMASINA**
 - 5- Davacıdan, peşin olarak yatırılan (2023 yılına ilişkin) 375,10 TL temyiz karar harcı mahsup edilmek suretiyle 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun ilgili hükümleri ve Kanun'a ek (3) sayılı Tarife uyarınca maktu harç alınmasına,
- 19/03/2025 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

...



Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.



X - KARŞI OY:

23/09/2022 tarih ve 31962 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 529)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No:541) ile değiştirilmeden önceki hali ile "Dayanak" başlıklı 3. maddesinde, dava konusu Tebliğ'in, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 148, 149, 152/A ve 256. maddeleriyle mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendine dayanılarak hazırlandığı belirtilmiştir.

213 sayılı Kanun'un 148. maddesi, idarenin, somut bir vergi incelemesi kapsamında bilgi ve belge talebinde bulunabileceğine dair bir yetki hükmü içermektedir. Maddede dava konusu Tebliğ'de öngörüldüğü şekilde sürekli bildirim usulüne yer verilmemiştir. İdarenin yapacağı her bir inceleme kapsamında zaten bilgi ve belge talebinde bulunabileceği de dikkate alındığında 148. maddenin, dava konusu Tebliğ hükümlerine ve bu kapsamda getirilen sürekli bildirim yükümlülüğüne dayanak oluşturmadığı anlaşılmıştır.

213 sayılı Kanun'un "Devamlı Bilgi Verme" başlıklı 149. maddesinin, dava konusu Tebliğ hükümlerine ve bu kapsamda sürekli bildirim yükümlülüğüne yönelik normatif dayanak oluşturduğu ilk bakışta söylenebilirse de, maddenin lafzı dikkate alındığında söz konusu yükümlülüğün ancak, vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak söz konusu olabileceği, vergilendirmeye ilişkin somut bir olay ve bu olayla doğrudan bir ilişki mevcut olmadan, mükelleflere ve hatta sorumlu veya temsilci olmayan gerçek ve tüzel kişilere yönelik genel nitelikli bir devamlı bilgi verme yükümlülüğü getirilemeyeceği sonucuna ulaşılmaktadır. Dolayısıyla, anılan maddenin de dava konusu Tebliğ hükümlerine ve bu kapsamda getirilen sürekli bildirim yükümlülüğüne dayanak oluşturduğunun kabulü mümkün değildir.

Aynı Kanun'un 152/A maddesinde de, "Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar" ifadesi ile asıl olarak idari makamlarca veya yetkilendirilmiş kişilerce gerçekleştirilecek somut bilgi toplama çabasına dair belirgin bir yetki ve usul öngörülmüştür. Ancak dava konusu Tebliğ, söz konusu bilgi toplama faaliyetini doğrudan mükellefler ile meslek mensuplarına yüklemiştir.

Hakeza, 213 sayılı Kanun'un "Defter ve Belgelerle Diğer Kayıtların İbraz Mecburiyeti" başlıklı 256. maddesinde öngörülen yükümlülük de somut bir vergilendirme işlemine ilişkindir.

Bu bağlamda, Tebliğ ile getirilen bildirim yükümlülüğünün, Vergi Usul Kanunu'nun dayanak olarak gösterilen 148, 149, 152/A ve 256. maddelerinde belirtildiği üzere somut vergilendirme ilişkisi kapsamındaki bir bilginin edinilmesine ilişkin olmadığı, suç gelirlerinin aklanması ve terörün finansmanının önlenmesi amaçlı çabalar kapsamında gerçek faydalanıcının ve hatta hakkında şüphe duyulacak üçüncü kişilerin tespitine yönelik olduğu, dolayısıyla söz konusu maddelerin vergilendirmeye ilişkin olaylar dışında, devamlı bilgi verme ya da bildirimde bulunma zorunluluğunu kapsamadığı anlaşılmaktadır.

Diğer taraftan, 05/07/2022 tarih ve 31887 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7417 sayılı Devlet Memurları Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/1051
Karar No : 2025/113

Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 26. maddesi ile 213 sayılı Kanun'un mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasına (8) numaralı bendinden sonra gelmek üzere Hazine ve Maliye Bakanlığının, tüzel kişiler ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin gerçek faydalanıcı bilgisinin güncel, tam ve doğru bir şekilde tespit edilebilmesi için gerçek faydalanıcının kapsamını belirlemeye, bu kapsama girenlerin bildirilmesi zorunluluğunu getirmeye, bildirim içerik, format, standart, verilme süresi ve yöntemini belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya, bildirim verme yükümlülüğünü sektör, mükellef grupları ve mükellefiyet durumları itibarıyla belirlemeye, bu kapsamdaki bilgi ve bildirimlerin elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesi yükümlülüğü getirmeye ve uygulamaya ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğuna dair (9) numaralı bent eklenmiştir.

7417 sayılı Kanun'un 28. maddesiyle de 213 Kanun'un mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrasına ikinci cümlesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki cümleler eklenmiştir:

"Mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi ile getirilen zorunluluklara uymayanlara, (1) ve (2) numaralı bentlerde yer alan özel usulsüzlük cezasının 5 katı, (3) numaralı bentte yer alan özel usulsüzlük cezasının 2 katı uygulanır."

"Mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi ile getirilen zorunluluklara uymayanlara (1) numaralı bentte yer alan özel usulsüzlük cezasının 3 katı uygulanır."

Söz konusu değişiklik sonrası 23/09/2022 tarih ve 31962 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 529)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No:541) ile dava konusu Tebliğ'in "Dayanak" başlıklı 3. maddesinde yer alan "(4)" ibaresi "(9)" şeklinde değiştirilmiştir.

Tebliğ'in yayımlandığı ve davanın açıldığı tarihler itibarıyla, 213 sayılı Kanun'da gerçek faydalanıcı bildiriminde bulunulmasına ilişkin yükümlülük getirme hususunda Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkisinin bulunduğu ve bildirimde bulunulmadığı takdirde ceza uygulanacağı yolunda bir kurala yer verilmemiştir. Anılan hususlardaki düzenlemeler 05/07/2022 tarihinde yürürlüğe giren 7417 sayılı Kanun'un 26 ve 28. maddeleriyle getirilmiştir.

Bu durumda, Tebliğ'de yapılan düzenlemeler uyarınca bildirilmesi gereken bilgileri bildirmeyen, eksik veya yanıltıcı bildirimde bulunan mükellefler hakkında 213 sayılı Kanun'un ilgili ceza hükümlerinin tatbik olunacağı yolundaki düzenlemenin, Tebliğ'in yayımlandığı tarih itibarıyla kanuni dayanağı bulunmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Açıklanan nedenlerle, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:529)'nin, "Diğer hususlar ve cezai yaptırım" başlıklı 8. maddesinin (2) numaralı fıkrasının iptaline karar verilmesi gerektiğinden, davacının temyiz isteminin kabulü ile Daire kararının bu kısma ilişkin hüküm fıkrasının bozulması gerektiği görüşüyle Kurul kararına katılmıyoruz.

