

**TEMYİZ EDEN (DAVACI)** : ...

**KARŞI TARAF (DAVALI)** : ... Vergi Dairesi Başkanlığı  
(... Vergi Dairesi Müdürlüğü)

**VEKİLİ** : Av....

**İSTEMİN KONUSU** : ... Bölge İdare Mahkemesi .. Vergi Dava Dairesinin, ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

**YARGILAMA SÜRECİ :**

**Dava konusu istem:** Davacı adına, bir kısım hasılatını kayıt dışı bıraktığından bahisle düzenlenen vergi inceleme raporları uyarınca re'sen tarh edilen 2013 yılı gelir vergisi, 2013 yılının tüm dönemlerine ait geçici vergiler ile vergilerin bir katı tutarında kesilen vergi ziyai cezaları ve aynı yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

**... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı kararı:**

i. *Dava konusu tarh edilen gelir vergisi ve geçici vergiler ile vergilerin bir katı tutarında kesilen vergi ziyai cezaları yönünden yapılan inceleme:*

Eksik incelemeye dayalı olarak tarh edilen gelir vergisi ile gelir vergisi ve geçici vergiler üzerinden kesilen vergi ziyai cezaları yanında mahsup dönem geçtiğinden aslının aranmaması nedeniyle geçici vergilerde hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

ii. *213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezası yönünden yapılan inceleme:*

Özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu verilmediği ve alınmadığı hususunun açık, mükellefi bağlayacak ve hukuken itibar edilecek biçimde olayın vukuu anında somut olarak tespiti zorunludur. Başka bir ifadeyle sonradan tespit edilen matrah farkı üzerinden fatura ya da benzeri belgelerin düzenlenmediği veya alınmadığı gerekçesiyle özel usulsüzlük cezası kesilmesi Kanun'un amacına aykırı düşmektedir.

Buna göre, olayda, özel usulsüzlük cezasını öngören ve bu cezanın kesilmesine ilişkin şartları düzenleyen Kanun hükmünde belirtilen unsurlar bir arada gerçekleşmemiştir. İdari cezalar için de geçerli olan cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı yolundaki genel ceza hukuku ilkesi uyarınca varsayım ya da kıyas yolu ile ceza tayinine imkan olmadığından, davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezasında yasal isabet bulunmadığı sonucuna varılmaktadır.

Kaldı ki uyuşmazlığın tarhiyata yönelik kısmının vergi inceleme raporunun eksik ve



**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU**  
**Esas No : 2023/8**  
**Karar No : 2024/532**

varsayıma dayalı olduğu gerekçesiyle kaldırıldığı dikkate alındığında fatura düzenlenmesini gerektiren kayıt dışı hasıllardan bahsedilemeyeceğinden özel usulsüzlük cezasında bu yönüyle de hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

iii. *Karar sonucu:*

Mahkeme bu gerekçeyle vergi ve cezaları kaldırmıştır.

**Davalının istinaf istemini inceleyen... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı kararı:**

i. *Vergi Mahkemesi kararının, vergi ziyai cezalı gelir vergisi ve geçici vergilerin bir katı tutarında kesilen vergi ziyai cezalarının kaldırılmasına dair hüküm fıkrası yönünden yapılan inceleme:*

Davacının, dayanak vergi inceleme raporuna ekli tutanaktaki ifadesinde proje çizim işini kendisinin yaptığını, projelerin çizimi için 150,00 TL - 200,00 TL arasında ücret alındığını, işlerin yoğunluğu sebebiyle fatura kesilmesinin unutulduğunu beyan ettiği görülmüştür.

03/08/2015 tarih ve 2015-B-1039/2 sayılı Görüş ve Öneri Raporu'nda da ortalama bir proje çizim işi tutarının 150,00 TL olduğu tespitine yer verilmiştir.

Olayda, .... tarafından davalı idareye gönderilen yazı ile tespit edilen toplam proje sayısı, davacının defter kayıtlarında yer alan proje ve buna ilişkin fatura sayısı, bu faturalara konu toplam tutar ile davacının tutanaktaki ifadesi birlikte dikkate alındığında, davacının 522 adet proje çizim işi yaptığı halde bu projelerden 210 adedi için fatura düzenlemediği geri kalan 312 adedi için düzenlediği faturaların ise olması gereken toplam fatura tutarından düşük olduğu anlaşılmaktadır.

Proje çizim işi için ayrıca maliyet hesabı ve araştırmasına gerek bulunmadığı, bu iş için parça başı üretim maliyetinin olmadığı, buna ilişkin genel maliyetin zaten davacı tarafından genel giderler içerisinde beyan edilmiş olduğu sonucuna varılmıştır.

.... tarafından davalı idareye gönderilen yazı ile tespit edilen ve davacı tarafından da aksi iddia edilmeyen toplam proje sayısının davacı beyanı ile de doğrulanan bir proje çizim işi tutarı ile çarpılması suretiyle hesaplanan tutar hukuka uygundur. Mükellefin düzenlemiş olduğu fatura tutarı düşülerek bulunan beyan dışı bırakılan hasılat farkının matraha eklenmesi suretiyle yapılan dava konusu vergi ziyai cezalarında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

ii. *Vergi Mahkemesi kararının, geçici vergilerin kaldırılmasına dair hüküm fıkrası yönünden yapılan inceleme:*

Mahkeme kararının belirtilen hüküm fıkrasının kaldırılmasını gerektiren bir neden bulunmamaktadır.

iii. *Vergi Mahkemesi kararının, özel usulsüzlük cezasının kaldırılmasına dair hüküm fıkrası yönünden yapılan inceleme:*

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca



**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU**  
**Esas No : 2023/8**  
**Karar No : 2024/532**

özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için, öncelikle mal veya hizmet alımında madde metninde sayılan belgelerin verilmediğinin ve alınmadığının belirlenmesi ve belgeleri vermeyen ve almayanların saptandığına ilişkin hukuken geçerli bir tespitin mevcut olması gerekmektedir.

Uyuşmazlık konusu olayda, .... tarafından davalı idareye gönderilen 30/12/2015 tarih ve ... sayılı yazı ekindeki tabloda isimleri bulunan kişilere ilgili dönemde davacı tarafından doğal gaz proje çizim işi hizmeti verilmiştir. Ancak bu kişilerin bir kısmına fatura düzenlenmediği geri kalan kısmı için de düzenlenen faturalarda gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verildiği hususu somut bir şekilde tespit edilmiştir.

Bu durumda, özel usulsüzlük cezası kesilmesini öngören ve cezanın kesilmesine dair koşulları düzenleyen maddede belirtilen unsurlar uyuşmazlık konusu olayda bir arada gerçekleşmiş bulunduğundan davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

**iv. Karar Sonucu:**

Vergi Dava Dairesi, Vergi Mahkemesi kararının, vergi ziyai cezalı gelir vergisi ve geçici vergilerin bir katı tutarında kesilen vergi ziyai cezaları ile özel usulsüzlük cezasının kaldırılmasına dair hüküm fıkrası yönünden istinaf istemini kabul etmiş anılan hüküm fıkralarını kaldırdıktan sonra bu yönden davanın reddine karar vermiş; geçici vergilerin kaldırılmasına dair hüküm fıkrasına yöneltilen istinaf istemini ise reddetmiştir.

**Tarafların temyiz istemini inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesinin 26/05/2022 tarih ve E:2018/8882, K:2022/3357 sayılı kararı:**

i. Vergi Dava Dairesi kararının, Vergi Mahkemesi kararının, vergi ziyai cezalı gelir vergisi ve geçici vergilerin bir katı tutarında kesilen vergi ziyai cezalarının kaldırılmasına dair hüküm fıkrasına yöneltilen istinaf isteminin kabulüyle bu yönden davanın reddine dair hüküm fıkrası ve geçici vergilerin kaldırılmasına dair hüküm fıkrasına yöneltilen istinaf isteminin reddine dair hüküm fıkrasının incelenmesi:

Vergi Dava Dairesi kararının anılan hüküm fıkraları usul ve hukuka uygun olup temyiz dilekçelerinde ileri sürülen iddialar bu hüküm fıkralarının bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

ii. Vergi Dava Dairesi kararının, Vergi Mahkemesi kararının, özel usulsüzlük cezasının kaldırılmasına dair hüküm fıkrasına yöneltilen istinaf isteminin kabulüyle bu yönden davanın reddine dair hüküm fıkrasının incelenmesi:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin (1) numaralı fıkrasında, verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi ve alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine maddede belirtilen tutarda özel usulsüzlük cezası kesileceği hükme bağlanmıştır.



**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU**  
**Esas No : 2023/8**  
**Karar No : 2024/532**

Yukarıda belirtilen madde hükmü uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için öncelikle maddede sayılan belgelerin verilmediğinin ve alınmadığının belirlenmesi ve bu belgeleri vermeyen ve almayanların saptandığına dair hukuken geçerli bir tespitin mevcut olması gerekmektedir.

... tarafından davalı idareye gönderilen 30/12/2015 tarih ve ... sayılı yazı ekindeki tabloda isimleri bulunan kişilere ilgili dönemde davacı tarafından doğal gaz proje çizim işi hizmeti verildiği ancak bu kişilerin bir kısmına fatura düzenlenmediği geri kalan kısmı için de düzenlenen faturalarda gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verildiğinin görülmesi üzerine özel usulsüzlük cezası kesildiği anlaşılmaktadır. Ancak söz konusu yazı tutanağa bağlanmadığından ve somut tespitler içermeyen bu liste esas alınarak kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

**iii. Karar sonucu:**

Daire, bu gerekçeyle temyize konu kararın, Vergi Mahkemesi kararının, özel usulsüzlük cezasının kaldırılmasına dair hüküm fıkrasına yöneltilen istinaf isteminin kabulüyle bu yönden davanın reddine dair hüküm fıkrasını bozmuş; diğer yönlerden temyiz istemlerini reddetmiştir.

... Bölge İdare Mahkemesi .. Vergi Dava Dairesinin, ... tarih ve E:..., K:... **sayılı ısrar kararı:**

Vergi Dava Dairesi, aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle bozulan hüküm fıkrası yönünden ilk kararında ısrar etmiştir.

**TEMYİZ EDENİN İDDİALARI:** Müşterilere verilen teklif bedelinin içinde proje çizim bedelinin de yer aldığı, bu nedenle genellikle proje çizim bedeli içerikli ayrıca fatura düzenlenmediği, müşteriler nezdinde inceleme yapılmadığı, onaylatılan tüm projelerden ayrıca çizim bedeli alındığı varsayımı ile dava konusu işlemin tesis edildiği iddialarıyla ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

**KARŞI TARAFIN SAVUNMASI:** Cevap verilmemiştir.

**DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ... DÜŞÜNCESİ:** Davacının .... verilerine göre onaylanan proje sayısı kadar ve 150 TL bedelle fatura düzenlenmesi gerektiğinden bahisle dava konusu özel usulsüzlük cezası kesilmiştir.

Davacının, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddesinin birinci fıkrasında beş bent olarak sayılan kişilere (*birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tesbit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere ve vergiden muaf esnafa*) hizmet verdiğine dair herhangi tespit bulunmamaktadır.

213 sayılı Kanun'un 232. maddesinin birinci fıkrasında beş bent olarak sayılan kişiler haricindeki kişilere hizmet verilmesi durumunda uyuşmazlık konusu yılda hizmet



**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU**  
**Esas No : 2023/8**  
**Karar No : 2024/532**

bedelinin 800 TL'yi aşması veya anılan tutarı aşmasa dahi hizmet verilen kişilerin talep etmesi halinde Kanun gereği fatura düzenlenmesi zorunludur. Ancak bu yönde de herhangi bir inceleme yapılmadığı görülmektedir.

Diğer taraftan, davacının temyiz dilekçesi ve inceleme raporuna ekli tutanaktaki beyanları ("*Projelerin çizim için 150-200 TL arasında ücret alınmaktadır. Projenin çizimi, yapımı, işçiliği için ise 500 TL alınmaktadır*") dikkate alındığında bazı kişilere yalnızca proje çizim hizmetinin verildiği bazı kişilere ise proje çizimi dahil olmak üzere doğal gaz tesisatına ilişkin hizmet verildiği anlaşılmaktadır. İnceleme raporunda ise davacının proje çizim bedeli içerikli düzenlediği fatura sayılarının kıstas alındığı görülmektedir. Davacının hizmet verdiği bütün kişilerin, 213 sayılı Kanun'nun 232. maddesinin birinci fıkrasında beş bent olarak sayılan kişiler kapsamında olduğu kabul edilse dahi proje çizim hizmeti haricinde verdiği doğal gaz tesisatı hizmetine ilişkin fatura düzenlenip düzenlenmediği veya düzenlenmiş ise bu kişiler nezdinde anılan hizmet karşılığı ödenen tutarının proje çizim bedelini kapsayıp kapsamadığı hususunda herhangi inceleme yapılmamıştır.

Davacının hizmet verdiği bütün kişilerin, 213 sayılı Kanun'nun 232. maddesinin birinci fıkrasında beş bent olarak sayılan kişiler kapsamında olduğu varsayımı ile kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uygunluk bulunmamaktadır. Bu nedenlerle ısrar kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

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

**İNCELEME VE GEREKÇE :**

**MADDİ OLAY:**

Davacı hakkında düzenlenen ve ısrar kararına konu özel usulsüzlük cezasına dayanak ... tarih ve ... sayılı Vergi İnceleme Raporu'nda şu tespitlere yer verilmiştir:

i. Davacı, bina veya diğer inşaat projelerinde ısıtma, havalandırma, soğutma ve iklimlendirme sistemlerinin tesisatı [ev tipi boyler (kombi, kazan vb.) ve brülörlerin bakım, onarım ve kurulumu ile elektriksiz güneş enerjisi kolektörlerinin kurulumu dahil] faaliyeti ile iştigal etmek üzere mükellefiyet tesis ettirmiştir.

ii. Bu faaliyeti kapsamında .... verilerine göre 522 adet doğal gaz projesi onaylanmıştır. Davacı tarafından proje çizimi için düzenlenen faturalarda yer alan toplam proje sayısının ise 312 adet olduğu tespit edilmiştir.

iii. 03/08/2015 tarih ve ... sayılı Görüş ve Öneri Raporu'nda ortalama bir proje çizim işi tutarının 150,00 TL olduğu tespitine yer verilmiştir.

iv. Davacıya, 2010 ilâ 2013 yıllarında ....'ın onayına sundukları projelerle ilgili "*Bir evin doğal gaz projesinin ne kadar sürede hazırlandığı, bir evin doğal gaz tesisat projesinin*



ne kadar sürede hazırlandığı, bir evin doğal gaz projesini uygulamak için kaç işçi çalıştırıldığı, söz konusu projelerin kaç günde tamamlandığı, müşteriler tarafından ödemelerin nasıl olduğu, bir daire projesi için müşteriden ne kadar alındığı" sorulmuştur.

"Proje; dış kapıdan kombinin olduğu alanı kapsamaktadır. 100 m<sup>2</sup> alanı kapsayan bir evin dış kapısından evin kombisine kadar oluşan demir boru çizimi 1 saati bulmaktadır. Söz konusu projeyi gerçekleştirmek yarım veya bir gün sürmektedir. Kendim çizmeye gitmekteyim. Kombi, petek ve proje birlikte gerçekleştirilirse 2 günde bitirilebilmektedir. 1 veya 2 usta bu işleri yapmaktadır. Artık tesisat işleriniz azaldığı için çalışan usta sayımız azalmaktadır.

Söz konusu proje tahsilatlarımızı 2010 ve 2011 hesap döneminde gelir hesabında, 2012 ve 2013 hesap döneminde ise 600-yurt içi satışlar hesabında izlemekteyiz. Projelerin çizim için 150-200 TL arasında ücret alınmaktadır. Projenin çizimi, yapımı, işçiliği için ise 500 TL alınmaktadır" şeklinde cevap verilmiştir.

.... tarafından onaylanan proje sayıları ile beyan edilen proje sayılarının uyumlu olmamasına ilişkin konu hakkında "işlerimizin yoğunluğu nedeniyle fatura kesilmesi sehven unutulmuştur. Vergi kaçırmak gibi bir kastımız bulunmamaktadır." şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

v. Bir proje çizim işi tutarının 150,00 TL olduğu tespitinden hareketle beyan edilmesi gereken hasılat tutarına ulaşılmış (522x150,00) ve bu tutardan proje çizimi için düzenlenen faturalarda yer alan toplam tutar düşülerek beyan dışı bırakılan hasılat tutarı tespit edilmiştir.

vi. Verilmesi ve alınması gerekli faturaların düzenlenmemesi fiiline ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca, maddede ilgili yıl için öngörülen aşağı ve yukarı haller dikkate alınmak suretiyle düzenlenmeyen veya eksik düzenlenen 522 adet doğal gaz proje bedeli için (522x190,00 TL) 99.180 TL tutarında özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmekte ise de anılan özel usulsüzlük cezasının ilgili yıl için 94.000 TL'yi geçemeyeceği dikkate alındığında 94.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilmesi önerilmiştir.

#### İLGİLİ MEVZUAT:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddelerinin ilgili kısımları uyuşmazlığa konu dönemde yürürlükte bulunan haliyle şu şekildedir:

"Faturanın tarifi:

Madde 229 – Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır."

"Fatura kullanma mecburiyeti:

Madde 232 - Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;



**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU**

**Esas No : 2023/8**

**Karar No : 2024/532**

2. Serbest meslek erbabına;
3. Kazançları basit usulde tesbit olunan tüccarlara;
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
5. Vergiden muaf esnafa.

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlara da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

(Değişik: 23/6/1982-2686/28 md.) Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 50.000.000 (422 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 01.01.2013'den itibaren 800 TL) lirayı geçmesi veya bedeli 50.000.000 (422 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 01.01.2013'den itibaren 800 TL) liradan az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir."

"Özel usulsüzlükler ve cezaları:

a) Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması

Madde 353 – (Değişik: 24/6/1994-4008/17 md.)

1. (Değişik : 25/5/1995 - 4108/8 md.) 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, her bir belge için 10.000.000 (422 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 01.01.2013'den itibaren 190 TL) liradan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 5.000.000.000 (422 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 01.01.2013'den itibaren 94.000 TL) lirayı geçemez.

2. (Değişik : 25/5/1995 - 4108/8 md.) 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 veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için 10.000 000 (422 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 01.01.2013'den itibaren 190 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 500.000.000 (422 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 01.01.2013'den itibaren 9.400 TL) lirayı, bir takvim yılı içinde ise 5.000.000.000 (422 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 01.01.2013'den itibaren 94.000 TL) lirayı aşamaz.



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



3. (Değişik : 25/5/1995 - 4108/8 md.) 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 bunlara bu maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. Şu kadar ki, bu cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespitin vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılması şarttır. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, söz konusu tespiti vergi incelemesine yetkili olmayanlara da yaptırmaya yetkilidir. Bu hükmün uygulanmasında belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayana verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçer.

..."

#### HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda fatura düzenleme zorunluluğu üç durum için öngörülmüştür:

i. 213 sayılı Kanun'un 232. maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişilerin (birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler) anılan fıkra da beş bent olarak belirtilen kişilere (birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere ve vergiden muaf esnafa) emtia satması veya iş yapması hali

ii. 213 sayılı Kanun'un 232. maddesinin birinci fıkrasında beş bent olarak sayılan kişiler dışında kalan müşterilere birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler tarafından satılan emtia veya yapılan iş bedelinin, 213 sayılı Kanun'un 232. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen tutarı aşması hali

iii. 213 sayılı Kanun'un 232. maddesinin birinci fıkrasında beş bent olarak sayılan kişiler dışında kalan müşterilere birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler tarafından satılan emtia veya yapılan iş bedelinin, 213 sayılı Kanun'un 232. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen tutarı aşmamasına karşın müşterinin fatura düzenlenmesini talep etmesi hali

İlgili mevzuatta fatura düzenleme mecburiyeti kapsamında olmayan hizmetler için düzenlenmesi gereken belgelere (perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş vb.) ayrıca yer verilmiştir.

Öte yandan, düzenlenmesi gerekli belgenin türüne göre uygulanacak ceza miktarı da 213 sayılı Kanun'un 353. maddesinin (1) ve (2) numaralı fıkraları uyarınca farklı tayin edilmiştir. 213 sayılı Kanun'un 353. maddesinin (1) numaralı fıkrasında anılan belgeler yönünden, her belge için maddede belirlenen miktardan aşağı olmamak üzere belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u oranında özel usulsüzlük cezasının kesileceği öngörülmüştür. Anılan maddenin (2) numaralı fıkrasında belirtilen belgeler yönünden ise her bir belge için maddede belirlenen miktar kadar özel usulsüzlük



**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU**  
**Esas No : 2023/8**  
**Karar No : 2024/532**

cezasının kesileceği düzenlenmiştir.

Davacının verdiği hizmetler nedeniyle yapılan her bir iş karşılığında 150 TL bedelle fatura düzenlemediğinden bahisle 213 sayılı Kanun'un 353. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Ancak inceleme tutanağı ve raporunda davacının hizmet verdiği kişilerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddesinin birinci fıkrasında beş bent olarak sayılan kişiler kapsamında olduğuna ve bu kişiler adına fatura düzenlenmesi gerektiğine dair herhangi bir tespiti yer verilmemiştir.

Diğer taraftan, ticari ve teknik icaplar ile davacı tarafından verilen hizmetin niteliği dikkate alındığında hizmet verilen kişilerin büyük bir çoğunluğunun 213 sayılı Kanun'un 232. maddesinin birinci fıkrasında beş bent olarak sayılanlar dışında kalan kişiler olması ve bu kişiler için düzenlenecek belge türünün değişmesi de olasıdır. Nitekim, 213 sayılı Kanun'un 232. maddesinin birinci fıkrasında beş bent olarak sayılan kişiler haricindeki kişilere hizmet verilmesi durumunda uyumsuzluk konusu yılda hizmet bedelinin 800 TL'yi aşması veya anılan tutarı aşmasa dahi hizmet verilen kişilerin talep etmesi halinde Kanun gereği fatura düzenlenmesi zorunludur. Ancak, olayda bu yönde de herhangi bir tespit yapılmadığı görülmektedir.

Bu durumda, kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uygunluk bulunmadığından yazılı gerekçeyle verilen ısrar kararının bozulması gerekmektedir.

**KARAR SONUCU :**

Açıklanan nedenlerle;

1- Davacının temyiz isteminin **KABULÜNE**,

2- ... Bölge İdare Mahkemesi .. Vergi Dava Dairesinin, ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının **BOZULMASINA**,

3- Yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına,

05/06/2024 tarihinde oybirliğiyle kesin olarak karar verildi.

