T.C.
D A N I Ş T A Y
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/1711
Karar No : 2024/947

TEMYİZ EDEN (DAVALI) : ... Defterdarlığı
(... Vergi Dairesi Müdürlüğü)
VEKİLİ : Av...

KARŞI TARAF (DAVACI) : ...

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

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Davacı adına, hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca, defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi nedeniyle katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek yeniden düzenlenen beyan tablosu dikkate alınmak suretiyle re'sen tarh edilen 2015 yılının Ocak ila Temmuz dönemlerine ait katma değer vergileri, vergilerin üç katı tutarında kesilen vergi ziyaı cezaları ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrası uyarınca 2015 yılı için kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

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

Davacı hakkında düzenlenen ... tarih ve ... sayılı Vergi İnceleme Raporu'nda, davacının 2015 hesap dönemine ait yasal defter ve belgelerinin ibrazının istenmesine ilişkin ... tarihli yazının ... tarihinde davacı şirketin yetkilisi ... ...'e dairede tebliğ edildiği, buna rağmen defter ve belgelerin geçerli bir neden olmaksızın verilen on beş günlük yasal süre içinde incelemeye ibraz edilmediği belirtilmiştir.

Dava dilekçesinde defter ve belgelerin mahkemeye ibraz edilebileceği belirtildiğinden ara kararı ile davacıdan uyuşmazlık konusu döneme ilişkin yasal defter ve belgeler istenmiştir. Bunun üzerine dosyaya sunulan defter ve belgeler üzerinde davalı idarece inceleme yapılarak ... tarih ve ... sayılı Görüş ve Öneri Raporu düzenlenmiştir. Bu rapor ile davacının ilgili yıla ilişkin bazı alış faturalarını dava dosyasına sunmadığı tespit edilerek dava dosyasına sunulan yasal defter ve belgeler dikkate alınmak suretiyle davacının katma değer vergisi beyan tablosu tekrar düzenlenmiştir.

i. Katma değer vergileri yönünden yapılan inceleme:

Davalı idarece dava dosyasına sunulan defter ve belgeler üzerinde yapılan inceleme neticesinde düzenlenen ... tarih ve ... sayılı Görüş ve Öneri Raporu dikkate alınarak davacı tarafından dosyaya sunulan alış faturalarının yasal defterlere kaydedilmesi nedeniyle bu faturalar içeriği katma değer vergilerinin indirim konusu yapılabileceği, dosyaya sunulmayan faturalar içeriği katma değer vergilerinin ise indirim konusu yapılamayacağı sonucuna varılmıştır.

Bu durumda, dava konusu katma değer vergilerinin dava dosyasına sunulmayan

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

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden rs+GMa+ - Gpj+i4S - Ko9MusN - wBUPQs= ile erişebilirsin

faturalara karşılık gelen 552.632,48 TL'lik kısmında hukuka aykırılık, kalan kısmında ise hukuka uygunluk görülmemiştir.

ii. Vergilerin üç katı tutarında kesilen vergi ziyaı cezaları yönünden yapılan inceleme:

Defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacı adına yapılan tarhiyata ilişkin matrah farkı, idarece başkaca bir inceleme ve araştırma yapılmaksızın sadece davacının vergi dairesine verdiği beyannamelerde ödenecek katma değer vergisinin miktarını azaltıcı bir unsur olarak gösterilen indirimlerinin tümünün reddedilmesi suretiyle tespit edilmiştir. Öte yandan, davacı defter ve belgelerini dava dosyasına sunduğundan gizleme unsuru oluşmamıştır. Bu itibarla, dava konusu üç kat vergi ziyaı cezalarının ziyaa uğratılan 552.632,48 TL tutarındaki verginin bir katına isabet eden kısmında hukuka aykırılık, kalan kısmında ise hukuka uygunluk bulunmaktadır.

iii. Özel usulsüzlük cezası yönünden yapılan inceleme:

Olayda, davacı tarafından, defter ve belgeler ibraz edilmek istendiğinde vergi müfettişince şu an için defter ve belgelere gerek olmadığı, istendiğinde telefonla aranacağının şifahi olarak kendisine iletildiği, defaatle vergi dairesine gidildiğinin kamera kayıtlarında yer aldığı, iyiniyetli olduğu ileri sürülmüştür. Öte yandan, dava dilekçesinde ilgili döneme ait defter ve belgelerin dava dosyasına sunulabileceği beyan edilmiş ve akabinde verilen ara kararı üzerine ilgili döneme ait defter ve belgeler dava dosyasına sunulmuştur. Bu hususların birlikte değerlendirilmesinden, davacının defter ve belgeleri ibraz etme yükümlülüğünü yerine getirdiği sonucuna varılmıştır. Dolayısıyla, özel usulsüzlük cezasında hukuka uygunluk görülmemiştir.

iv. Karar sonucu:

Mahkeme bu gerekçeyle katma değer vergilerinin 552.632,48 TL tutarındaki kısmı ile bu tutara isabet eden bir kat vergi ziyaı cezaları yönünden davayı reddetmiş; cezalı tarhiyatların kalan kısmı ile özel usulsüzlük cezasını kaldırmıştır.

Tarafların istinaf istemini inceleyen ... **Bölge İdare Mahkemesi** ... **Vergi Dava Dairesinin** ... **tarih ve E:** ..., **K:** ... **sayılı kararı:**

Vergi Dava Dairesi, istinaf istemlerine konu kararın hukuka uygun olduğu ve kaldırılmasını gerektiren bir nedenin bulunmadığı gerekçesiyle istinaf istemlerini reddetmiştir.

Tarafların temyiz istemini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 07/03/2023 tarih ve E:2021/2634, K:2023/614 sayılı kararı:

i. Temyize konu kararın özel usulsüzlük cezasına ilişkin hüküm fıkrası yönünden yapılan inceleme:

Defter ve belge isteme yazısının usulüne uygun olarak tebliğ edilmesi, sözü edilen yazıda defter ve belgelerin on beş gün içinde ibraz edilmemesi halinde özel usulsüzlük

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

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden rs+GMa+ - Gpj+i4S - Ko9MusN - wBUPQs= ile erişebilirsin

cezası kesileceğinin belirtilmesi ve davacı tarafından defter ve belgelerin geçerli bir neden olmaksızın yasal süresi içinde ibraz edilmemesi nedeniyle dava konusu özel usulsüzlük cezasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

ii. Temyize konu kararın mahkemeye sunulmayan alış faturalarına isabet eden vergi ziyaı cezalarının bir katı aşan kısmına ilişkin hüküm fıkrası yönünden yapılan inceleme:

Olayda, davacı tarafından, Mahkemece verilen ara kararı üzerine defter ve belgelerin bir kısmı dava dosyasına sunulmadığından ve mücbir sebep olmaksızın incelemeye ibraz edilmeyen defter ve belgeler yönünden 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine göre gizleme fiilinin oluştuğu sonucuna varıldığından, mahkemeye sunulmayan alış faturalarına isabet eden vergi ziyaı cezalarının bir katı aşan kısmında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

iii. Temyize konu kararın diğer hüküm fıkraları yönünden yapılan inceleme:

Taraflarca ileri sürülen iddialar kararın sözü edilen hüküm fıkralarının bozulmasını gerektirir nitelikte bulunmamıştır.

iv. Karar sonucu:

Daire bu gerekçeyle kararın, özel usulsüzlük cezası ile mahkemeye sunulmayan alış faturalarına isabet eden vergi ziyaı cezalarının bir katı aşan kısmına ilişkin hüküm fıkrasını bozmuş; diğer hüküm fıkralarını onamıştır.

Yargısal yetki alanının yeniden belirlenmesi nedeniyle dosyanın gönderildiği ... **Bölge İdare Mahkemesi** ... **Vergi Dava Dairesinin** ... **tarih ve E:** ..., **K:** ... **sayılı ısrar kararı:**

Defter ve belge isteme yazısı usulüne uygun olarak tebliğ edilmesine rağmen yasal defter ve belgelerin geçerli bir neden olmaksızın incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrası uyarıca özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Ayrıca aynı fiil nedeniyle ziyaa uğratılan vergi üzerinden vergi ziyaı cezası kesilmiştir.

Tek bir fiil ile vergi ziyaı ve usulsüzlük suçu birlikte işlenirse, vergi ziyaı cezası ile usulsüzlük cezasının karşılaştırılması ve bu cezalardan sadece miktar itibarıyla daha ağır olan cezanın kesilmesi gerekmekte olup bozma kararı üzerine anılan hususun nasıl değerlendirileceği konusunda tereddüte düşüldüğünden bozulan kısım yönünden ısrar edilmesi gereği hasıl olmuştur.

Vergi Dava Dairesi, bu gerekçeyle ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesi kararının bozulan hüküm fıkrası yönünden ısrar etmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi fiilinin kaçakçılık suçunu oluşturduğu, defter ve belge isteme yazısının tebliği üzerine mücbir sebep olmaksızın defter ve belgeler incelemeye ibraz edilmediğinden dava konusu cezalı tarhiyatlarda ve kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka aykırılık bulunmadığı belirtilerek

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

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden rs+GMa+ - Gpj+i4S - Ko9MusN - wBUPQs= ile erişebilirsin

ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Cevap verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ... DÜŞÜNCESİ: Israr kararının, mahkemeye sunulmayan alış faturalarına isabet eden vergi ziyaı cezalarının bir katı aşan kısmına ilişkin hüküm fıkrasının bozulması; özel usulsüzlük cezasına ilişkin hüküm fıkrasına yöneltilen temyiz isteminin ise reddi 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:

Davacının 2015 yılına ait defter ve belgelerinin istenilmesine ilişkin yazı davacı şirketin kanuni temsilcisine dairede tebliğ edilmiştir.

Defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi üzerine davacı adına, hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca, katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek 2015 yılının Ocak ila Temmuz dönemleri için katma değer vergileri tarh edilmiş ve vergilerin üç katı tutarında vergi ziyaı cezaları kesilmiştir.

Ayrıca, davacı adına defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrası uyarınca 2015 yılı için özel usulsüzlük cezası kesilmiştir.

İLGİLİ MEVZUAT :

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Ceza Hükümleri" başlıklı Dördüncü Kitabının Birinci Kısmında genel esaslar; "Vergi Cezaları" başlıklı İkinci Kısmının Birinci Bölümünde vergi ziyaı cezası, İkinci Bölümünde usulsüzlük, Üçüncü Bölümünde ise suçlar ve cezalarına yer verilmiştir. Kanun'un suç ve cezalara ilişkin genel esaslara dair hükümlerinden 331. maddesinde, vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenlerin, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılacakları, 336. maddesinde, cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyaı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırının kesileceği hükme bağlanmıştır.

Kanun'un Dördüncü Kitabının İkinci Kısmının İkinci Bölümünde yer alan 352, 353, 355 ve mükerrer 355. maddelerinde usulsüzlük fiileri ve cezaları sayılmıştır. Aynı Kanun'un 353. maddesinde, bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyaı da meydana geldiği takdirde bu ziyaın gerektirdiği vergi cezalarının ayrıca kesileceği ve bu cezalar hakkında 336. madde hükmünün uygulanmayacağı belirtilmiştir.

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

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden rs+GMa+ - Gpj+i4S - Ko9MusN - wBUPQs= ile erişebilirsin

Aynı Kanun'un mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrasının 21/03/2018 tarih ve 7103 sayılı Kanun'un 13. maddesiyle değişiklikten önceki halinde, bu Kanun'un 86,148,149,150, 256 ve 257. maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257. madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara maddede üç bent halinde sayılan özel usulsüzlük cezalarının kesileceği kuralına yer verilmiştir. Kanun'un 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 etme zorunluluklarının bulunduğu kural altına alınmıştır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

I- Kararın mahkemeye sunulmayan alış faturalarına isabet eden vergi ziyaı cezalarının bir katı aşan kısmına ilişkin hüküm fıkrasına yöneltilen temyiz istemi hakkındaki inceleme:

Israr kararının anılan hüküm fıkrasının, Danıştay Dokuzuncu Dairesinin yukarıda yer verilen kararının dayandığı aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle bozulması gerekmektedir.

II-Kararın özel usulsüzlük cezasına ilişkin hüküm fıkrasına yöneltilen temyiz istemi hakkındaki inceleme:

213 sayılı Kanun'un 256. maddesinde anılan yükümlülüğün süresinde yerine getirilmemesi nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilen olayda yukarıda yer verilen yasal düzenlemeler karşısında, 213 sayılı Kanun'un 336. maddesinde yer alan "usulsüzlük" ibaresinin "özel usulsüzlük cezasını" da kapsayıp kapsamadığının ortaya konulması gerekmektedir.

Kanun'un 331. maddesinde usulsüzlükten başka özel usulsüzlük cezası ifadesine ayrıca yer verilmediği görülmektedir. Anılan hükümlerin Kanun'un sistematiğindeki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı göz önünde tutulduğunda, Dördüncü Kitabın İkinci Kısmında yer alan İkinci Bölümün başlığının usulsüzlük cezası olması ve bu başlığın altında hem usulsüzlük cezası ve hem de özel usulsüzlük cezasının düzenlenmesi nedeniyle ayrıca belirtilmediği hallerde "usulsüzlük" deyiminden hem usulsüzlük cezasının hem de özel usulsüzlük cezasının anlaşılması gerekmektedir.

Öte yandan Kanun'un 353. maddesinde bu maddede yazılı usulsüzlük fiillerinin aynı zamanda vergi ziyaına da sebebiyet vermesi halinde vergi ziyaı cezası da kesileceği ve bu halde Kanun'un 336. maddesinde yer alan usulsüzlük cezası ile vergi ziyaı cezasının kıyaslanmasına ve hangisinin kesileceğinin belirlenmesine yönelik kuralın uygulanmayacağı açıklanmıştır. Kanun koyucu bu belirlemeyi yaparken 336. maddede belirtilen usulsüzlük ifadesinin aynı zamanda özel usulsüzlükleri de kapsadığını kabul etmiş, anılan maddede yer verilen hükmün uygulanmayacağına ilişkin kuralı açıkça 353. maddede sayılan usulsüzlük

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

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden rs+GMa+ - Gpj+i4S - Ko9MusN - wBUPQs= ile erişebilirsin

fiilleri ile sınırlandırmış, usulsüzlük fiilerinin yer aldığı diğer maddelerde (352, 355 ve mükerrer 355 maddesinde) bu yönde bir istisna hükmüne yer vermemiştir.

Bu durumda, cezayı gerektiren tek bir fiil ile vergi ziyaı ve usulsüzlük suçu birlikte işlenirse, vergi ziyaı cezası ile mükerrer 355. maddeye istinaden kesilen özel usulsüzlük cezasının karşılaştırılması ve bu cezalardan sadece miktar itibarıyla daha ağır olan cezanın kesilmesi gerekmektedir.

Olayda, davacının 213 sayılı Kanun'un 256. maddesinde yer verilen yükümlülüğe uymayarak usulüne uygun şekilde istenilmesine rağmen 2015 yılına ilişkin yasal defter ve belgelerini ibraz etmeyerek adına aynı Kanun'un mükerrer 355. maddesinde öngörülen cezanın kesilmesine sebebiyet verdiği anlaşılmaktadır. Ayrıca aynı fiil ile de ilgili ödevini yerine getirmemesi sebebiyle katma değer vergisi indiriminin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 ve 34. maddelerinde yer verilen koşullara uygunluğunu ispat koşulunu yerine getirmeyerek verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine sebebiyet vermiştir.

Buna göre, davacının yasal defter ve belgelerini ibraz etmemesine yönelik tek fiili, hem vergi ziyaı hem de (özel) usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektirir niteliktedir. Ancak davacı adına kesilen vergi ziyaı cezasının miktar itibarıyla daha ağır olduğu anlaşıldığından 213 sayılı Kanun'un mükerrer 355. maddesine istinaden kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uygunluk bulunmamaktadır. Bu nedenle, temyize konu kararın özel usulsüzlük cezasına ilişkin hüküm fıkrasında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1- Davalının temyiz isteminin **KISMEN KABULÜNE, KISMEN REDDİNE,**

2- ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... **tarih ve E:** ..., **K:** ... sayılı ısrar kararının mahkemeye sunulmayan alış faturalarına isabet eden vergi ziyaı cezalarının bir katı aşan kısmına ilişkin hüküm fıkrasının **BOZULMASINA,**

3- Kararın özel usulsüzlük cezasına ilişkin hüküm fıkrasına yöneltilen temyiz isteminin **REDDİNE,**

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

23/10/2024 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

.....

X - KARŞI OY:

Israr kararının özel usulsüzlük cezasına ilişkin hüküm fıkrasının Danıştay Dokuzuncu Dairesinin kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca bozulması gerektiği oyu ile karara bu yönden katılmıyoruz.

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

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden rs+GMa+ - Gpj+i4S - Ko9MusN - wBUPQs= ile erişebilirsin