T.C.
D A N I Ş T A Y
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/47
Karar No : 2024/939

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

KARŞI TARAF (DAVACI) : ...

İSTEMİN KONUSU : ... ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı ısrar kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Davacı adına, defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmediğinden bahisle katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek yeniden düzenlenen beyan tablosu dikkate alınmak suretiyle takdir komisyonu kararı uyarınca re'sen tarh edilen 2008 yılının Ocak ila Aralık dönemlerine ait katma değer vergileri ile vergilerin üç katı tutarında kesilen vergi ziyaı cezalarının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

Dava konusu cezalı tarhiyatların dayanağı takdir komisyonu kararlarına esas alınan vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin esasa etkili bir şekil hatası olduğu ve davacının savunma hakkını kısıtladığı gerekçesiyle davanın kabulü yolunda verilen mahkeme kararının Danıştay Dördüncü Dairesince aksi yöndeki gerekçeyle bozulması üzerine verilen ... **. Vergi Mahkemesinin** ... **tarih ve E:** ...**, K:** ... **sayılı kararı:**

Davacının 2008 takvim yılı hesap ve işlemlerinin incelenmesi neticesinde ticari faaliyetinin yanında tefecilik faaliyetinin de bulunduğu ... tarih ve ... sayılı Vergi Tekniği Raporu ile tespit edilmiştir. Bu raporda, davacının 2008 yılına ait yasal defter ve belgelerinin istenmesine ilişkin .... tarihli yazının tebliğ edilmesine rağmen defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmediği belirtilmiştir. Davacı hakkında düzenlenen ... tarih ve ... sayılı Vergi Tekniği Raporu'nda ise davacının defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi nedeniyle katma değer vergisi indirimlerinin reddi gerektiği belirtilmiştir.

Davacının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (a) işaretli fıkrasının (2) numaralı bendinde düzenlenen defter ve belgeleri gizleme suçundan dolayı sanık olarak yargılandığı ceza davası sonucunda verilen ... Asliye Ceza Mahkemesinin E: ..., K: ... sayılı kararında "*...her ne kadar sanık hakkında defter ve belgeleri ibraz etmeme suçundan VUK .... gereği 2013 yılı için kamu davası açılmış ise de; sanığın savunması, bilirkişi raporları, ... tarihli ek bilirkişi raporu, sanığın dosyaya sunduğu ... havale tarihli dilekçesinin ekindeki vergi müfettişinin .... tarihli sanığa hitaben yazdığı yazı hep birlikte değerlendirildiğinde, sanığın vergi müfettişine defter ve belgeleri sunduğu, vergi müfettişinin inceleme yaptığı anlaşıldığından, ... toplanan delillere göre yüklenen suçun sanık tarafından işlendiğinin sabit olmaması nedeniyle müsnet suçtan CMK 223/2-e maddesi gereği beraatine karar verilmesi gerektiği...*" gerekçesine yer verilmiştir.

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 qJwuFdj - lKwGOyc - tCxH1Eq - gpXkYY= ile erişebilirsin

... Asliye Ceza Mahkemesince, belirtilen gerekçeyle yüklenen suçu işlemediğinin sabit olması nedeniyle davacının beraatine karar verilmiş ve bu karar ... tarihinde kesinleşmiştir.

Sözü edilen mahkeme kararı ile davacının defter ve belgelerini incelemeye ibraz ettiğinin sabit olduğu ve beraat ettiği dikkate alındığında, defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmediğinden bahisle katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle davacı adına yapılan dava konusu cezalı tarhiyatlarda hukuka uygunluk görülmemiştir.

Mahkeme bu gerekçeyle cezalı tarhiyatları kaldırmıştır.

Davalının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesinin 27/09/2021 tarih ve E:2021/4330, K:2021/4572 sayılı kararı:

Her ne kadar temyize konu kararda, ceza mahkemesi kararı ile davacının defter ve belgelerini incelemeye ibraz ettiğinin sabit olduğu ve beraat ettiği belirtilmiş ise de ... Asliye Ceza Mahkemesince, suçun davacı tarafından işlendiğinin sabit olmaması nedeniyle 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223. maddesinin (2) numaralı fıkrasının (e) bendi uyarınca beraat kararı verildiği anlaşılmıştır.

Bu durumda, takdire dayanak alınan vergi tekniği raporunun incelenmesi suretiyle uyuşmazlığın esası hakkında bir karar verilmesi gerektiğinden temyize konu kararda hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Daire bu gerekçeyle kararı bozmuş; davalının karar düzeltme istemini ise incelenmeksizin reddetmiştir.

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

Mahkeme, bir önceki kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeyle ısrar etmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Dava konusu vergi ve cezalarda hukuka aykırılık bulunmadığı belirtilerek ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Cevap verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ... DÜŞÜNCESİ: Uyuşmazlıkta, ısrara konu husus, davacının defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi nedeniyle kaçakçılık suçundan dolayı sanık olarak yargılandığı ceza davasında verilen kesinleşmiş beraat kararının, davacı adına defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle re'sen tarh edilen katma değer vergileri ile vergilerin üç katı tutarında kesilen vergi ziyaı cezalarının kaldırılması istemiyle açılan davada, idari yargı merciini bağlayıp bağlamayacağına ilişkindir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin birinci fıkrasında, 341. maddede yazılı hallerde vergi ziyaına sebebiyet verildiği takdirde mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesileceği; ikinci fıkrasında, vergi ziyaına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın üç kat

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 qJwuFdj - lKwGOyc - tCxH1Eq - gpXkYY= ile erişebilirsin

uygulanacağı belirtilmiştir. Kanun'un "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359. maddesinin (a) işaretli fıkrasının (2) numaralı bendinde ise defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edileceği düzenlenmiştir.

Diğer taraftan, 213 sayılı Kanun'un 340. maddesinin ikinci fıkrasında, bu Kanun'la vergi cezasıyla cezalandırılan fiillerin, aynı zamanda Kanun'un 359. maddesine göre suç teşkil etmesi halinde, vergi cezası kesilmesinin söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmayacağı; 359. maddesinin son fıkrasında da, kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanmasının, Kanun'un 344. maddesinde yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği kuralına yer verilmiştir.

Anılan kurallara göre vergi kabahatine ilişkin idari süreç ile kaçakçılık suçuna ilişkin adli sürecin ayrı ayrı yürütülmesi gerekmektedir. Ancak, bu noktada, ceza yargısı tarafından verilen kararın, idari yargı merci tarafından gerçekleştirilen hukuka uygunluk denetimine etkisinin irdelenmesi gerekmektedir.

Vergi kabahatinin hukuka uygunluk denetiminin yapıldığı vergi mahkemeleri ile kaçakçılık suçunu oluşturan fiilin cezalandırılmasına ilişkin sürecin yürütüldüğü ceza mahkemelerinin ispat ve usul konularına ilişkin olanlar da dahil olmak üzere uyguladığı ilke ve kurallar birbirinden farklılık arz etmektedir. Bu farklılıklardan biri de, öncelikli amacı maddi gerçeğe ulaşmak olan ceza mahkemeleri, kendine özgü usuli olanakları nedeniyle hükme esas aldığı maddi olayların varlığını veya yokluğunu saptamada daha geniş yetkilere sahiptir. Bu nedenle, kural olarak, vergi kabahatine neden olan fiil ile kaçakçılık suçunu oluşturan fiilin aynı olduğu durumlarda, ceza yargısının bir maddi olayın varlığı ya da yokluğu konusundaki kesin kabulünün vergi mahkemeleri için bağlayıcı nitelikte olduğunun kabulü gerekmektedir. Diğer taraftan, vergi kabahatine neden olan fiil ile kaçakçılık suçunu oluşturan fiilin aynı olmadığı durumlarda bağlayıcılıktan söz edilemeyecektir.

Bu hususlar göz önüne alındığında, ceza mahkemelerince verilen kararların idari yargı merciilerini bağlayıcı nitelikte olup olmadığının belirlenmesinde, vergi kabahatine neden olan fiil ile kaçakçılık suçunu oluşturan fiilin aynı olup olmadığı ile ceza yargısınca verilen kararın gerekçesi ve hükmünün birlikte dikkate alınması gerekir. Bu nedenle ceza mahkemesi kararlarının her hal ve şartta vergi mahkemelerini bağlayacağından söz edilemeyeceği gibi hiçbir suretle bağlamaması gerektiğinden de bahsedilemeyecektir.

Uyuşmazlık konusu olay bağlamında değerlendirme yapmak gerekirse, defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi fiili (defter, kayıt ve belgeleri gizleme fiili), kaçakçılık suçunu oluşturduğu gibi Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 ve 34. maddelerinde belirtilen katma değer vergisi indiriminden yararlanma şartlarının yerine getirildiğinin ispat edilememesi sonucunu doğurduğundan vergi ziayı kabahatini oluşturmaktadır. Davacının

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 qJwuFdj - lKwGOyc - tCxH1Eq - gpXkYY= ile erişebilirsin

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (a) işaretli fıkrasının (2) numaralı bendinde düzenlenen kaçakçılık suçundan dolayı sanık olarak yargılandığı ceza davası sonucunda verilen ve kanun yolundan geçmek suretiyle kesinleşen ... Asliye Ceza Mahkemesinin ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı beraat kararında "... *sanığın vergi müfettişine defter ve belgeleri sunduğu, vergi müfettişinin inceleme yaptığı anlaşıldığından ..."* gerekçesine yer verilmiştir. Ceza mahkemesinin davacının defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi fiilini işlemediği konusundaki kesin kabulü yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde vergi yargısını bağlayacaktır.

Bu durumda, olayda, defter ve belgeleri incelemeye ibraz etmeme fiilinin gerçekleştiğinden ve re'sen tarh nedeninin varlığından söz edilemeyeceğinden dava konusu cezalı tarhiyatların kaldırılması yolunda verilen ısrar kararına yöneltilen temyiz isteminin 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 2008 yılına ait yasal defter ve belgelerinin istenilmesine ilişkin .... tarih ve .... sayılı yazı davacıya .... tarihinde dairede rızaen tebliğ edilmiştir. Davacı hakkında düzenlenen ... tarih ve ... sayılı Vergi Tekniği Raporu'nda davacının defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi nedeniyle katma değer vergisi indirimlerinin reddi gerektiği belirtilmiştir.

Davacı adına, sözü edilen vergi tekniği raporu esas alınarak, defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi nedeniyle katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek yeniden düzenlenen beyan tablosu dikkate alınmak suretiyle takdir komisyonu kararı uyarınca 2008 yılının Ocak ila Aralık dönemleri için katma değer vergisi tarh edilmiş ve verginin üç katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilmiştir.

UYAP'tan yapılan inceleme sonucunda, davacı adına defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrası uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının dava konusu edildiği ... Vergi Mahkemesinin E: ... sayılı dosyası ile davacının defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi nedeniyle kaçakçılık suçundan dolayı sanık olarak yargılandığı ... Asliye Ceza Mahkemesinin E: ... sayılı dosyasında, davacı, özet olarak, defter ve belge isteme yazısının .... tarihinde tebliğ edilmesi üzerine defter ve belgeleri süresi içinde incelemeye ibraz ettiğini, daha sonrasında vergi müfetişi tarafından defter ve belgelerin kendisine iade edildiğini iddia ettiği ve kendisine hitaben yazılan .... sayılı "imzaya davet" konulu vergi müfettişinin yazısını anılan dosyalara sunduğu görülmüştür.

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 qJwuFdj - lKwGOyc - tCxH1Eq - gpXkYY= ile erişebilirsin

Söz konusu yazıda, davacının, ... tarih ve .... sayılı defter ve belge isteme yazısı ile istenen 2008 takvim yılına ait defter ve belgeler üzerinde yapılan inceleme sonucunda saptanan hususlar ve eksiklikler konusunda bilgi vermek, inceleme tutanağını imzalamak ve tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin olup olmadığını bildirmek üzere belirtilen tarihte Grup Başkanlığına gelmesi gerektiği, gelmediği takdirde kanuni defter ve belgelerinin vergi dairesine teslim edileceği, tutanağın imzalanması halinde bağlı bulunulan vergi dairesinden kanuni defter ve belgelerin teslim alınabileceği belirtilmiştir.

.... Vergi Mahkemesinin E: ... sayılı dosyasında ... tarihinde verilen ara kararı ile .... sayılı "imzaya davet" konulu vergi müfettişinin yazısında, tutanağın imzalanması halinde bağlı bulunulan vergi dairesinden kanuni defter ve belgelerin teslim alınabileceği ifadesine yer verilmiş olmasının nedeni davalı idareye sorulmuştur. Davalı idarece verilen cevapta, sözü edilen ifadenin matbu bir ifade olduğu ve davacıya gönderilen "imzaya davet" konulu yazıda bu ifadenin sehven çıkarılmadığı belirtilmiştir.

İLGİLİ MEVZUAT :

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) işaretli fıkrasında, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı ve iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu kurala bağlanmıştır.

Anılan Kanun'un 30. maddesinin birinci fıkrasında, re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması olarak tanımlanmıştır. Maddenin ikinci fıkrasının (3) numaralı bendinde, Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmının tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olması veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi re'sen tarh nedeni olarak sayılmıştır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME :

.... sayılı "imzaya davet" konulu vergi müfettişinin yazısında, davacının 2008 takvim yılına ait defter ve belgeleri üzerinde inceleme yapıldığı, davacının belirtilen tarihte Grup Başkanlığına gelmediği takdirde kanuni defter ve belgelerinin vergi dairesine teslim edileceği, tutanağın imzalanması halinde bağlı bulunulan vergi dairesinden kanuni defter ve belgelerin teslim alınabileceğinin belirtildiği hususu ile davacının defter ve belgelerini süresi içinde incelemeye ibraz ettiği yönündeki iddiaları birlikte değerlendirildiğinde, davacının uyuşmazlık konusu 2008 yılına ait defter ve belgelerini incelemeye ibraz ettiğinin kabul

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 qJwuFdj - lKwGOyc - tCxH1Eq - gpXkYY= ile erişebilirsin

edilmesi gerekmektedir. Her ne kadar, ... Vergi Mahkemesinin E: ... sayılı dosyasında verilen ara kararı üzerine davalı idarece verilen cevapta, anılan vergi müfettişinin yazısında yer alan, tutanağın imzalanması halinde bağlı bulunulan vergi dairesinden kanuni defter ve belgelerin teslim alınabileceği yönündeki ifadenin matbu bir ifade olduğu ve davacıya gönderilen yazıda bu ifadenin sehven çıkarılmadığı belirtilmiş ise de olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu yolundaki 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) işaretli fıkrasında yer alan düzenleme gereğince ispat külfeti üzerine düşen davalı idarece ispat edilmeyen bu savunmaya itibar edilmesi mümkün değildir.

Bu durumda, olayda, defter ve belgeleri incelemeye ibraz etmeme fiilinin gerçekleştiğinden ve re'sen tarh nedeninin varlığından söz edilemeyeceğinden dava konusu cezalı tarhiyatların kaldırılması yolunda verilen temyize konu ısrar kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

Davalının, ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı ısrar kararına yönelik temyiz isteminin **REDDİNE**,

2577 sayılı Kanun'un (Geçici 8. maddesi uyarınca uygulanmasına devam edilen) 54. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca bu kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren on beş gün içinde karar düzeltme yolu açık olmak üzere, ... tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.

.....

X - KARŞI OY:

Temyiz isteminin kabulü ile ısrar kararının Danıştay Dördüncü Dairesinin kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca bozulması gerektiği oyu ile karara katılmıyorum.

...

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 qJwuFdj - lKwGOyc - tCxH1Eq - gpXkYY= ile erişebilirsin