# DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU

# KARARLAR BÜLTENİ

**Sayı:11**

**29/1/2020 tarihli**
**Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Gündemi**

**Kararlar Bülteni Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tetkik hâkimleri tarafından içtihadın takibi amacıyla hazırlanmakta olup bağlayıcılığı bulunmamaktadır.**

## 1- VDDK, E:2019/555, K:2020/4, 29/1/2020

**(İdari Yargılama Usulü Kanunu, vergi inceleme raporu, uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanak, idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi gereken işlem)**

**Maddi Olay ve Yargılama Süreci:**

Davacı tarafından, Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yaptığı satışlar nedeniyle 2009 yılının Ekim dönemine ilişkin olarak hesaplanan 110.924,39 TL tutarında katma değer vergisinin mahsuben iadesi için başvuruda bulunulmuştur.

Başvuru, 14/02/2013 tarihli vergi inceleme raporuna istinaden reddedilmiştir. Raporda, davacı şirketin 61 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği uyarınca Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yapılan satışlara ilişkin istisnadan faydalanabilmesi için söz konusu satışları Türkiye'de ve Türkiye'de ikamet etmeyenlere yapması gerektiği belirtilmektedir. Bu bağlamda raporda, davacı şirketin, 2009 yılının Ekim döneminde Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yaptığı satışlar ile ilgili olarak 43 ve 61 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde belirtilen şartları yerine getirmesine karşın, ilgili yabancı şahısların özel faturaların düzenlendiği tarihlerde Türkiye'de bulunmadıkları tespit edilmiştir.

Dava, başvurunun reddine ilişkin bu işlemin iptali ile söz konusu tutarın iadesine karar verilmesi ve anılan vergi inceleme raporunda 2009 yılının Ekim dönemi için önerilen vergi ziyaı cezalı katma değer vergisinin kaldırılması istemiyle açılmıştır.

Vergi Mahkemesi, kararında, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesi ile bu Kanun maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 43 ve 61 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde, Türkiye'de ikamet etmeyen şahısların özel faturaların düzenlendiği tarihler itibarıyla Türkiye'de bulunmaları gerektiği yönünde herhangi bir hüküm ya da şarta yer verilmediğini belirtmiştir. İkinci olarak, Türkiye'de ikamet etmeyen söz konusu şahısların özel fatura tarihlerine yakın tarihlerde (2009/Ekim döneminde) Türkiye'ye giriş çıkış yaptıklarının görüldüğünü açıklamıştır. Üçüncü olarak, vergi inceleme raporunda, davacı şirket tarafından 2009 yılının Ekim döneminde Türkiye'de ikamet etmeyen söz konusu şahıslara mal satışı yapılmadığı yönünde yapılmış herhangi bir somut tespite yer verilmediğini ifade etmiştir. Dördüncü olarak, 61 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde, özel faturaların gümrükte onaylatma işinin satıcılar tarafından yaptırılmasının esas olduğuna, buna göre Türkiye'de ikamet etmeyen şahısların özel faturaları gümrükte onaylatma ve dolayısıyla özel fatura içeriği malları yurt dışına kendilerinin götürme zorunluluğunun bulunmadığına değinilmiştir. Mahkeme'ye göre bu hususlar dikkate

alındığında, dava dilekçesinde belirtildiği şekilde Ukrayna uyruklu şahısların mal siparişini verdikten sonra ülkelerine geri dönmesi ve bu siparişlerin davacı şirketçe tamamlanmasından sonra özel fatura düzenlenip malın yurt dışı edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Tüm bu değerlendirmeler ışığında, Vergi Mahkemesi, 43 ve 61 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde belirtilen şartların tamamını yerine getiren davacının, bu satışlar nedeniyle doğan katma değer vergisi iadesi talebinin reddedilmesinde hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna ulaşmıştır. Mahkeme bu gerekçeyle vergi inceleme raporunu iptal etmiş, haksız yere iadesi yapılmayan katma değer vergisinin davacıya iadesine karar vermiş ve raporda önerilen vergi ziyaı cezalı katma değer vergisini kaldırmıştır.

Danıştay Dördüncü Dairesi, incelenen dosyada, vergi inceleme raporuyla tarh edilmesi ve kesilmesi önerilen vergi ve cezalar hakkında tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulduğunu not etmiştir. Daire, uzlaşmanın vaki olmadığının tutanakla saptanması üzerine bir kısım vergi ve cezalara karşı açılan davada, Vergi Mahkemesince uyuşmazlığın esası hakkında karar verilmiş ise de uzlaşmanın vaki olmadığı yolunda düzenlenen tutanak sonrası vergi dairesince tebliğ edilmiş bir tarhiyat bulunmadığına işaret etmiştir. Daire, bu durumda, davacının hukuki durumunun bu aşamada etkilenmesinin söz konusu olmaması nedeniyle ortada dava konusu edilebilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir işlemin varlığından söz edilemeyeceğini açıklamıştır.

Daire, bu durumun, katma değer vergisi iade istemine ilişkin olarak da geçerli olduğunu, iade işlemine ilişkin olarak vergi incelemesi yapılmış olsa da idarece bu vergi incelemesi sonucuna göre davacının mahsup ya da nakden iade talebinin reddedilmesine ilişkin bir işlem tesis edilmediğini açıklamıştır.

Daire, uzlaşmanın vaki olmadığı yolunda düzenlenen tutanakta yer alan ve henüz tarh edilmemiş vergi ve kesilmemiş cezaların salt tutanakta yer almasının ya da vergi inceleme raporunda mahsup ya da iade talebinin reddi gerektiğinin belirtilmesinin vergilerin tarh ettirildiği ya da mahsup veya iade talebinin reddedildiği anlamına gelmediğini belirtmiştir. Dolayısıyla Daire, bu işlemlerin hazırlık işlemi mahiyetinde olduğunu saptayarak bu aşamada ortada dava konusu edilebilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem bulunmaması nedeniyle mahkeme kararında hukuka uygunluk görmemiştir.

Vergi Mahkemesi, davanın, davacı şirketin, katma değer vergisi iadesi yapılmasına yönelik başvurusunun reddi yolunda düzenlenen vergi inceleme raporunun iptali ve haksız yere iadesi yapılmayan tutarın iadesine karar verilmesi

istemine ilişkin kısmı yönünden ilk kararında yer alan aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ısrar etmiştir.

Davanın, vergi inceleme raporu ile tarh edilmesi önerilen vergi ziyaı cezalı katma değer vergisinin kaldırılması istemine ilişkin kısmı yönünden ise bozma kararına uyduğunu belirterek, Danıştay Dördüncü Dairesinin kararında yer alan gerekçeyle belirtilen kısım yönünden davayı incelenmeksizin reddetmiştir.

**Vergi Dava Daireleri Kurulunun Hukuki Değerlendirmesi:**

Kurul, Mahkeme kararının ısrar hükmünü aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile uygun bulmuş, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddiaların, kararın değinilen hüküm fıkrasının bozulmasını gerektirecek durumda görülmediği sonucuna ulaşmıştır. Bu nedenle kararın idari işlemin iptaline ilişkin hüküm fıkrası temyizen incelenmek üzere dosyanın Daireye gönderilmesine karar vermiştir.

## 2- VDDK, E:2019/244, K:2020/15, 29/1/2020

**(Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, ödeme emri, tarhiyat, idari davaya konu işlem)**

**Maddi Olay ve Yargılama Süreci:**

Davacı adına düzenlenen 10/12/2010 tarihli ödeme emrinin 02/04/2014 tarihinde davacıya tebliğ edilmesinin ardından, ödeme emrine konu 2003 yılına ait vergi ziyaı cezalı gelir vergisi, fon payı ve aynı yılın Ekim-Aralık dönemine ait geçici vergi üzerinden kesilen vergi ziyaı cezasından ödeme emrinin tebliğ edildiği tarih itibarıyla haberdar olunduğu ileri sürülerek belirtilen vergi ve cezalar ile hesaplanan gecikme faizinin kaldırılması istemiyle 30/04/2014 tarihinde dava açılmıştır.

Vergi Mahkemesi, davacı adına 2003 yılı için re'sen salınan vergi ziyaı cezalı gelir vergisi, aynı yılın Ekim-Aralık dönemi için kesilen vergi ziyaı cezası ile bunlara ait gecikme faizi tarh ve tahakkuk işlemlerine karşı dava açıldığını kabul etmiştir.

Mahkeme, dava konusu cezalı tarhiyatların usulüne uygun tebliğ edilmemesi nedeniyle ıttıla tarihi olan 02/04/2014 tarihi itibarıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesine göre zamanaşımı süresi dolduğundan zamanaşımına uğraması nedeniyle dava konusu cezalı tarhiyatlarda ve gecikme faizinde hukuka uygunluk bulunmadığı sonuca ulaşmıştır. Mahkeme bu gerekçeyle cezalı tarhiyatları ve gecikme faizini kaldırmıştır.

Danıştay Dördüncü Dairesi, ödeme emrine karşı dava açma süresi geçtikten sonra, ödeme emrinin tebliği ile ihbarnamelerin varlığından haberdar olunduğunun belirtilmesinin ihbarnamelere karşı dava açma hakkı vermeyeceğini, bu nedenle davanın ödeme emrine karşı açılan dava olarak ele alınıp değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Daire, cezalı tarhiyatlara karşı dava açıldığı kabul edilerek davanın sonuçlandırılmasında hukuka uygunluk bulunmadığını ifade etmiş ve bu gerekçeyle kararı bozmuştur.

Mahkeme, aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ilk kararında ısrar etmiştir.

**Vergi Dava Daireleri Kurulunun Hukuki Değerlendirmesi:**

Kurul, Mahkeme kararının ısrar hükmünü aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile uygun bulmuş, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddiaların, kararın değinilen hüküm fıkrasının bozulmasını gerektirecek durumda görülmediğini belirtmiştir. Kurul, cezalı tarhiyatlar ile gecikme faizinin kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrası temyizen incelenmek üzere dosyanın Danıştay Dördüncü Dairesine gönderilmesine karar vermiştir.

## 3- VDDK, E:2019/387, K:2020/31, 29/1/2020

**(Katma Değer Vergisi Kanunu, 7143 sayılı Kanun, katma değer vergisi iadesi, indirime veya iadeye konu belgelere ilişkin kayıt ve tevsik yükümlülüğü, gerçek bir emtia teslimi ya da hizmet ifasına dayanmayan faturaların kayıtlara intikali, yapılandırma talebinden vazgeçme)**

**Maddi Olay ve Yargılama Süreci:**

Davacı adına, sahte faturaları kayıtlarına intikal ettirmek suretiyle haksız olarak katma değer vergisi indiriminde bulunması ve iade alması nedeniyle vergi inceleme raporu uyarınca re'sen tarh edilen katma değer vergileri, üç kat tutarında kesilen vergi ziyaı cezaları ile Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 1. fıkrası uyarınca 2003 yılı için kesilen özel usulsüzlük cezası davaya konu yapılmıştır.

Vergi Mahkemesi, bir mükellefin düzenlediği faturalardan kaynaklanan vergi ziyaı cezalı katma değer vergileri yönünden davayı reddetmiş, diğer mükelleflerin düzenlediği faturalardan kaynaklanan vergi ziyaı cezalı katma değer vergileri ile özel usulsüzlük cezasını kaldırmıştır.

Danıştay Dördüncü Dairesi, tarafların ileri sürdüğü iddiaların, kararın, bir mükellefin düzenlediği faturalardan kaynaklanan vergi ziyaı cezalı katma değer vergileri yönünden davanın reddi yolundaki hüküm fıkrası ile özel usulsüzlük cezasının kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmediğini belirtmiştir.

Kararın cezalı tarhiyatın kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrası yönünden ise öncelikle ilgili dönemde ödenen vergilerin indirilebilmesi ya da iade alınabilmesi için indirime ve iadeye konu belgelerin kanuni defterlere usulüne uygun olarak kaydedildiği ve idarece yapılacak her türlü incelemeye elverişli olduğu hususlarının, istenildiği takdirde yükümlü tarafından kanıtlanması gerektiğini belirtmiştir. Daire, somut olayda defter ve belge isteme yazısı tebliğ edilemediğini, davacı tarafından, bu kayıt ve tevsik yükümlülüğünün yerine getirilmediğini, iade şartları gerçekleşmediğinden söz konusu hüküm fıkrasında hukuka uygunluk görülmediğini belirtmiş ve cezalı tarhiyatın kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrasını bozmuştur.

Mahkeme, aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ilk kararının bozulan hüküm fıkrasında ısrar etmiştir.

**Vergi Dava Daireleri Kurulunun Hukuki Değerlendirmesi:**

**Usul yönünden:**

Davacı, 7143 sayılı Kanun'un 3. maddesinden yararlanmak için öngörülen başvuru süresi içinde yapılandırma talebinden vazgeçtiğini davalı idareye bildirdiğinden davanın konusunun kalmadığından bahsedilemeyecek olup davacının feragat beyanı dikkate alınmayarak uyuşmazlığın esası incelenmek suretiyle karar verilmesinde hukuka aykırılık bulunmamıştır.

**Esas yönünden:**

Kurul, Mahkeme kararının ısrar hükmünü aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile uygun bulmuş, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddiaların, kararın değinilen hüküm fıkrasının bozulmasını gerektirecek durumda görülmediğini belirtmiştir. Kurul, cezalı tarhiyatın kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrası temyizen incelenmek üzere dosyanın Danıştay Dördüncü Dairesine gönderilmesine karar vermiştir.

## 4- VDDK, E:2019/382, K:2020/32, 29/1/2020

**(Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, ödeme emri, mahsup, davanın konusuz kalıp kalmadığı)**

Davacının katma değer vergisi iade alacağının vergi borçlarına mahsup talebi davalı idarece reddedilmek suretiyle mahsuben ödenmek istenen borçların tahsili amacıyla davacı adına düzenlenen 10/07/2014 tarihli ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılmıştır.

**Maddi Olay:**

Davacı adi ortaklık tarafından, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında yatırım teşvik belgesi sahibi T.C. < Genel Müdürlüğüne yaptığı makina ve teçhizat teslimlerinden kaynaklanan katma değer vergisi iade alacağının vergi borçlarına mahsup edilmesi talebiyle 26/09/2013-25/11/2014 tarihleri arasında farklı tarihlerde birden fazla kez davalı idareye başvurulmuştur.

Davalı idarenin 26/12/2014 tarihli yazısıyla mahsup taleplerinin yerine getirilebilmesi için geçici kabul tutanağının ibrazının gerektiği, ayrıca iadeye konu olan bir faturadaki matrah ile katma değer vergisi beyannamesindeki teşvikli yatırım mallarının teslimine ilişkin matrahın uyumsuz olduğunun ve dolayısıyla satışa isabet eden iade miktarında %18 katma değer vergisinin aşıldığının tespit edildiği belirtilerek düzeltme işlemlerinin yapılması istenmiştir.

Anılan yazı ile mahsuben ödenmek istenen borçların tahsili amacıyla düzenlenen dava konusu ödeme emrinin 26/12/2014 tarihinde davacıya tebliğ edilmesi üzerine işbu dava açılmıştır.

Davalı idarenin savunma dilekçesinde, dilekçe ekinde dosyaya sunulan düzeltme fişleri ile tahsilat tablosundan görüleceği üzere davacının mahsup talebine istinaden düzeltme işlemlerinin yapıldığı, dolayısıyla davanın konusunun kalmadığı belirtilmiştir.

Dosyaya sunulan ve davalı idarenin sisteminde yer alan mükellef tahsilat sorgulama ekranından alınan listede, dava konusu ödeme emri içeriği borçların 02/01/2015 tarihinde mahsuben ödendiği belirtilmektedir. Davalı idarenin davacının mahsup taleplerinin yerine getirildiğini ispatlamak amacıyla dosyaya sunduğu düzeltme fişlerinin ise pişmanlık hükümlerinden yararlanmak suretiyle verilen beyannameler üzerine düzenlendiği görülmektedir.

Davacı tarafından ise mahsup taleplerinin yerine getirilmediği iddia edilmiş ve İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının internet sitesi üzerinden yapılan sorgulama sonucunda da mahsuben iade taleplerinin 02/12/2015 tarihinde reddedildiğinin açıkça görüldüğü belirtilerek sorgulama ekranından alınan belge dava dosyasına sunulmuştur. Ayrıca, Mahkemece yürütmenin durdurulmasına karar verilmedikçe davalı idarenin tahsilat işlemlerine devam edeceği hususu dikkate alınarak dava konusu ödeme emri içeriği borçların 02/01/2015 tarihinde nakden ödendiği belirtilerek buna ilişkin banka dekontu da ısrar kararının temyizine ilişkin dilekçe ekinde dava dosyasına sunulmuştur.

**Vergi Dava Daireleri Kurulunun Hukuki Değerlendirmesi:**

Mahkemece davanın konusunun kalmadığı gerekçesiyle karar verilmesine yer olmadığına karar verilmiş ise de davanın konusunun kalıp kalmadığının tespit edilebilmesi için davacının iade alacağının dava konusu ödeme emri içeriği borçlara mahsup edilip edilmediğinin, mahsup edilmiş ise ödeme emrinin davalı idarece iptal edilip edilmediğinin açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Davacının iade alacağının dava konusu ödeme emri içeriği borçlara mahsup edilmesi ve ödeme emrinin davalı idarece iptal edilmesi halinde, davacının dava açmakla elde etmek istediği hukuki yarar gerçekleşmiş olacağından, bu durumda davanın konusu kalmayacaktır.

Ancak, Mahkemece yürütmenin durdurulmasına karar verilmedikçe davalı idarenin tahsilat işlemlerine devam edeceği hususu dikkate alınarak dava konusu ödeme emri içeriği borçların nakden ödenmesi, davacının davanın açıldığı tarihteki hukuki durumunda bir değişiklik meydana getirmeyecektir. Bu durumda, davacının dava açma nedenleri devam etmekte olup mahkemece mahsuben iade talebinin hukuka uygunluğunun incelenmesi suretiyle karar verilmesinde davacının menfaati bulunmaktadır. Bu nedenle de belirtilen durumda davanın konusunun kalmadığından söz edilemeyecektir.

Dava dosyasında yer alan bilgi ve belgelerden, davacının iade alacağının dava konusu ödeme emri içeriği borçlara mahsup edilip edilmediği hususu net olarak anlaşılamamaktadır. Mükellef tahsilat sorgulama ekranından alınan listede, dava konusu ödeme emri içeriği borçların 02/01/2015 tarihinde mahsuben ödendiği belirtilmekle beraber, davacı mahsup taleplerinin yerine getirilmediğini iddia etmiş ve <Vergi Dairesi Başkanlığının internet sitesindeki sorgulama ekranından alınan ve mahsuben iade taleplerinin 02/12/2015 tarihinde reddedildiğini gösteren belgeyi dava dosyasına sunmuştur. Ayrıca, davalı idarenin mahsup taleplerinin yerine getirildiğini ispatlamak amacıyla savunma dilekçesi ekinde sunduğu düzeltme fişlerinin işbu dava

konusu ile herhangi bir ilgisi bulunmamakta olup bu düzeltme fişlerinin pişmanlık hükümlerinden yararlanmak suretiyle verilen beyannameler üzerine düzenlendiği görülmektedir.

Bu durumda, Mahkemece, yukarıda belirtilen hususlar dikkate alınarak, davacının iade alacağının ödeme emri içeriği borçlara mahsup edilip edilmediği ve mahsup edilmiş ise ödeme emrinin davalı idarece iptal edilip edilmediği hususlarının açıklığa kavuşturulması gerektiğinden, davanın konusunun kalmadığı gerekçesiyle karar verilmesine yer olmadığı yolunda verilen ısrar kararının bozulması gerekmiştir.

## 5- VDDK, E:2019/1338, K:2020/6, 29/1/2020

**(Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, ödeme emri, mahsup, davanın konusuz kalıp kalmadığı)**

Davacının banka hesabına haciz konulması üzerine idareden temin edilen mükellef borç listesinde gösterilen <TL tutarındaki borç ile bu borcun tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emirlerinin iptali istemiyle dava açılmıştır.

**Maddi Olay ve Yargılama Süreci:**

Vergi Mahkemesi, 15/07/2013 tarihli borç döküm tablosunda gözüken < TL tutarındaki borç ile bu borcun tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emirlerine karşı dava açıldığını kabul etmiştir.

Mahkeme, davacı tarafından haciz işlemiyle haberdar olunan borçların kesinleşmesine ilişkin belgelerin sunulamaması nedeniyle, ortada kesinleşmiş bir kamu alacağının varlığından söz etmek mümkün olmadığından davacı adına tahakkuk ettirilen borçlarda ve bu borçların tahsili için düzenlenen ödeme emirlerinde hukuka uygunluk görmemiştir.

Danıştay Dördüncü Dairesi, mükelleflerin vergi idaresine olan borçlarını gösterir, bilgilendirici mahiyette olan, borç bilgilendirme ekranından öğrenilen borç listelerinin, idari davaya konu olabilecek kesin ve icrai nitelikte işlem olmadıkları sonucuna ulaşmıştır. Daire bu nedenle borç bilgilendirme ekranı ile öğrenilen gelir vergisi, gelir (stopaj) vergisi, katma değer vergisi, fon payı ve cezaların kaldırılması istemiyle açılan davanın 2577 sayılı Kanun'un 15. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendi uyarınca incelenmesine olanak bulunmadığını belirterek kararı bozmuştur.

Vergi Mahkemesi, dava dilekçesinde borç listesinin iptalinin istenilmediğini, dava konusu edilen vergi ve cezalara ilişkin ihbarnameler ile bunların tahsili için düzenlenen ödeme emirlerinin tarih ve sayılarının öğrenilememesi nedeniyle dilekçede bu bilgilere yer verilmediğini belirtmiştir. Mahkeme, davacının menfaatini etkileyen dava konusu vergi ve cezalar ile bunlara ilişkin olarak düzenlenen ödeme emirlerinin Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinde sayılan davaya konu edilebilecek kesin ve icrai işlemler arasında yer aldığını belirterek ısrar etmiştir.

**Vergi Dava Daireleri Kurulunun Hukuki Değerlendirmesi:**

Kurul, Mahkeme kararının ısrar hükmünü aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile uygun bulmuş, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddiaların, kararın değinilen hüküm fıkrasının bozulmasını gerektirecek durumda görülmediği sonucuna ulaşmıştır. Bu nedenle kararın dava konusu idari işlemlerin iptaline ilişkin hüküm fıkrası temyizen incelenmek üzere dosyanın Daireye gönderilmesine karar vermiştir.

## 6- VDDK, E:2019/1560, K:2020/11, 29/01/2020

**(İdari Yargılama Usulü Kanunu, davacının dava dilekçesinde gösterdiği adrese tebligat yapılamaması halinde uygulanması gereken usul)**

**Maddi Olay:**

Davacının dava dilekçesinde tebligat adresi olarak gösterdiği adrese tebliğe çıkarılan savunma dilekçesi, tebliğine ilişkin mazbataya "Gösterilen adres boş olup şirket apartman görevlisinden soruldu, bilinmediğinden tebliğine imkan görülmedi, tebliğin iadesine" notu düşülerek mahkemeye iade edilmiştir.

Bunun üzerine vergi mahkemesince düzenlenen 02/03/2017 tarihli tutanak ile Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nden yapılan sorgulamada davacının resmi kayıtlardaki adresinin "...Sur/DİYARBAKIR" olduğu tespit edilmiştir. Dava dosyasının tetkikinden anılan adresin kullanılmadığının davacı hakkında düzenlenen vergi tekniği raporundaki tespitlerden anlaşıldığı belirtilerek savunma dilekçesi ve devamında davacıya yapılan tüm tebligatlar 7201 sayılı Kanun'un 35. maddesi uyarınca dava dilekçesinde belirtilen adrese yapılmıştır.

**Vergi Dava Daireleri Kurulunun Hukuki Değerlendirmesi:**

2577 sayılı Kanun'un 26. maddesinin (3) numaralı fıkrası ile davacının gösterdiği adrese tebligat yapılamaması haline özgü bir usul düzenlemesi getirilmiştir. Bu yolla vergi idaresinin kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikteki vergi tarhiyatına ilişkin işlemlerine karşı davacıların mülkiyet hakkının korunmasına yönelik, Kanun'un 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan güvencenin davacılar tarafından dava dilekçesinde kendilerine tebligat yapılamayacak bir adres göstermek suretiyle kötüye kullanılmasının önüne geçilmiş ve idari işlemin yürütülebilirliğinin korunması amaçlanmıştır. Bu durum göz önüne alındığında, olayda Tebligat Kanunu'nun 35. maddesinde yer alan hükmün uygulanma olanağı bulunmadığından, vergi mahkemesince anılan hüküm dikkate alınmaksızın dosya tekemmül ettirilmek suretiyle verilen karara yöneltilen istinaf başvurusunun reddine dair ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

## 7- VDDK, E:2019/408, K:2020/25, 29/01/2020

**(Kurumlar Vergisi Kanunu, Kanun'un 4. maddesinin (1) numaralı fıkrasının "d" işaretli bendinde belirtilen muafiyet koşullarının ihlal edilip edilmediği)**

**Özet:** Olayda öğretmenevinin bünyesinde restaurant, bar, kafeterya, berber, kuaför, düğün salonu, oyun salonu, konferans salonu, pastane, sauna, yüzme havuzu, spor merkezi gibi hizmet alanları bulunmakta ve spor merkezi ve konferans salonu üçüncü kişilere kiralanmaktadır. Ayrıca kamu mensupları dışındaki kişi ve kuruluşlara ayrı fiyat tarifesi uygulandığı ve bu suretle ticari nitelik taşıyan faaliyetleri ile tedavül ekonomisine katıldığı anlaşılmaktadır.

Üçüncü kişilerden gelir sağladığı anlaşılan öğretmenevinin devamlılık arz eden faaliyetlerinin iktisadi işletme sayılması ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin bir numaralı fıkrasının "d" işaretli bendinde belirtilen muafiyet koşulları ihlal edildiğinden elde edilen gelirin de kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

## 8- VDDK, E:2019/389, K:2020/37, 29/01/2020

**(Vergi Usul Kanunu, takdir komisyonu kararına istinaden re'sen tarh, takdir komisyonu kararının dayanağının bulunup bulunmadığı)**

**Maddi Olay ve Yargılama Süreci:**

İlgili dönem gelir vergisi beyannamesinin kanuni süresi içerisinde verilmemesi üzerine sevk edildiği takdir komisyonunca, davacının 2007 takvim yılında verdiği katma değer vergisi ve geçici vergi beyannameleri done kabul edilerek katma değer vergisi beyanlarındaki matrah toplamının %5'lik kısmı gelir vergisi matrahı olarak tespit edilmiş ve bunun üzerinden dava konusu cezalı tarhiyat yapılmıştır.

Vergi mahkemesince, takdir komisyonu tarafından 213 sayılı Kanun'un 75. maddesiyle kendisine tanınan inceleme yetkisi kullanılmadan, dayanaktan yoksun bir şekilde matrah takdir edildiği gerekçesiyle cezalı tarhiyat kaldırılmıştır.

Danıştay Dördüncü Dairesi, davacının ilgili döneme ilişkin katma değer vergisi beyannamelerinde bizzat kendisinin beyan etmiş olduğu satış hasılatının, 213 sayılı Kanun'un 267. maddesine uygun şekilde %5'i ilgili dönem gelir vergisi matrahı olarak kabul edilmek suretiyle yapılan cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle kararı bozmuştur.

Vergi mahkemesince aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ilk kararda ısrar edilmiştir.

**Vergi Dava Daireleri Kurulunun Hukuki Değerlendirmesi:**

Takdir komisyonunca matrah takdir edilirken davacının kendi beyanlarının dikkate alınması karşısında takdirin dayanağı gösterilmeden tamamen genel ifadelerle matrah takdir edildiği gerekçesine dayanılamayacağı açıktır. Uyuşmazlıkta emsal bedel uygulaması kapsamında bir bedel takdiri de söz konusu değildir. Vergi mahkemesince, takdir komisyonunca matrah takdir edilirken esas alınan %5'lik kâr marjının doğru olup olmadığı davacının faaliyet gösterdiği sektör dikkate alınmak suretiyle ortaya konularak yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir.

## 9- VDDK, E:2019/337, K:2020/64, 29/01/2020

**(Vergi Usul Kanunu, vergi inceleme raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi, hakkaniyete uygun yargılanma hakkı)**

**Özet:** Vergi inceleme raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi yönündeki eksikliğin yargılama aşamasında giderilmesinin mümkün olduğu, bu nedenle yargılama aşamasında, mahkemece tesis edilmesi gereken hakkaniyete uygun yargılanma hakkının, idare tarafından sağlanmadığı gerekçesine dayanılamayacağı, aksi yöndeki ısrar kararının bozulması gerektiği

## 10- VDDK, E:2019/426, K:2020/70, 29/01/2020

**(Kurumlar Vergisi Kanunu, beyan dışı hasılat, fiilî-kaydî envanter, bilirkişi incelemesinin gerekip gerekmediği)**

**Özet:** Vergi Mahkemesi, 2014 kıst dönemi fiilî ve kaydî envanter dengesi sonucunda bulunan ve üretime girmesi gerektiği hesaplanan buğday miktarının evvelki yıl dönem sonu stoğuna intikal ettirilmesi ve bu dönemdeki fark buğdayın da işbu davaya konu olan 2012 dönemine sirayet ettirilerek envanter dengesizliğinin oluşturulmasının varsayıma dayalı olduğu, fark buğday miktarının önceki hesap dönemlerine yansıtılması suretiyle yapılan tarhiyatta hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle karar vermiştir.

Danıştay dava dairesince, davacı şirketin üretim planı, teknik kapasitesi ve faaliyet alanıyla ilgili ekonomik veriler ile davacı beyanlarının değerlendirilmesi suretiyle hazırlanacak bilirkişi raporunun dosyaya kazandırılmasıyla uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması gerektiği gerekçesiyle karar bozulmuştur.

Mahkeme, aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ilk kararında ısrar etmiştir. Kurul, ısrar kararına yöneltilen temyiz istemini reddetmiştir.

## 11- VDDK, E:2019/809, K:2020/3, 29/01/2020

**(İdari Yargılama Usulü Kanunu, tarh işleminin mahkeme kararıyla iptali üzerine uğranıldığı ileri sürülen zararın tazmini amacıyla açılacak davada süre koşulu)**

**Özet:** Davacı tarafından, kesinleşen mahkeme kararıyla iptal edilen işlem sebebiyle uğranıldığı ileri sürülen zararın tazmini için dava açma süresi içinde 2577 sayılı Kanun'un 11. maddesi uyarınca idareye başvurulması ya da doğrudan dava açılması gerekirken uğranılan zararın tazmini istemiyle davalı idareye yapılan başvuru otuz günlük dava açma süresinden sonra yapılmıştır. Tarhiyatın kaldırılması yolundaki kararın tebliğinden itibaren tam yargı dava açma süresi olan otuz günlük süre geçirildikten sonra yapılan başvurunun sona eren dava açma süresine bir etkisi bulunmadığından davanın süre aşımı nedeniyle reddi gerekmektedir.

## 12- VDDK, E:2019/313, K:2020/77, 29/01/2020

**(İdari Yargılama Usulü Kanunu, Hukuk Muhakemeleri Kanunu, gümrük tarife istatistik pozisyonunun belirlenmesi, üretim formülü veya reçetesi üzerinde bilirkişi incelemesi)**

Görülmekte olan uyuşmazlığın çözümü davacı şirketin imal ettiği mamûlün dahil olduğu gümrük tarife istatistik poziyonunun tespitine bağlıdır. Söz konusu tespitin, uyuşmazlık konusu dönemde yürürlükte bulunan Tarife Cetveli İzahnamesi ve Gümrük Tarife Açıklama Notlarında yer alan açıklamalara göre yapılması gerekmektedir.

Mamûlün esas maddesinin ve ağırlık itibarıyla içerdiği petrol yağının tespit edilebilmesi için de ilave edilen hammadde ve katkı maddelerinin kullanım miktarlarına göre değil, üretim reçeteleri üzerinde, katkı maddelerinin karışımı/birleşimi sonucunda baz yağının niteliğinin değişip değişmediği de göz önüne alınarak belirlenen oranlar itibarıyla tüm bileşiğin yüzde kaçının petrol yağları ve bitümenli minerallerden elde edilen yağlardan oluştuğu ve mamûle esas niteliğini verip vermediği hususlarının ortaya konulması gerekmektedir.

Bu durumda, re'sen araştırma ilkesi uyarınca, numune alma imkânı bulunmadığından imal edilen ürünlerin üretim formülü ve üretim reçetesi temin edilerek üretilen ürünün kimyasal özelliklerinin tespiti amacıyla bu konuda uzman ve tarafsız olan üç kişiden oluşturulacak bilirkişi heyeti marifetiyle konunun incelenmesi sonucunda düzenlenecek rapordaki tespitlerin tarife yorum kuralları kapsamında izahname ve açıklama notları çerçevesinde mahkemece değerlendirilmesi suretiyle ulaşılacak sonuca göre yeniden karar verilmek üzere ısrar kararının bozulması gerekmiştir.

## 13- VDDK, E:2019/1309, K:2020/83, 29/01/2020

**(Özel Tüketim Vergisi Kanunu, gümrük tarife istatistik pozisyonu, vergi tekniği raporundaki sahte fatura kullanımı, kayıt dışı mal alımı gibi tespitlerin değerlendirilerek bir karar verilmesi gerektiği)**

Madeni yağ imalatı ve satış faaliyetiyle uğraşan davacının hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporuyla davacı tarafından üretilen ürünlerin 27.10 pozisyonunda beyan edilmesi gerekirken 34.03 pozisyonunda beyan edildiği, bu suretle özel tüketim vergisi kaybına sebebiyet verdiğinin belirlendiğinden bahisle re'sen salınan özel tüketim vergileri ile vergilerin bir kat kesilen vergi ziyaı cezalarının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

Olayda, mahkemece, imal edilen ürünlerin gümrük tarife istatistik pozisyonunun belirlenmesi için somut tespitlerin ortaya konulmadığı ve kimyasal analizlerinin yapılmadığı gerekçesiyle cezalı tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmiştir. Ancak, davacı hakkında düzenlenen 25/04/2013 tarihli vergi tekniği raporundaki, davacının 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu kapsamında taahhüdünü yerine getirmek amacıyla katık ve mallara ilişkin alış faturalarının sahte olduğu, kayıt dışı mal alışlarının bulunduğu, ödemelerin fatura düzenleyen kişilerden başkasına herhangi bir yazılı belge almadan havale edildiği, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan gerçekte herhangi bir ödemede bulunmamaya yönelik eylemlerde bulunduğu, elektrik sarfiyatı, kapasite aşımı tespitlerinin de dikkate alınarak inceleme ve değerlendirme yapılması suretiyle bir karar verilmesi gerekirken, anılan hususlarda herhangi bir inceleme yapılmadan noksan incelemeye dayanılarak verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir.

## 14- VDDK, E:2019/899, K:2020/5, 29/01/2020

**(İdari Yargılama Usulü Kanunu, davanın konusunun belirsiz olması, dilekçe ret, davanın süresinde yenilenmemesi, süre aşımı nedeniyle ret)**

**Özet:** Vergi Mahkemesi, dava dilekçesinde, dava konusunun açıkça ortaya konulamadığı, ödeme emri dava konusu ediliyorsa ödeme emrinin tarih ve sayısının gösterilerek iptalinin istenmesi; tarhiyatın kaldırılması isteniyorsa, uyuşmazlık konusu vergi, ceza ve fer'i alacakların tarih, dönemi ve miktarının gösterilerek tarhiyata ilişkin ihbarnameler dilekçeye eklenmek suretiyle tarhiyatın kaldırılmasının istenilmesi gerektiğinden bu hususlara uygun olarak düzenlenmediği sonucuna ulaştığı dilekçeyi 2577 sayılı Kanunun 3. maddesi uyarınca reddetmiştir.

Davacı tarafından, dava dilekçesinin reddine ilişkin kararın tebliğini takiben, adına düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle dava yenilenmiştir.

Vergi Mahkemesi, dava dilekçesinin reddine ilişkin kararın davacıya 19/02/2015 tarihinde tebliği üzerine otuz günlük yasal süre içerisinde en geç 23/03/2015 tarihine kadar yeniden dava açılması gerekirken, davanın bu süre geçirilerek 24/03/2015 tarihinde kayda giren dilekçe ile açıldığı anlaşıldığından davayı süre aşımı nedeniyle reddetmiştir.

Danıştay Dokuzuncu Dairesi, dava dilekçesindeki hususların değerlendirilmesinden davanın ödeme emrinin iptali istemiyle açıldığı sonucuna ulaşarak dava dilekçesinde davanın konusunun açıkça ortaya konulamaması nedeniyle verilen dilekçe ret kararından sonra dilekçenin süresinde yenilenmediği gerekçesiyle davanın süre aşımı yönünden reddedilmesinde hukuka uygunluk görmemiş ve kararı bozmuştur.

Vergi mahkemesi, aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ilk kararında ısrar etmiştir.

Kurul ısrar kararına yöneltilen temyiz istemini reddederek kararı onamıştır.

## 15- VDDK, E:2019/1617, K:2020/13, 29/01/2020

**(İdari Yargılama Usulü Kanunu, temyiz süresi, ısrar kararının yeni vekile tekrar tebliği)**

**Özet:** Hüküm fıkrasında tebliğinden başlayarak otuz gün içinde Danıştay'da temyiz edilebileceği belirtilen Mahkemenin ısrar kararının, tebliğ tarihi itibarıyla istifa

dilekçesini henüz mahkemeye ibraz etmemiş olan davacı vekiline 18/06/2019 tarihinde, söz konusu vekilin istifa dilekçesinin de davacıya 28/6/2019 tarihinde usulüne uygun olarak tebliğ edildiği görülmüştür.

Israr kararının davacının yeni vekiline yeniden tebliğ edilmesinin sona eren temyiz süresini ihya etmesine olarak bulunmadığından tebliğ tarihinden itibaren temyiz süresi geçirildikten sonra, 12/10/2019 tarihinde kayda giren dilekçe ile ısrar kararına yöneltilen temyiz isteminin süre aşımı nedeniyle reddi gerekmektedir.

## 16- VDDK, E:2019/1521, K:2020/22, 29/01/2020

**(Gelir Vergisi Kanunu, hurda alımı, sahte fatura ile belgelendirme, gelir vergisi kesintisi)**

**Özet:** Hurda alımlarını sahte fatura ile belgelendirdiği açık olan davacı adına ticari ve teknik icaplar gereği bu alımlarını gider pusulası tanzim etmeksizin gerçekte esnaf muaflığından yararlanan seyyar toplayıcılardan yaptığından hareketle yapılan bir kat vergi ziyaı cezalı gelir stopaj vergisi tarhiyatlarında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

## 17- VDDK, E:2019/395, K:2020/63, 29/01/2020

**(Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, haciz bildirisi, teminat)**

**Maddi Olay:**

Davacı, Y. Sigorta Aracılık Hizmetleri Anonim Şirketi ile F.Y. ve U.Y.'nin vergi borçları için adına kayıtlı gayrimenkullerini 6183 sayılı Kanun'un 10. maddesi kapsamında teminat olarak göstermiştir.

Davalı idarece, davacının teminat olarak gösterdiği gayrimenkulleri üzerine 19/04/2004 tarih ve 12035, 12036 ve 12037 sayılı haciz bildirileri ile haciz konulmuştur.

Davalı idarece < Tapu Sicil Müdürlüğü'ne hitaben yazılan 06/07/2007 tarih ve 18691 sayılı yazı ile Y. Otomotiv Ticaret Anonim Şirketi, U.Y., D.Y. ve Ö.Y. hakkında mal varlığı araştırması yapılarak sonucunun bildirilmesi istenmiştir.

Davacı tarafından, 19/04/2004 tarih ve 12035, 12036 ve 12037 sayılı haciz bildirileri ile 06/07/2007 tarih ve 18691 sayılı davalı idare yazısının iptali istemiyle dava açılmıştır.

**Vergi Dava Daireleri Kurulunun Hukuki Değerlendirmesi:**

06/07/2007 tarih ve 18691 sayılı yazı idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülebilir bir idari işlem nitelinde olmadığından, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca davanın bu işlem yönünden esasının incelenmesine olanak bulunmamaktadır.

Bu nedenle ısrar kararının bozulması gerekmiştir.

19/04/2004 tarih ve 12035, 12036 sayılı haciz bildirileri yönünden:

6183 sayılı Kanun'un 10. maddesi lafzından, bu hüküm uyarınca ilgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından teminat olarak gösterilen gayrimenkulün teminat hükmü kazanabilmesi için alacaklı amme idaresince haciz varakasına müsteniden haczedilmesi gerektiği hususu açıkça anlaşılmaktadır.

Uyuşmazlık konusu olayda, davacı tarafından başka mükelleflerin vergi borçları için teminat olarak gösterilen gayrimenkuller için düzenlenen haciz bildirileri gayrimenkullerin iyi niyetli üçüncü kişilere devri halinde oluşabilecek hak kayıplarının önlenmesi amacıyla aleniyet sağlanması gerekliliğine istinaden düzenlenmiş olup teminat kabulü işleminin bir parçası mahiyetindedir.

Anılan Kanun'un 56. maddesinde öngörülen bildirim şartı ise teminatın kabulü işlemini takiben alacağın tahsili amacıyla paraya çevirme işlemlerinin başlatılabilmesinin ön şartıdır.

Bu durumda davacı tarafından F.Y. ve U.Y.'nin vergi borçları için adına kayıtlı gayrimenkullerin 6183 sayılı Kanun'un 10. maddesi kapsamında teminat olarak gösterilmesinin akabinde anılan gayrimenkullerin teminat olarak kabulünün gereği olarak gayrimenkuller için düzenlenen haciz bildirilerinde hukuka aykırılık bulunmadığından ısrar kararının bozulması gerekmiştir.