

Bilmeden tahke
fatura kullanma

TEMYİZ EDEN (DAVACI) : Özde ÖZDAL

VEKİLİ : Av. Mehmet Cüneyt TANER

Menekşe Sok. Moda İş Hanı A Blok Kat:3 D:136 - Kızılay/ANKARA

KARŞI TARAF (DAVALI) : 1- Hazine ve Maliye Bakanlığı - ANKARA

VEKİLİ : Av. Yaprak KENT SEZER - (Aynı yerde)

2- Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı - ANTALYA
(Manavgat Vergi Dairesi Müdürlüğü)

İSTEMİN KONUSU : Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun bozma kararı üzerine verilen Danıştay Dördüncü Dairesinin 10/12/2019 tarih ve E:2018/6583, K:2019/8505 sayılı kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.


YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Davacı tarafından, 2011 takvim yılı hesap ve işlemlerinin incelenmesi neticesinde gerçek bir emtia teslimine dayanmaksızın düzenlenmiş faturaları kayıtlarına intikal ettirdiğinden bahisle düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden anılan faturalardan kaynaklanan katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek 2011 yılının Mart, Nisan ve Aralık dönemleri için re'sen tarh edilen katma değer vergileri ile vergilerin bir katı tutarında kesilen vergi zıya cezalarının kaldırılması ve vergi zıya cezalarının bir kat kesilmesinin dayanağı olduğu belirtilen 18/06/2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 306 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin son paragrafının "Ayrıca, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi zıyaya sebebiyet verilmiş olması halinde bu mükellefler adına 344'üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi zıya cezası kesilmesi gerekmektedir." şeklindeki son cümlesinin iptali istemiyle açılmıştır.

Danıştay Dördüncü Dairesinin 22/06/2017 tarih ve E:2014/8785, K:2017/5719 sayılı kararı:

İdari yargılama hukukunda ehliyetin varlığı için kişinin medeni hakları kullanabilme yeteneğinin yanında iptali istenen işlemle ilgili meşru, kişisel ve güncel bir menfaatinin de ihlâl edilmiş olması gerekmekte olup uyumsuzlukta, dava konusu Tebliğde yapılan açıklama doğrultusunda davacıya üç kat vergi zıya cezası kesilmesi gerekirken bir kat ceza kesildiği, diğer bir ifadeyle davacının lehine işlem tesis edildiği anlaşıldığından, düzenleyici işlemin hukuk düzeninden kaldırılmasında açıklanan nitelikte menfaati bulunmayan davacının idari dava açma ehliyetinin bulunduğundan söz edilmesi mümkün değildir.

Davanın, Manavgat Vergi Dairesi Başkanlığı'nın tesis etmiş olduğu vergi zıya cezalı katma değer vergilerinin kaldırılması istemine ilişkin kısmına gelince, davaya konu edilen düzenleyici işleme dayalı uygulama işlemi olmayan ve 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 24. maddesinin (1) numaralı fıkrasında sayılan Danıştay'da ilk derece mahkemesi sıfatıyla bakılacak

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



T.C.
DANIŞTAY
ERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2020/1063
Karar No : 2020/1306

davalar arasında yer almayan bu istemin görüm ve çözümü, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6. maddesinin (a) işaretili bendi uyarınca vergi mahkemelerinin görevine girmektedir.

Daire, bu gerekçe ile düzenleyici işlemin iptali istemini ehliyet yönünden; bireysel işlemin iptali istemini ise görev yönünden reddetmiştir.

Davacının temyiz istemini inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 22/11/2017 tarih ve E:2017/610, K:2017/559 sayılı kararı:

2011 takvim yılı hesap ve işlemleri incelenen davacı adına düzenlenen vergi inceleme raporunda gerçek bir emtia teslimine dayanmaksızın düzenlenmiş faturaları kayıtlarına dahil ettiğinin tespit edildiğinden bahisle cezalı tarhiyat önerilmiş, ancak, davacının söz konusu sahte faturaları bilerek kullandığı yönünde somut ve objektif delillere ulaşılamadığından dava konusu Tebliğin ilgili bölümlerine gönderme yapılarak hakkında Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulmayacağı ve 213 sayılı Kanun'un 341 ve 344. maddeleri gereğince bir kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerektiği belirtilmiş, bunun üzerine cezalı tarhiyatla birlikte vergi ziyai cezasının bir kat kesilmesinin dayanağı olduğu belirtilen Tebliğin anılan kısmı da dava konusu edilmiştir.

Bu durumda, kasıtlı olarak sahte fatura kullanma fiilinin varlığı somut delillerle ispatlanamıyorsa vergi ziyai cezası kesilemeyeceği, aksi yöndeki uygulamanın kaynağının kanun değil dava konusu tebliğ olduğu, davalı idarece de kabul edildiği üzere kusursuz oldukları için kendilerine hiç ceza kesilmemesi gerekirken haksız yere bir kat ceza kesildiği iddialarıyla açılan davada kendisi adına hiç ceza kesilmemesi gerektiğini savunan davacının söz konusu düzenlemenin iptali istemiyle dava açmakta menfaat ilgisi bulunduğu açık olup düzenleyici işlemin ve bu durumda bu işleme bağlı olarak tesis edilen uygulama işleminin hukuka uygunluğu incelenerek karar verilmesi gerekmektedir.

Kurul bu gerekçeyle kararı bozmuş; Hazine ve Maliye Bakanlığının karar düzeltme istemini incelenmeksizin reddetmiştir.

Danıştay Dördüncü Dairesinin 10/12/2019 tarih ve E:2018/6583, K:2019/8505 sayılı kararı:

Davacı tarafından, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341 ve 344. maddelerinin kusurlu sorumluluk ilkesine uygun olarak yorumlanması halinde Anayasa'ya aykırılık teşkil etmeyeceği, ancak, Kanun'un anılan maddelerinin davaya konu Tebliğ'de olduğu gibi yorumlanması halinde Anayasa'ya aykırılık teşkil edeceği ve bu halde Anayasa'ya aykırılık iddiasında bulunulduğu beyan edilmiş ise de Anayasa'ya aykırılık iddiası ciddi görülmemiştir.

18/06/2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 306 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin iptali istenen kısmına yönelik inceleme:

Vergi ziyai, Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi şeklinde tanımlanmıştır. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya



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



sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermenin de vergi ziyayı hükmünde olduğu belirtilmiştir. Söz konusu hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınmasının ceza uygulanmasına mani teşkil etmeyeceği hükme bağlanmıştır. Kanun'un 344. maddesinde ise 341. maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesileceği öngörülmüştür.

Anılan düzenleme incelendiğinde vergi ziyasına sebebiyet veren her vergi mükellefi ve sorumlusunun kusurlu olsun veya olmasın vergi ziyayı cezasına muhatap kılınacağı sonucu ortaya çıkmaktadır. Buna göre, tanımdaki biçimde vergi ziyasına sebebiyet veren vergi mükellefi veya sorumlusunun vergi ziyasının oluşumunda herhangi bir kusurunun bulunmadığını kanıtlayarak cezadan kurtulma olanağı mevcut değildir. Böyle olunca vergi ziyayı cezasının kanunda belirtilen sonuç (vergi ziyayı) için öngörüldüğü, vergi ziyasının olduğu her durumda cezanın da olacağı, vergi mükellef veya sorumlusunun iradesinin kusurlu olup olmamasının kabahatin oluşumunda herhangi bir etkisinin bulunmadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda, vergi mükellefi veya sorumlu vergi kanunlarında öngörülen ödevlerin yerine getirilmesinde azami dikkat ve özeni göstermesine karşın vergi ziyasını engelleyemediğini kanıtlamış olsa dahi cezalandırılabilir.

Bu itibarla, vergi ziyasına sebep olan, bir başka ifade ile vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesine sebebiyet veren her vergi mükellefi ve sorumlusunun, 213 sayılı Kanun'un 341. maddesinde kusur aranmaması nedeniyle ortaya çıkan vergi ziyasından sorumlu tutulacağı açıktır.

Bu durumda, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanıldığı hususunda gerekli dikkat ve özeni göstermeyip vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmeyen mükelleflerin ziyaa uğratan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası ile cezalandırılmasında kanuna aykırılık bulunmadığından, 213 sayılı Kanun'un ilgili hükümlerinin nasıl uygulanacağına dair tereddütleri gidermeye yönelik olarak 18/06/2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 306 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde ve Tebliğin son paragrafının dava konusu edilen son cümlesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Dava konusu vergi ziyayı cezalı katma değer vergisi tarhiyatlarına yönelik inceleme:

Kayıt ve belge nizamına uyulması ve faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanması halinde mal teslimi veya hizmet ifasına bağlı olarak tahsil edilen katma değer vergisinden, mükelleflerin kendilerine yapılan teslim ve hizmet ifasına ilişkin olarak ödedikleri katma değer vergisini indirmeleri mümkün olup faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmadığının tespiti halinde bu faturalarda yer alan katma değer vergisinin indirimi mümkün bulunmamaktadır.

Uyuşmazlık konusu dönemde davacıya fatura düzenleyen Çelik-Ser İnş. Elekt. Mad. Or. Ür. Pet. Hafr. Nak. San. ve Tic. Ltd. Şti. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporundaki tespitler şu şekildedir:

i. Şirket, 17/09/2009 tarihinden itibaren tuğla, kiremit, briket, kaldırım taşı vb. inşaat



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



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2020/1063
Karar No : 2020/1306

malzemeleri toptan ticareti, kereste ve kereste ürünlerinin bir ücret veya sözleşmeye dayalı olarak toptan satışına aracılık faaliyetine başlamıştır.

ii. 18/09/2009 tarihinde yapılan yoklamada şirketin inşaat malzemesi ve orman ürünleri satışı yaptığı, büro malzemesi olarak masa, sandalye ve koltukların olduğu tespit edilmiştir.

iii. 16/09/2010 tarihinde yapılan yoklamada ise şirketin adresinin iki aydır boş olduğu, muhtarlık kayıtlarında şirketin kaydının bulunmadığı tespit edilmiştir.

iv. Şirketin ortakları Mustafa KESENCİ ve Mehmet Can KAYA'dır. 13/11/2009 tarihinde Mehmet Can KAYA hissesini Bahri DİNÇER'e devretmiştir. Şirket, adresinde bulunamamış, bu tarihten sonra çok miktarda fatura düzenlemiştir.

v. Şirket ortakları Mustafa KESENCİ ve Mehmet Can KAYA çok sayıda şirketin ortağı ve yöneticisi konumundadır. Bu şirketler hakkında sahte belge düzenleme fiili yönünden yapılan incelemeler henüz neticelenmemiştir.

vi. Şirket ortaklarına adreslerinde ulaşamamıştır.

vii. Mal alımında bulunduğu beyan edilen bir kısım firmalar hakkında vergi tekniği raporları bulunmaktadır.

viii. 2009, 2010 ve 2011 takvim yılı defter ve belgelerinin incelemeye ibrazı için düzenlenen yazılar şirketin ve şirket ortaklarının bilinen adreslerine tebliğ edilememiştir.

ix. Şirketin verdiği Ba-Bs formlarının analizinde uyumsuzluklar olduğu tespit edilmiştir.

x. 2009 yılında şirketin 1.391.755,60 TL katma değer vergisi matrahı beyan etmesine karşın Ba-Bs formlarından 1.798.386,00 TL tutarında fatura düzenlediği tespit edilmiştir.

xi. 2010 yılında 28.982.799,39 TL katma değer vergisi matrahı beyan etmesine karşın Ba-Bs formlarının analizinde 35.640.181,00 TL tutarında fatura düzenlediği tespit edilmiştir.

xii. 2011 yılı Ocak ilâ Haziran dönemlerinde 11.649.179,50 TL katma değer vergisi matrahı beyan etmesine karşın Ba-Bs formlarının analizinde 39.323.991,00 TL tutarında fatura düzenlediği tespit edilmiştir.

xiii. 2012 yılında ise şirket, Ba-Bs formlarına göre fatura düzenlediğine ilişkin kayıt bulunmasına karşın beyanname vermemiştir.

xiv. Düzenlenen faturalardaki mal yelpazesi geniş olup hafriyat, nakliyat, muhtelif demir, iş önlüğü, iş kıyafetleri, ahşap temizleme ürünleri, oda parfümü, camsil, genel temizlik malzemeleri gibi emtialara ilişkin fatura düzenlediği tespit edilmiştir.

Belirtilen tespitlerden hareketle şirketin 2009, 2010, 2011 ve 2012 yıllarında komisyon karşılığında sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği kabul edilmiştir.

Uyuşmazlık konusu dönemde davacıya fatura düzenleyen Can-Kaya End. Paz. San. ve Tic. Ltd. Şti. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporundaki tespitler şu şekildedir:

i. Şirkete işyeri adresinde, şirket müdürü Mustafa KESENCİ'ye ise MERNİS sistemindeki adreslerinde ulaşamamıştır. Rapor tarihine kadar herhangi bir defter belge ibrazı yerine getirilmediğinden inceleme tarih dosyası, diğer harici doneler ve VDİNTRA sistemi üzerinde yapılmıştır.

ii. Faaliyet konusu inşaat malzemeleri, spot malzeme alım satımıdır. İşyeri 40 m²



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



T.C.

DANIŞTAY

VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU

Esas No : 2020/1063

Karar No : 2020/1306

büyükliğünde olup aylık kirası 200,00 TL'dir. İşyerinde masa, sandalye ile çeşitli büro malzemeleri bulunmaktadır.

iii. Şirket ortağı Memet Can KAYA 1 hisse karşılığı 1.000,00 TL değerindeki hissesini 13/11/2009 tarihinde Bahri DİNÇER'e devretmiştir.

iv. 16/09/2010 tarihinde yapılan yoklamada ilgili adresin iki aydır boş olduğu, kiralık levhasının bulunduğu ve muhtarlık kayıtlarında şirketin kaydına rastlanılmadığı tespit edilmiştir.

v. Şirketin müdür ve ortaklarına bilinen adreslerinde ulaşılamamıştır.

vi. Şirket ortağı ve müdürü Mustafa KESENCİ'nin toplam beş adet şirkete ortak olduğu, bu şirketlerden iki adedinde ise şirket müdürü olduğu tespit edilmiştir.

vii. Mustafa KESENCİ'nin ortak olduğu Çelik-Ser İnş. Elekt. Mad. Or. Ür. Pet. Ltd. Şti. ve Zeveli İnş. Nak. Taah. Petrol. Temiz. Med. Mad. San ve Tic. Ltd. Şti. hakkında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemekten dolayı vergi tekniği raporu düzenlenmiştir.

viii. Mustafa KESENCİ'nin ortak ve müdür olduğu şirketlerin tetkikinde şirketlerin birbirlerine yakın veya aynı tarihlerde kurulduğu tespit edilmiştir.

ix. Şirket ortağı Memet Can KAYA'nın ortak ve müdür olduğu şirketlerin birbirlerine yakın veya aynı tarihlerde kurulduğu ve hakkında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemekten dolayı vergi tekniği raporu düzenlenen Çelik-Ser İnş. Elekt. Mad. Or. Ür. Pet. Ltd. Şti.'ni Mustafa KESENCİ ile birlikte kurdukları tespit edilmiştir.

x. Şirket ortağı Bahri DİNÇER'in ortak olduğu şirketlerin birbirlerine yakın veya aynı tarihlerde kurulduğu ve anılan şahsın Çelik-Ser İnş. Elekt. Mad. Or. Ür. Pet. Hafr. Nak. San. ve Tic. Ltd. Şti. ile Can-Kaya End. Paz. San. ve Tic. Ltd. Şti.'ne 19/11/2009 tarihinde ortak olarak girdiği tespit edilmiştir.

xi. Şirketin 2011 takvim yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini, 2011/Ocak dönemi geçici vergi beyannamesini, 2010/Mart, Nisan ve 2011/Ocak dönemlerine ilişkin muhtasar beyannamelerini vermediği, 2011/Mart döneminden sonra herhangi bir katma değer vergisi beyanı bulunmadığı, ayrıca muhtasar beyanlarının tetkikinden verilen beyannamelerin kira ödemeleri ve muhasebeci ücretlerini kapsadığı, beyanlarda işçi çalıştırıldığına ve işçi ücretlerine dair herhangi bir bilginin bulunmadığı tespit edilmiştir.

xii. Şirket adına 39.010,14 TL vergi tahakkuk ettiği ancak herhangi ödemede bulunulmadığı tespit edilmiştir.

xiii. 2009 ve 2010 takvim yıllarına ilişkin yevmiye ve envanter defterlerini onaylattığı, 2011 yılında kullandığı veya kullanması gereken yasal defterlerine ilişkin tarh dosyasında herhangi bir belgeye rastlanılmadığı, toplamda 85 cilt (4.250 adet) fatura bastırdığı ve hiçbir bankayla üyelik ilişkisi bulunmadığı ve üzerine kayıtlı herhangi bir taşıtın bulunmadığı tespit edilmiştir.

xiv. 2009 ilâ 2012 takvim yıllarında Ba-Bs formları arasında uyumsuzluklar olduğu, Bs formu ile mal sattığını bildirmesine rağmen karşılık Ba bildiriminde bulunulmadığı, Bs formu ile mal sattığını beyan etmemiş olmasına rağmen mükelleften mal aldığını Ba formu ile beyan eden firmaların bulunduğu tespit edilmiştir.

xv. Katma değer vergisi matrahları çok yüksek tutarlarda olmasına rağmen ödenecek



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



T.C.

DANIŞTAY

VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU

İnceleme No : 2020/1063

Karar No : 2020/1306

katma değer vergisi tutarının bu matrahlara oranla çok cüz'i tutarlar olduğu ve bu tutarların da vergi dairesine ödenmediği tespit edilmiştir.

xvi. 2011/Mart döneminden sonra katma değer vergisi beyanı ve Bs formu bulunmamasına rağmen bu dönemden sonra 2011 ve 2012 yıllarında şirketten mal aldığı ve Ba formuyla bildiren mükelleflerin olduğu tespit edilmiştir.

xvii. Şirketin 2009 yılında mal aldığı beyan ettiği firmaların hepsinin sahte belge düzenleyicisi firmalar olduğu ve mal alındığı beyan edilen firmaların Bs formları ile mükellefe mal sattıklarını beyan etmediği ve mükellefin 2009 takvim yılında gerçek mal alışının olmadığı tespit edilmiştir.

xviii. 2010 yılında sahte fatura düzenlediği vergi tekniği raporları ile tespit edilen firmalardan toplam 20.902.909,00 TL tutarında alışlarının bulunduğu, bu tutarın toplam beyan ettiği mal alışlarına oranının %86,5 olduğu tespit edilmiştir.

xix. Mal aldığı beyan ettiği firmalardan mükellefin ortaklarının aynı tarihte kurdukları ve ortak oldukları Çelik-Ser İnş. Elekt. Mad. Or. Ür. Pet. Hafr. Nak. San. ve Tic. Ltd. Şti. ve diğer düşük tutarlı satış beyanı haricinde herhangi bir firma mükellefe mal sattığını Bs formları ile beyan etmemiştir.

xx. 2012 yılında Ba beyanları ile mükellef kurumun mal aldığı bildirdiği, ancak kuruma mal sattığını Bs formu ile beyan eden mükelleflerin bulunmadığı tespit edilmiştir.

xxi. Şirketin müdür ve ortakları birbirlerine yakın tarihlerde toplam 11 adet şirket kurmuş ve bu şirketlerden ikisi hakkında sahte fatura düzenlemekten dolayı vergi tekniği raporu düzenlenmiştir.

xxii. Şirketin kuruluş tarihi olan 17/09/2009 tarihinden itibaren düzenlenen tüm faturaların gerçekte bir mal ve hizmet hareketi olmaksızın komisyon karşılığında düzenlenen sahte faturalar olduğu kabul edilmiştir.

Davacıya fatura düzenleyen mükellefler hakkındaki tespitler, bu mükelleflerce düzenlenen faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmadığını ispatlar mahiyette olduğundan, anılan faturalardan kaynaklanan katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmemesi suretiyle yapılan cezalı tarhiyatlarda hukuka aykırılık görülmemiştir.

Daire bu hukuksal nedenler ve gerekçe ile davayı reddetmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI : İdari yaptırımlar hukukunda kusurlu sorumluluk dışında bir sorumluluk şeklinin olmadığı, Tebliğin iptali istenen kısmının ise kusurlu sorumluluk esasına göre düzenlendiği, ancak Danıştay Dairesince aksi yorumdan hareketle Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinde kusursuz sorumluluk esasının benimsendiğinden hareketle davanın reddedildiği, ayrıca Dairenin bu yorumu benimsemesi halinde anılan Kanun hükmünün Anayasa'ya aykırılık teşkil edeceği yönündeki iddianın gerekçesiz bir şekilde reddedildiği, sahte fatura düzenlediği iddia edilen mükellefler hakkında tanzim olunan vergi tekniği raporlarının tebliğ edilmemesinin savunma hakkını ve adil yargılanma hakkını kısıtladığı ve anılan hususun dava konusu işlemi hükümsüz kılacak esasa etkili bir şekil eksikliği meydana getirdiği belirtilerek Daire kararının



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



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2020/1063
Karar No : 2020/1306

bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI : Davalı Bakanlıkça, davacı adına bir kat ceza kesilmesinin nedeninin kanun hükmü olduğu, dolayısıyla Tebliğ'in davacının menfaatini ihlâl ettiğinden söz edilemeyeceği, davacıya fatura düzenleyen mükellefler hakkında düzenlenen vergi tekniği raporlarının ihbarnamelerle birlikte davacıya tebliğ edilmemesinin savunma hakkının ve adil yargılanma hakkının ihlâli anlamına gelmeyeceği; vergi dairesi müdürlüğünce dava konusu cezalı tarhiyatın hukuka uygun olduğu belirtilerek temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

DANIŞTAY TETKİK HAKİMİ İSMAİL İLYAS ABİDE'NİN DÜŞÜNCESİ : 306 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığı tespit edilen mükellefler için kast unsurunun araştırılıp araştırılmayacağı, bu belgeleri bilmeden kullandığı belirlenenler hakkında vergi suçu raporları düzenlenip düzenlenmeyeceği hususlarında yapılan açıklamaların duyurulması amacıyla yayımlanmıştır.

Tebliğde özetle, yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulması, bu belgelerin kullanılması sonucu vergi ziyanına da sebebiyet verilmiş olması halinde 213 sayılı Kanun'un 344. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ancak, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması, ayrıca bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyanına sebebiyet verilmiş olması halinde bu mükellefler adına 344. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi şeklinde tanımlanmıştır. Kanun'un 344. maddesinde ise 341. maddede yazılı hallerde vergi ziyana sebebiyet verildiği takdirde mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesileceği, vergi ziyana 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

213 sayılı Kanun'un "Vergi Cezaları" başlıklı ikinci kısmında yer alan "Kaçakçılık Suçunun Tanımı" başlıklı 344. maddesi 4369 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle "Vergi Ziyai Suçu ve Cezası" başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. Akabinde 5728 sayılı Kanun'un 275. maddesiyle madde başlığı "Vergi ziyai ve cezası" olarak değiştirilmiş, maddenin birinci ve ikinci fıkraları birleştirilmiş ve maddede yer alan "vergi ziyai suçu" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

213 sayılı Kanun'un "Vergi Cezaları" başlıklı ikinci kısmında düzenlenen ve idari para cezasını gerektiren fiillerin "kabahat (vergisel kabahat)"; hapis ve adli para cezasını gerektiren



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



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2020/1063
Karar No : 2020/1306

fiillerin ise "suç" olduğu, bu ayrıma göre de kabahatler bakımından 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun genel kanun niteliğinde olduğu ve özel kanunlarında düzenleme bulunmayan hallerde vergiye ilişkin kabahatler yönünden de uygulanacağı kabul edilmelidir. Zira, 5326 sayılı Kanun'un "genel kanun niteliği" başlıklı 3. maddesinde, Kanun'un idari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümlerinin diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde; diğer genel hükümlerinin ise idari para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanacağı açıkça düzenlenmiştir. Kanun'un Ek 1. maddesindeki Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümlerin saklı olduğu yönündeki düzenlemeden maksadın ise maddenin gerekçesinde de ifade edildiği üzere vergi mahkemelerinin görevine giren hususlarla ilgili olarak vergi hukukunun kendisine özgü özellikleri dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerinin muhafazasında fayda mülhaza görülmesi doğrultusunda Kabahatler Kanunu'nun *usule ilişkin hükümlerinin* vergi cezaları açısından uygulanmaması yönünde bir istisnaya yer verilmesi olduğu anlaşılmaktadır.

Öte yandan, 5326 sayılı Kanun'un 15. maddesinin (3) numaralı fıkrasında bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabileceği belirtilmiştir. Bu durumda vergi ziyasına 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinde belirtilen ve suç teşkil eden fiillerle sebebiyet verilmesi halinde vergi ziyası cezası kesilemeyeceği düşünülebilirse de, doktrinde tartışmalı olmakla birlikte genel kabul gören görüş uyarınca önceki tarihli özel kanunun, sonraki tarihli genel kanun ile yürürlükten kaldırılamayacağı dikkate alındığında aynı hususta düzenleme içeren önceki özel kanun olan Vergi Usul Kanunu'nun 340. maddesinin ikinci fıkrasının öncelikle uygulanması gerekmektedir. Bu hükme göre, vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda Kanun'un 359. maddesine göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmayacaktır. Ayrıca, 5728 sayılı Kanun'un 280. maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesi yeniden düzenlenmiş ve anılan maddede vergi suçları nedeniyle cezaya hükmedilmesinin vergi ziyası ve usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği de özel olarak hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 5326 sayılı Kanun'un 9. maddesinde kabahatlerin, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde hem kasten hem de taksirle işlenebileceği belirtilmiştir. Maddeye ilişkin gerekçede, kabahatler açısından idarî ceza sorumluluğunun kabulü yani idarî para cezasına karar verilebilmesi için fiili işleyen gerçek kişinin en azından taksire dayalı kusurunun varlığının gerektiği, başka bir deyişle kabahatler bakımından objektif sorumluluk esasının kabul edilmediği ifade edilmiştir. Nitekim Anayasa Mahkemesinin 11/02/2014 tarih ve E:2014/20, K:2014/28 sayılı kararında da Anayasa'nın 38. maddesinin yedinci fıkrası ile ilgili gerekçede, ceza sorumluluğunun şahsi olduğunun ve bu ilkenin dahi ceza hukukuna yerleşmiş "kusura dayanan ceza sorumluluğu" ilkesine dahil, terki mümkün olmayan bir temel kural olduğunun belirtildiği, Anayasa'nın 38. maddesinde idari ve adli cezalar arasında bir ayırım yapılmadığından idari para cezalarının da bu maddede öngörülen ilkelere tâbi olduğu belirtilmiştir.



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



Bununla birlikte 213 sayılı Kanun'un 344. maddesinde vergi ziyai kabahati için manevi unsur yönünden herhangi bir belirleme bulunmadığı gibi kanun koyucu Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra da bu yönde bir belirleme yapma yoluna gitmemiştir. Buradan hareketle Kabahatler Kanunu'nun usule ilişkin hükümleri arasında yer almayan ve bu nedenle Kanun'un genel kanun niteliği gereği vergi cezaları açısından da uygulanabilecek nitelikte olan kabahatlerin, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde hem kasten hem de taksirle işlenebileceği yolundaki düzenlemesi de dikkate alındığında 213 sayılı Kanun'un 344. maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilebilmesi için taksirli bir hareketin varlığı gerekli ve yeterlidir. Diğer bir ifadeyle, karşılığında vergi ziyai cezası öngörülen kabahatin oluşması için "tipik fiil" in gerçekleşmiş olması yanında, yaptırımın dayanağı söz konusu maddede ceza kesilebilmesi için açıkça "kast" in aranacağı belirtilmediğinden, "manevi unsur" olarak en azından "taksir" in varlığı gerekmektedir.

Kabahatler Kanunu'nda taksirin açık bir tanımı bulunmamakla birlikte 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 22. maddesinin (2) numaralı fıkrasında taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyle gerçekleştirilmesi olarak tanımlanmıştır. Aynı tanımın kabahatler yönünden esas alınmasını engelleyen bir düzenleme bulunmamaktadır.

306 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin iptali istenen kısmının, kusurun derecesine göre (bilerek-bilmeyerek) cezalandırma yönünden Kanun'un yapmadığı bir derecelendirmeyi yapmış olması mükelleflerin lehine bir durumdur. Ancak, Tebliğ'de idarece manevi unsur yönünden fiilin "bilerek" işlenip işlenmediği bağlamında bir değerlendirme yapılması gerektiği öngörülmüştür. "Bilme" ise Türk Ceza Kanunu'nun 21. maddesi uyarınca "kastın" unsurlarından biridir. Dolayısıyla kabahatin kanuni tanımındaki unsurları bilmeden gerçekleştiren şahıs kasten hareket etmiş olmamakla birlikte dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı hareket dolayısıyla taksirle hareket etmiş olabilir. Bu bağlamda bir kat ceza uygulanması için sadece "bilme" unsurundan hareketle yani fiilin kasten işlenip işlenmediğinden hareketle bir değerlendirme yapılmasını öngören düzenleme Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesi sonrasında eksik bir düzenleme niteliğini almıştır. Bu anlamda, kasten hareket etmeyen şahsın taksirle hareket ettiği varsayımı ile taksirin varlığı hususunda herhangi bir araştırma yapılmaksızın bir kat ceza kesilmesi gerektiğinin düzenlenmesi hukuka aykırılık teşkil ettiğinden Tebliğ'in anılan kısmının iptali gerekmektedir.

Dava konusu bireysel işlemler yönünden ise, uyumsuzluk konusu dönemde davacıya fatura düzenleyen mükellefler hakkındaki tespitler, bu mükelleflerce düzenlenen faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmadığını ispatlar mahiyette olduğundan cezalı tarihyatın vergi asıllarına ilişkin kısmında hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Vergi asılları üzerinden kesilen vergi ziyai cezalarına gelince, vergi inceleme elemanınca davacının taksir derecesinde kusurunun bulunduğu yolunda herhangi bir araştırma veya tespit yapılmamış olması dikkate alındığında eksik incelemeye dayalı olarak kesilen cezalarda hukuka uygunluk görülmemiştir.



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



Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle temyize konu kararın cezalı tarhiyatın vergi asıllarına ilişkin kısmının onanması, diğer kısımlarının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca temyizen incelenen dosyalarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay'ın kararına bağlı olup temyiz isteminde bulunan davacının duruşma talebinin yerine getirilmesine gerek bulunmadığı sonucuna ulaşılarak Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

HUKUKİ DEĞERLENDİRME :

Anayasaya aykırılık iddiasının incelenmesi:

6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un "Anayasaya aykırılığın mahkemelerce ileri sürülmesi" başlıklı 40. maddesinin (1) numaralı fıkrasında, bir davaya bakmakta olan mahkemenin, bu davada uygulanacak bir kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hükümlerini Anayasaya aykırı görmesi halinde veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varması halinde iptali istenen kuralların Anayasanın hangi maddelerine aykırı olduklarını açıklayan gerekçeli başvuru kararının aslını; başvuru kararına ilişkin tutanağın onaylı örneğini; dava dilekçesi, iddianame veya davayı açan belgeler ile dosyanın ilgili bölümlerinin onaylı örneklerini dizi listesine bağlayarak Anayasa Mahkemesine göndereceği belirtilmiştir. Maddenin (2) numaralı fıkrasında ise taraflarca ileri sürülen Anayasaya aykırılık iddiası davaya bakan mahkemece ciddi görülmezse bu konudaki talebin gerekçeleri de gösterilmek suretiyle reddedileceği ve bu hususun esas hükümle birlikte temyiz konusu yapılabileceği ifade edilmiştir.

Davacı tarafından, gerek dava dilekçesinde gerekse temyiz dilekçesinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341 ve 344. maddelerinin kusurlu sorumluluk ilkesine uygun olarak yorumlanması halinde Anayasaya aykırılık teşkil etmeyeceği, ancak, Kanun'un anılan maddelerinin davaya konu Tebliğ'de olduğu gibi yorumlanması halinde Anayasaya aykırılık teşkil edeceği ve bu halde Anayasaya aykırılık iddiasında bulunulduğu ifade edilmiştir.

Bu durumda, davacı tarafından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341 ve 344. maddelerinin Anayasaya aykırılığının net bir şekilde ifade edilmemesi ve terditli olarak ileri sürülmesi karşısında anılan iddia ciddi görülmemiştir.

Temyiz isteminin incelenmesi:

Dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçesi yukarıda açıklanan Daire kararı, aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulumuzca da uygun bulunmuş olup temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar kararın bozulmasını gerektirecek durumda görülmemiştir.



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



KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1- Davacının temyiz isteminin **REDDİNE**,

2- Danıştay 4. Dairesinin 10/12/2019 tarih ve E:2018/6583, K:2019/8505 sayılı kararının

ONANMASINA,

3- Davacıdan 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun ilgili hükümleri ve Kanun'a ek (3) sayılı Tarife uyarınca nispi harç alınmasına,

02/12/2020 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

Danıştay

Başkanvekili

Mahmut

VURAL

(X)

7.Daire Başkanı

H. Ümit

AKSOY

9.Daire Başkanı

Abdurrahman

GENÇBAY

3.Daire Başkanı

Hanifi

DOĞAN

3.Daire Üyesi

Eren

SONBAY

9.Daire Üyesi

Seyfullah

YILDIZTEKİN

7.Daire Üyesi

Nurdane

TOPUZ

(X)

7.Daire Üyesi

Ali

KAZAN

3.Daire Üyesi

Ali

ALPAN

(X)

9.Daire Üyesi

Battal

ÖĞÜT

3.Daire Üyesi

Abdurrahman

MADAN

7.Daire Üyesi

Munise

KABAKULAK

(XX)

9.Daire Üyesi

Tekin

YALIM



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

11/21

11/21 4 n Diletim Sistemindeki bu dokümana <http://vatandas.uyap.gov.tr> adresinden CIOAmnQ - PT0pvfD - LR+cB/Q - 7nshRC= ile erişebilirsiniz



X - KARŞI OY:

306 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı tespit edilen mükellefler için kasit unsurunun araştırılıp araştırılmayacağı, bu belgeleri bilmeden kullandığı belirlenenler hakkında vergi suçu raporları düzenlenip düzenlenmeyeceği hususlarında yapılan açıklamaların duyurulması amacıyla yayımlanmıştır.

Tebliğ'de özetle, yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulması, bu belgelerin kullanılması sonucu vergi ziyanına da sebebiyet verilmiş olması halinde 213 sayılı Kanun'un 344. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyayı cezası kesilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Ancak Tebliğ'de, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması, ayrıca bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyanına sebebiyet verilmiş olması halinde bu mükellefler adına 344. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Dava konusu tebliğ düzenlemesinin vergi ziyanına yol açan fiille fail arasındaki manevi bağın tespitine yönelmesi nedeniyle uyuşmazlığın anılan tebliğ düzenlemesinin iptali istemine ilişkin kısmının çözümü, öncelikle 30/3/2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun vergi uyuşmazlığından doğan idari davalarda uygulanabilirliğinin ortaya konulmasını gerektirmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde yer alan "*Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmemesini ifade eder.*" kuralıyla vergi ziyayı tanımlanmış ve vergi ziyanına yol açan fiil açısından maddi unsur belirlenmiştir.

Kanun'un 344. maddesinin yürürlükte olan halinin birinci ve ikinci fıkrasında ise "*341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir.*"

Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır." kurallarına yer verilerek vergi ziyayı doğuran fiillere uygulanacak yaptırım belirlenmiştir.

Dolayısıyla 213 sayılı Kanun'un yürürlükte olan düzenlemelerinde vergi ziyasına yol açan fiiller açısından bir "maddi unsur" belirlemesi yer almakla birlikte "manevi unsur" belirlemesi bulunmamaktadır. Dolayısıyla vergi ziyayı doğuran fiilin "kast" ya da "taksir" ile işlenip işlenemeyeceği ya da bu fiile yaptırım uygulanması bakımından objektif sorumluluğun mu esas olduğu açık değildir.

Her ne kadar Kanun'daki tanımlama biçimi vergi ziyasının ortaya çıkması halinde bu sonuca yol açan fiilin manevi unsurdan bağımsız olarak cezalandırılması gerektiğini çağırırsa da 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ile benimsenen yeni sistemde



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



objektif sorumluluğun kaldırıldığı açıktır.

Kabahatler Kanunu Tasarısı'na ilişkin 10/3/2005 tarihli ve 840 sayılı Komisyon Raporunda yer alan açıklamalara göre yeni sistemde objektif sorumluluk esasına son verilerek 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun sistemine göre failin cezalandırılabilmesi için kabahat teşkil eden fiilin gerçekleşmiş olmasının yeterli sayılması anlayışı terk edilmiştir. Nitekim eski sistemde kabahat türünden bir fiilin işlenmesinde failin kasten mi yoksa taksirle mi hareket ettiğinin araştırılmasına gerek bulunmamakta iken yeni sistemde kabahate yaptırım uygulanabilmesi failin fiille arasında manevi bir bağın bulunmasını gerekli kılmaktadır. Yeni sistemde kabahat türünden haksızlıkların kural olarak hem kasten hem de taksirle işlenebileceği kabul edilmek suretiyle kabahatin manevi unsuru ortaya konulmuştur.

Yeni sistemde objektif sorumluluğa yer verilmediğinden 213 sayılı Kanun'da vergi ziyanına yol açan fiiller açısından manevi unsur yönünden oluşan eksikliğin genel kanun hükümlerine başvurularak giderilmesi ve bu fiilin sadece kasten mi gerçekleştirilebileceğinin yoksa hem kasten hem taksirle mi işlenebileceğinin açıklığa kavuşturulması gerekir.

213 sayılı Kanun'un "Vergi Cezaları" başlıklı ikinci kısmında yer alan "Kaçakçılık Suçunun Tarifi" başlıklı 344. maddesi, 22/7/1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle "Vergi Ziyat Suçu ve Cezası" başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. Akabinde 5728 sayılı Kanun'un 275. maddesiyle madde başlığı "Vergi ziyat ve cezası" olarak değiştirilmiş, maddenin birinci ve ikinci fıkraları birleştirilmiş ve maddede yer alan "vergi ziyat suçu" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

23/1/2008 tarihli ve 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu gibi ceza hükmü içeren kanunlarda yer alan hükümlerin, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ile uyumlu hale getirilmesi, bazı suçların unsurlarında 5237 sayılı Kanun'a uyum sağlanması amaçlanmıştır.

Bu kapsamda Vergi Usul Kanunu'nun ceza hükümlerini içeren dördüncü kitabının, ikinci kısmının, "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezalar" biçimindeki üçüncü bölüm başlığı, 5728 sayılı Kanun ile "Suçlar ve Cezalar" şeklinde değiştirilmiştir. Bu değişiklikte "idari yaptırım ile cezalandırılan vergi suçu" - "hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılan vergi suçu" ayrımı kaldırılmış olmaktadır. Böylece hürriyeti bağlayıcı niteliği haiz olup ceza yargılaması sonucunda hükmolunan fiiller ve karşılığında öngörülen yaptırımlar yeni Türk Ceza Kanunu ile uyumlu hale getirilerek "suç ve ceza" biçiminde nitelenmektedir. İdari usullerle tespit edilerek uygulanan diğer düzene aykırılık fiillerinin ise söz konusu suç ve cezalardan ayrıştırılarak "vergi kabahatleri ve yaptırımları" biçiminde nitelenmesi ve Kabahatler Kanunu kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 1. maddesinde Kanun'un "ekonomik düzeni" koruma gayesine dikkat çekilmiştir. Kanun'un 3. maddesinin 6/1/2006 tarihli ve 5560 sayılı Kanun'la değişik düzenlenmesinde ise "(1) Bu Kanunun;

a) idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde,



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



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2020/1063
Karar No : 2020/1306

b) Diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında, uygulanır." kuralına yer verilmiştir.

26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile 30/3/2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle uygulanan yeni sisteme göre 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda öngörülen sistemden farklı olarak suç ve kabahat ayırımına gidilmiştir. Bu yeni sistemde Kabahatler Kanunu'nun kural olarak tüm kabahatler açısından uygulama alanı bulabilecek genel bir kanun niteliğini haiz olması öngörülmüştür.

Nitekim Kabahatler Kanunu Tasarısı'na ilişkin 10/3/2005 tarihli ve 840 sayılı Komisyon Raporunda şu ifadeler yer almaktadır: "Özellikle ekonomik hayata ilişkin düzenlemeler kapsamında oldukça sık bir şekilde idarî nitelikte ceza yaptırımlarına yer verilmektedir. Bu bağlamda yürürlüğe konan kanunlarda veya kanun hükmünde kararnamelerde kazuistik hükümlere yer verilmektedir. Bu kazuistik düzenlemeler arasında bir sistem birliğinin varlığından söz edilemez. Bunlar arasında bir ahenksizlik hakim bulunmaktadır. Bu nedenle, idarî nitelikteki yaptırımlarla ilgili olarak genel bir kanuna ülkemiz açısından büyük bir ihtiyaç bulunmaktadır."

Kanun'un idarî nitelikli yaptırımlara ilişkin sistem birliğini sağlamaya yönelik bu amacı karşısında vergi kanunlarında haksızlık olarak tanımlanan fiillerin ve bunlar için uygulanacak yaptırımların bu Kanun kapsamı dışında bırakılmasını gerektiren somut bir dayanak ve açık bir yasal düzenleme bulunmamaktadır.

Kanun'un 3. maddesinin (1) numaralı fıkrasının "b" bendinde, Kanun'un -kanun yoluna ilişkin olanlar dışındaki- genel hükümlerinin, idarî para cezasını gerektiren bütün fiiller bakımından uygulanacağı öngörülmektedir. Vergi ziyarı ile genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük, karşılığında bir yargı kararı gerektirmeksizin doğrudan vergi idaresince idarî para cezası uygulanması öngörülen fiillerdir. Bu fiillere uygulanan yaptırımlar da idarî yaptırımdır. Bu nedenle Kabahatler Kanunu'nun genel hükümleri bu fiiller bakımından da uygulanabilir niteliktedir.

Kabahatler Kanunu yürürlüğe girdiğinde, Kanun'un 3. maddesinin ilk hali 27. maddesinin (1) numaralı fıkrasında yer alan idarî yaptırım kararlarına karşı başvuru yeri ve süresine ilişkin hükümle birlikte değerlendirilerek Kanun'un genel hükümlerinin tüm kabahatler bakımından geçerli olması ve bu kapsamda kabahatlere uygulanan idarî yaptırımlara karşı sulh ceza mahkemelerinin görevli olması esası benimsenmişti. Ancak Anayasa Mahkemesi'nin 1/3/2006 tarihli ve E:2005/108, K2006/35 sayılı kararıyla Kanun'un 3. maddesinin yaptırımın türünden hareketle ve idarî yargının denetimine tabi tutulması gereken alanlar gözetilmeden düzenleme getirmesi nedeniyle Anayasa'nın 125. ve 155. maddelerine aykırı bulunarak iptal edilmesi üzerine Kanun'un 3. maddesi 5560 sayılı Kanun'la düzenlenerek yukarıda yer verilen hali almıştır. Bu düzenleme ile idarî yargı düzeninin korunması amaçlanmış ve Kabahatler Kanunu'nun "kanun yoluna ilişkin hükümleri'nin "aksine hüküm bulunmaması halinde" uygulanabilir nitelikte olduğu kabul edilmiştir.

Öte yandan, Kabahatler Kanunu'na, Kanun henüz yürürlüğe girmeden 11/5/2005 tarihli ve 5348 sayılı Kanun'la eklenen ek 1. maddede "4.1.1961 ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin hükümler saklıdır." kuralına yer verilmiştir.

Bu Kanun değişikliğinin gerekçesinde "Vergi mahkemelerinin görevine giren hususlarla



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



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2020/1063
Karar No : 2020/1306

ilgili olarak vergi hukukunun kendisine özgü özellikleri dolayısıyla 213 sayılı Kanunda ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir. Bu hükümlerin vergi hukukuna ilişkin uyumsuzluklarda muhafazasında fayda mülahaza edilerek, Kabahatler Kanununun usule ilişkin hükümlerinin vergi cezaları açısından uygulanmaması yönünde bir istisna hükmü getirilmiştir." ifadesine yer verilmiştir.

Gerekçede yer alan bu ifadelerden ilk cümlede, kanun koyucunun "vergi uyumsuzluklarının kendine özgü özellikleri" nedeniyle vergi mahkemelerinin görev alanında kalan uyumsuzluklarla ilgili "213 sayılı Kanunda ayrıntılı şekilde düzenlenmiş" hususları saklı tutmaya çalıştığı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu ayrıntılı hükümlerin vergi uyumsuzlukları yönünden saklı tutulması ve "Kabahatler Kanunu'nun usule ilişkin hükümlerinin" vergi cezaları açısından uygulanmaması amaçlanmaktadır.

Kanun koyucunun ek 1. maddede yer alan "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi mahkemelerinin görevlerine ilişkin hükümler" ifadesi ile kanun koyucu, vergi kabahatlerini Kabahatler Kanunu kapsamı dışına çıkarmaya çalışmamakta, aksine vergi yargılama hukukunun kendine has kurallarını vergi yaptırımlarına ilişkin davalarda korumayı amaçlamaktadır.

Ayrıca gerekçede vergisel yaptırımlar açısından uygulanmaması öngörülen düzenlemelerin Kabahatler Kanunu'nun "usule ilişkin hükümleri" olduğu vurgulanmaktadır. Gerekçede belirtilen "usule ilişkin hükümler" ile kastedilen Kabahatler Kanunu'nun Birinci Kısımının, "Karar verme Yetkisi ve Kanun Yolları" başlıklı "Dördüncü Bölümü"nde yer alan kanun yollarına (idari yaptırıma karşı başvuru, başvurunun incelenmesi, itiraz yolu gibi) yargılama usulüne ilişkin kurallardır.

Dolayısıyla Kanun'un ek 1. maddesinde, Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerinin muhafazasında fayda mülahaza görülmesi doğrultusunda Kabahatler Kanunu'nun usule ilişkin hükümlerinin vergi cezaları açısından uygulanmaması yönünde bir istisnaya yer verildiği anlaşılmaktadır.

Öte yandan Kabahatler Kanunu yürürlüğe girmeden ihdas edilen Kanun'un ek 1. maddesiyle korunan bu düzenlemeler yanında, Kanun'un 3. maddesinin (1) numaralı fıkrasının "a" bendinde Kanun'un kanun yoluna ilişkin hükümlerinin diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde uygulanabileceği öngörüldüğünden vergi uyumsuzluğundan doğan idari davalarda 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile 213 sayılı Kanun'da yer alan tüm yargılama usulüne ilişkin düzenlemelerin korunduğu ve usule ilişkin düzenlemelerde Kabahatler Kanunu'nda yer alan hükümler yerine bu Kanunlarda yer verilen düzenlemelerin uygulanması gerektiği anlaşılmaktadır.

Yargılama usulüne ilişkin bu belirlemeler karşısında Kabahatler Kanunu'nun usule ilişkin, olmayan diğer hükümlerinin vergi kabahatleri açısından uygulanabilirliği de incelenmelidir.

213 sayılı Kanun, mali düzene aykırılık fiilleri ile bunlara uygulanması gereken yaptırımı belirleyen özel bir kanundur. Kanun, fiillerin tespiti ve yaptırımların uygulanmasına yönelik "vergi hukukunun kendine özgü kurallarını da gözetken" çok sayıda kural içermesine rağmen Kanun, vergi kabahatler hukukuna dair her konuyu düzenlememiş ya da Kanun'un getirdiği düzenlemelerin uygulanması yönünden zaman içinde çeşitli eksiklikler doğmuştur. Örneğin 5237



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



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2020/1063
Karar No : 2020/1306

ve 5326 sayılı Kanunlar ile getirilen yeni sistem uyarınca vergi ziyai kabahatinin manevi unsuruna dair 213 sayılı Kanun'da bir düzenlemenin bulunmaması, Kanun'un zaman içinde uygulanmasından doğan bu eksikliğe örnek gösterilebilir.

Daha sonra yürürlüğe giren Kabahatler Kanunu ise kabahatler hukukunun genel kural ve ilkelerinin belirlenmesine yönelik genel bir kanundur. Dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarından doğan idari davaların çözümünde hangi kanunun ne şekilde uygulama alanı bulabileceğinin belirlenmesi ve varsa her iki kanunun düzenleme getirdiği alanlarda yaşanacak kural çatışmasında hangi Kanun'a uygulama önceliği tanınacağı tespit edilmesi gerekir.

Doktrinde, "*önceki-özel nitelikte kanun*" ile "*sonraki-genel nitelikte kanun*" arasındaki çatışmanın çözümüne dair kesin bir ilke bulunmadığı belirtilmektedir. Çatışma sorununun çözümünde "*lex posterior*" ilkesi benimsendiğinde, sonraki genel kanunun, "*lex specialis*" ilkesine göre ise önceki özel kanunun uygulanması gerekir. Bu iki ilkeden hangisinin benimseneceği hususunda pozitif hukukta bir düzenleme yer almadığından bu konu bir tercihi gerektirmektedir. Doktrinde, önceki tarihli özel kanunun, sonraki tarihli genel kanun ile yürürlükten kaldırılamayacağı görüşü daha ağır basmaktadır. Dolayısıyla doktrinin çoğunluğu çatışmanın "*lex specialis*" ilkesine göre çözümünü benimsediği ifade edilebilir. Ancak bunun yanında çatışma sorununun "kanun koyucunun amacı", "menfaatler durumu", "çıkarlar dengesi" kavramları da göz önünde bulundurulmak suretiyle çözüme kavuşturulması gerektiğine dair görüşler de mevcuttur.

Kanun koyucu Vergi Usul Kanunu'nun vergi cezalarına yönelik düzenlemeleriyle mali düzenin korunması amacını gütmüş ve bu düzene aykırılık oluşturan fiillerin yaptırıma bağlanması ve bu yaptırımlar ile caydırıcılığın sağlanmasını amaçlamıştır. Kabahatler Kanunu, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan kabahatler hukukuna ilişkin düzenlemeleri yürürlükten kaldıran açık bir düzenleme içermemektedir. Buradan hareketle vergi kabahat ve yaptırımları bakımından Vergi Usul Kanunu'nda düzenleme bulunmaması nedeniyle çatışma bulunmayan alanlarda Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerine, çatışma alanlarında ise Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygulanma kabiliyeti tanınması gerekmektedir. Bu bağlamda, Kabahatler Kanunu'nun, özel kanun niteliğindeki Vergi Usul Kanunu tarafından düzenlenmiş müesseselerin tipini genel olarak düzenleme amacını güttüğü, bu nedenle özel kanunun hükümlerini saklı tutmuş sayılması gerektiği kabul edilmelidir.

Tüm bu açıklamalardan Kabahatler Kanunu'nun usule ilişkin hükümleri haricinde kalan diğer genel hükümlerinin vergi uyuşmazlıklarından doğan idari davalarda da uygulama alanı bulabileceği, bu kapsamda vergi kabahatlerine uygulanan idari yaptırımların hukuka uygunluğunun değerlendirilmesinde 213 sayılı Kanun'da özel olarak düzenlenmiş hususlarda bu özel kanun hükümlerinin uygulanması gerektiği, 213 sayılı Kanun'da düzenlenmemiş hususlar ile Kanun'un zaman içinde uygulanmasından doğan eksiklikler yönünden yaşanabilecek hukuki uyuşmazlıkların ise genel kanun niteliği nedeniyle Kabahatler Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanmak suretiyle çözüme kavuşturulabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

5326 sayılı Kanun'un 15. maddesinin (3) numaralı fıkrasında bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabileceği belirtilmiştir. Bu



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



durumda vergi ziyana 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinde belirtilen ve suç teşkil eden fiillerle sebebiyet verilmesi halinde vergi ziyai cezası kesilemeyeceği düşünülebilirse de doktrinde genel kabul gören görüş uyarınca önceki tarihli özel kanunun, sonraki tarihli genel kanun ile yürürlükten kaldırılamayacağı dikkate alındığında aynı hususta düzenleme içeren önceki özel kanun olan Vergi Usul Kanunu'nun 340. maddesinin ikinci fıkrasının öncelikle uygulanması gerekmektedir. Bu hükme göre, vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda Kanun'un 359. maddesine göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmayacaktır.

Öte yandan, 5728 sayılı Kanun'un 276 ve 280. maddeleri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359 ve 367. maddeleri yeniden düzenlenmiş ve anılan maddelerde vergi suçları nedeniyle cezaya hükmedilmesinin vergi ziyai ve usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği de özel olarak hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan yeni kabahatler hukuku sisteminin yürürlüğe girmesi sonrasında 213 sayılı Kanun'da vergi ziyana neden olan kabahatin manevi unsuru yönünden oluşan hukuki uyumsuzluğun çözümünde Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerine başvurulması ve vergi ziyana neden olan kabahatin sadece kasten mi yoksa hem kasten hem taksirle mi işlenebileceğinin belirlenmesi gerekir.

5326 sayılı Kanun'un 9. maddesinde kabahatlerin, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde hem kasten hem de taksirle işlenebileceği belirtilmiştir. Maddeye ilişkin gerekçede, kabahatler açısından idarî ceza sorumluluğunun kabulü yani idarî para cezasına karar verilebilmesi için fiili işleyen gerçek kişinin en azından taksire dayalı kusurunun varlığı gerektiği, başka bir deyişle kabahatler bakımından objektif sorumluluk esasının kabul edilmediği ifade edilmiştir. Nitekim Anayasa Mahkemesinin 11/02/2014 tarih ve E:2014/20, K2014/28 sayılı kararında da Anayasanın 38. maddesinin yedinci fıkrası ile ilgili gerekçede, ceza sorumluluğunun şahsi olduğunun ve bu ilkenin dahi ceza hukukuna yerleşmiş "kusura dayanan ceza sorumluluğu" ilkesine dahil ve terki mümkün olmayan bir temel kural olduğunun belirtildiği, Anayasanın 38. maddesinde idari ve adli cezalar arasında bir ayırım yapılmadığından idari para cezalarının da bu maddede öngörülen ilkelere tâbi olduğu belirtilmiştir.

Kabahatler Kanunu'nun kabahatlerin, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde hem kasten hem de taksirle işlenebileceği yolundaki düzenlemesi dikkate alındığında 213 sayılı Kanun'un 344. maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilebilmesi için taksirli bir hareketin varlığı gerekli ve yeterlidir. Diğer bir ifadeyle, karşılığında vergi ziyai cezası öngörülen kabahatin oluşması için "tipik fiil"in gerçekleşmiş olması yanında, uyumsuzlukta ceza kesilmesine sebep olan maddede ceza kesilebilmesi için açıkça "kast" aranacağı belirtilmediğinden, "manevi unsur" olarak en azından "taksirin" varlığı zorunludur.

Kabahatler Kanunu'nda taksirin açık bir tanımı bulunmamasıyla birlikte 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 22. maddesinin (2) numaralı fıkrasında taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyerek gerçekleştirilmesi olarak tanımlanmıştır. Aynı tanımın kabahatler yönünden esas alınmasını



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



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2020/1063
Karar No : 2020/1306

engelleyen bir düzenleme bulunmamaktadır.

213 sayılı Kanun'un 359. maddesindeki fiillerden olan ve dava konusu olayda gerçekleştiği idare tarafından tespit edilen sahte fatura kullanılmasının bilmeden gerçekleşmesi katma değer vergisi indiriminden yararlanmak isteyen vergi mükelleflerinin neticesini öngörmeden dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranmasını ve dolayısıyla mükellefin taksirli davranışını göstermektedir.

Özel kanun niteliğinde olan Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi ziyana neden olunması halinde uygulanacak yaptırım ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında ceza kesilmesidir. Vergi ziyana 359. maddede yer alan fiillerle sebebiyet verilmesi halinde ise ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında ceza kesilecektir. Kanun'da vergi ziyana uygulanacak yaptırımda manevi unsura göre bir farklılık gözetilmemiştir.

Idari para ceza kesilmesinin Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkına müdahale oluşturduğunda bir kuşku bulunmamaktadır. Anayasa'nın 13. maddesi uyarınca, bir temel hak ve özgürlüğe müdahale ancak ölçülülük ilkesine uygun olduğu müddetçe hukuka uygun olarak kabul edilebilecektir.

306 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin iptali istenen kısmının, kusurun derecesine göre (kast-taksir) cezalandırma yönünden Kanun'un yapmadığı bir derecelendirmeyi yapmış olması mükelleflerin lehine bir durumdur. Idarenin dava konusu düzenleyici işlem ile kanun koyucunun belirlediği bu sınırlar dahilinde sahte faturayı bilmeden, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı olarak kullananlara üç kat yerine bir kat ceza kesileceğini öngörmesi, fiilin gereklilikler ile vergi ödevlilerinin mülkiyet haklarının korunması arasındaki adil denge gözetilerek yaptırım uygulamada adaleti ve ölçülülüğü sağlamaya yöneliktir. Dolayısıyla düzenlemede hukuka aykırı bir yön bulunmamaktadır.

Öte yandan, Anayasa Mahkemesi önüne gelen bir bireysel başvuruda, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanması nedeniyle hakkında bir kat vergi ziyayı cezalı katma değer vergisi tarhiyatı yapılan başvuru tarafından, yaptığı alışların gerçek olduğu, aldığı faturaların içeriğindeki bedeli ödediğine dair belgeleri inceleme elemanına ibraz ettiği hâlde bunların dikkate alınmadığı, kazancının ve ödemesi gereken verginin çok üzerinde bir vergi külfetiyle karşı karşıya kaldığı, bir kat vergi ziyayı cezalı katma değer vergileri nedeniyle mal varlığında azalma meydana geldiği belirtilerek ileri sürülen mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasını incelemiştir.

Mahkeme, başvuruya konu kararında başvuru konusunun yedek parça üretimi işiyle uğraştığını, üretim işleriyle uğraşan kişilerin ham madde temin ettikleri mükellefleri tanıma ve gerçek durumunu bilme hususunda oldukça avantajlı durumda olduklarını, başvuru konusunun ise basiretli bir tüccar olarak katma değer vergisi indirim sisteminin özelliklerini göz önünde bulundurmamak suretiyle buna göre hareket etme sorumluluğunu ifa etmediğini belirtmiş, bu durumda gerçek bir emtia alışverişine dayansa bile sahte fatura içeriğindeki katma değer vergisinin indirim konusu yapılmasının reddedilmesinin ve başvuru konusunun devlete ödenmeyen bu



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



T.C.

DANIŞTAY

VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU

Esas No : 2020/1063

Karar No : 2020/1306

katma değer vergisinden sorumlu tutulmasının -başvurucunun fiili ve sorumlulukları gözetildiğinde- başvurucuya aşırı külfet yüklediği sonucuna ulaşarak açıkça dayanaktan yoksun olması nedeniyle başvurunun kabul edilemez olduğuna karar vermiştir. Mahkeme ayrıca, kamu makamlarının, başvuru lehine yorum yaparak vergi ziyai cezasını bir kat olarak uyguladığını da ifade etmiştir (Ayfer ATALMIŞ, B. No:2016/12198, 09/06/2020).

Açıklanan nedenlerle, davacının düzenleyici işlemin iptali istemi yönünden davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasına yönelttiği temyiz isteminin bu gerekçeyle reddi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.

Danıştay

Başkanvekili

Mahmut

VURAL

7.Daire Üyesi

Nurdane

TOPUZ

3.Daire Üyesi

Ali

ALPAN



XX - KARŞI OY:

5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 2'nci maddesinde kabahat deyimi; kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık olarak tanımlanmış; "Genel Kanun Niteliği" başlıklı 3'üncü maddesinde; idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümler ile diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde, diğer genel hükümlerin, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanacağı belirtilmiş; devamı maddelerinde de, "kanunilik", "yer ve zaman bakımından uygulama" gibi ceza hukukuna ilişkin bazı temel ilkelerin kabahatler bakımından uygulama biçimleri belirlenmiş, ek 1'inci maddesinde ise, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümlerin saklı olduğu ifade edilmek suretiyle göreve ilişkin özel bir hüküm getirilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Vergi Zıyaı Suçu ve Cezası" madde başlığı, 5728 sayılı Kanunla, "Vergi zıyaı ve cezası" olarak değiştirilmiş; maddenin birinci fıkrasında geçen "suçu" ibaresi madde metninden çıkartılmış ve ikinci fıkrasında yer alan "ziyaı suçu işleyenlere" ibaresi "ziyana sebebiyet verenlere" şeklinde değiştirilerek, "Vergi Cezaları" başlıklı kısmında düzenlenen ve idari para cezasını gerektiren fiiller "kabahat"; hapis ve adli para cezasını gerektiren fiiller ise "suç" olarak tanımlanmıştır.

Kabahatler Kanunu ile getirilen düzenlemeye paralel olarak 5728 sayılı Kanun'la yapılan değişikliklerle, kabahatler bakımından genel kanun niteliğinde olan 5326 sayılı Kanun'un görev dışındaki diğer hükümlerinin, özel kanunlarda aksine bir hüküm olmaması halinde tüm kabahatlerde (dolayısıyla, 213 sayılı Kanun uyarınca kesilecek cezalar hakkında) uygulanabilir hale gelmiştir.

Öte yandan, 5326 sayılı Kanun'un "Kabahatten Dolayı Sorumluluğun Esasları" başlıklı İkinci Bölümünün 7'nci maddesinde, kabahatin, icrai veya ihmali davranışla işlenebileceği, ihmali davranışla işlenmiş kabahatin varlığı için kişi açısından belli bir icrai davranışta bulunma hususunda hukuki yükümlülüğün varlığının gerekli olduğu belirtilmiştir. Kabahatlerin, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde, hem kasten hem de taksirle işlenebileceğini kurala bağlayan 9'uncu maddesinin gerekçesinde, suçların kural olarak kasten işlenebileceği ancak, kanunda açıkça belirtilmiş olması halinde, taksirle işlenen fiilin de istisna olarak suç oluşturabileceği, buna karşılık, kabahat türünden haksızlıkların, kural olarak hem kasten hem de taksirle işlenebileceği ancak, sadece kasten veya taksirle işlenebilen fiilin kabahat oluşturabileceği konusunda kanunda hüküm bulunabileceği, kabahatler açısından, idarî ceza sorumluluğunun kabulü yani idarî para cezasına karar verilebilmesi için, fiili işleyen gerçek kişinin, en azından taksire dayalı kusurunun varlığının gerekeceği; başka bir deyişle, kabahatler bakımından objektif sorumluluğun kabul edilmediği açıklamasına yer verilmiştir.

213 sayılı Kanun'un vergi suçlarını düzenleyen 359 ila 363'üncü maddelerinde yazılı fiillerin; Kanunda taksirle işlenebileceğine dair açık düzenleme yer almadığından, ancak kasten işlenmeleri halinde suç olarak nitelendirileceklerinde kuşku bulunmamaktadır. Bu bakımdan, fiilin, vergi suçu oluşturduğunun belirlenmesi ve suçun maddi unsurlarına uygunluğunun tespiti ile fiilin



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



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2020/1063
Karar No : 2020/1306

kasten işlenip işlenmediğinin değerlendirilmesine dair yetkinin inceleme elemanına bırakılması suretiyle, bu belgeleri bilmeden (kasdı olmadan) kullandığı sonucuna varılan mükellefler için 344'üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesine ilişkin kurallar getiren dava konusu düzenleme kusura dayanan ceza sorumluluğu ilkesine aykırılık taşımaktadır.

Dava konusu tarh ve ceza kesme işleminin vergi ziyai cezasına ilişkin kısmına gelince:

Davacı hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda, davacının, sahte olduğu iddia edilen faturaları "bilmeyerek kullandığı"na dair tespit yapıldığı; dolayısıyla, faturaların kullanılmasında davacının herhangi bir kastının ve kusurunun olmadığına ceza öneren tarafından da kabul edildiği görülmektedir. Bu bakımdan, manevi unsurun gerçekleşmediği tartışmasız bulunan "kullanma fiili" nedeniyle ceza kesilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir.

Belirtilen nedenlerle, temyize konu düzenleyici işlem ile tarh ve ceza kesme işlemlerinin, vergi ziyai cezalarına ilişkin kısmının bozulması gerektiği oyuyla kararın belirtilen kısımlarına katılmıyorum.

7.Daire Üyesi
Munise
KABAKULAK