

T.C.
DANI TAY
VERGİ DAVA DAİRESİ KURULU
Esas No : 2019/1467
Karar No : 2020/1051

TEMYİZ EDEN (DAVACI) : Dağkent Petrol Nakliyat ve Turizm Otomotiv Ticaret ve Sanayi Limited Şirketi
Zeytinli Baysal Cad. 17/3 - **BOLU**

KARŞI TARAF (DAVALI) : Bolu Vergi Dairesi Müdürlüğü - **BOLU**

STEMİN KONUSU : Ankara 6. Vergi Mahkemesinin, 03/07/2019 tarih ve E:2019/604, K:2019/671 sayılı kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Davacı adına, hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca, defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi nedeniyle katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek 2009 yılının Ocak ilâ Nisan, Haziran, Ekim ilâ Aralık dönemleri için re'sen salınan katma değer vergileri ile verginin üç katı tutarında kesilen vergi ziyai cezaları ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrası uyarınca 2013 yılı için kesilen özel usulsüzlük cezası davaya konu yapılmıştır.

Sakarya Vergi Mahkemesinin 04/12/2014 tarih ve E:2014/337, K:2014/1029 sayılı kararı:

Davacının 2009 yılına ait defter ve belgelerinin istenilmesine dair yazının şirket yetkilisi Hüseyin Alper Eskibörekçioğlu'na Bolu Defterdarlığı'nda elden tebliğ edilmesine rağmen yasal süre içinde defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmediği anlaşılmaktadır.

01/10/2014 tarih ve E:2014/336 sayılı ara karar ile davacıdan, 2008, 2009 ve 2010 yıllarına ait yasal defter ve belgelerin temin edilerek ibrazı istenilmiş, ancak davacı tarafından defter ve belgeler ibraz edilmemiştir.

Bu durumda, davacı şirket adına katma değer vergisi indirimleri reddedilmek suretiyle yeniden düzenlenen beyan tablosu uyarınca re'sen salınan üç kat vergi ziyai cezalı katma değer vergilerinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

2008, 2009 ve 2010 yıllarına ait yasal defterlerin mücbir sebep olmaksızın incelemeye ibraz edilmediğinin sabit olması karışında kesilen özel usulsüzlük cezasında da hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Mahkeme bu gerekçeyle davayı reddetmiştir.

Davacının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 07/05/2018 tarih ve E:2015/1668, K:2018/2660 sayılı kararı:

Yeni kanuni temsilci tarafından 05/05/2010 tarihinde şirketin devralınması, bu tarihten önceki dönemlere ait yasal defter ve belgelerin defalarca istenilmesine rağmen önceki şirket yetkilisince verilmemesi, devir tarihinden sonra tutulan 2011 ve 2012 yıllarına ait defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmesi karışında 2009 yılına ilişkin defter ve belgelerin mükellefin iradesi dışında ibraz edilmediği sonucuna varılmıştır. Bu durumda, şirketin devralındığı 2010



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

T.C.
DANI TAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2019/1467
Karar No : 2020/1051

yılından önceki döneme ait yasal defter ve belgelerin kasıtlı olarak ibraz edilmedi inden söz edilemeyece inden, olayda re'sen tarh sebebi bulunmamaktadır. Bu nedenle tarh edilen üç kat vergi ziyayı cezalı katma de er vergisinde ve davayı reddeden vergi mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemi tir.

Kaldı ki, davacı irket yetkilisi Hüseyin Alper Eskibörekçio lu hakkında "Vergi Usul Kanunu'na Muhalefet" suçundan dolayı açılan davada, Bolu 2. Asliye Ceza Mahkemesinin 01/07/2014 tarih ve E:2014/131, K:2014/471 sayılı kararıyla, sanı ın defter ve belgeleri mali denetimden kaçırma veya saklamaya yönelik herhangi bir irade ta ımaması nedeniyle suçun maddi ve manevi unsurlarının olu madi ı gerekçesiyle beraat kararı verilmi tir.

Daire bu gerekçeyle kararı bozmu ; davalının karar düzeltme istemini ise reddetmi tir.

Dosyanın yetki nedeniyle gönderildi i Ankara 6. Vergi Mahkemesinin 03/07/2019 tarih ve E:2019/604, K:2019/671 sayılı ısrar kararı:

Her ne kadar Danı tay Dokuzuncu Dairesince verilen bozma kararında, yeni kanuni temsilci tarafından irketin devralındı ı tarihten önceki dönemlere ait yasal defter ve belgelerin defalarca istenilmesine ra men önceki irket yetkilisince verilmemesi nedeniyle defter ve belgelerin kasıtlı olarak ibraz edilmedi inden söz edilemeyece i belirtilerek re'sen tarh sebebinin bulunmadı ına hükmedilmi ise de Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin ikinci fıkrasının (3) numaralı bendinde defter ve belgelerin "herhangi bir sebeple" ibraz edilmemesinin re'sen tarh sebebi oldu u hükme ba lanmı tir. Bu durum kar ısında, defter ve belgelerin her ne sebeple olursa olsun ibraz edilmemesi durumunda verginin re'sen tarh edilece inin kabulü gerekir.

Mahkeme, Sakarya Vergi Mahkemesinin ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeye ek olarak bu gerekçeyle ısrar etmi tir.

TEMYZ EDEN N DD ALARI : Defter ve belgeleri elinde bulunduran önceki kanuni temsilciye ula ılmaması nedeniyle defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilemedi i, ceza dosyasında beraat kararı verildi i, uyu mazlı ın özelli i ve matrahın katma de er vergisi beyannamelerinde yer alan indirimlerin reddi suretiyle bulunması nedeniyle vergi ziyayı cezasının verginin bir katı tutarında kesilebilece i belirtilerek ısrar kararının bozulması gerekti i ileri sürülmektedir.

KAR I TARAFIN SAVUNMASI : Mücbir sebebin bulunmamasına ra men defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmedi i, Vergi Usul Kanunu'nda defter ve belgelerin herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi durumunun re'sen tarh sebebi oldu unun hükme ba landı ı belirtilerek temyiz isteminin reddi gerekti i savunulmaktadır.

DANI TAY TETKİK HAKM TU BA KÖKMEN'N DÜ ÜNCES : Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, ısrar kararının dayandı ı hukuksal nedenler ve gerekçe kar ısında, yerinde ve kararın bozulmasını sa layacak nitelikte bulunmadı ından, istemin reddi gerekti i dü ünülmektedir.



Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik mza ile imzalanmı olup, ayrıca ıslak imza ile **MZALANMAYACAKTIR.**

TÜRK MİLLET ADINA

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

NCELEME VE GEREKÇE :

MADD OLAY:

Davacının 2008 ilâ 2012 yıllarına ait defter ve belgelerinin istenilmesine ilişkin yazı davacı şirketin kanuni temsilcisine vergi dairesinde tebliğ edilmiştir.

Uyuşmazlık konusu 2009 yılına ilişkin defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi üzerine davacı adına, hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca, katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek 2009 yılının Ocak ilâ Nisan, Haziran, Ekim ilâ Aralık dönemleri için katma değer vergileri tarh edilmiş ve verginin üç katı tutarında vergi ziyai cezaları kesilmiştir.

Ayrıca, defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrası uyarınca 2013 yılı için özel usulsüzlük cezası kesilmiştir.

LG L MEVZUAT :

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

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

Aynı Kanun'un mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrasının 21/03/2018 tarih ve 7103 sayılı Kanun'un 13. maddesiyle değişikliğinden önceki halinde, bu Kanun'un 86,148,149,150, 256 ve 257. maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257. madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara maddede üç bent halinde sayılan özel usulsüzlük cezalarının kesileceği kuralına yer verilmiştir. Kanun'un 256. maddesinde, geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257. madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanların, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda oldukları bilgilere ilişkin mikro film, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve ifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etme zorunluluklarının bulunduğu kural



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

T.C.
DANI TAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2019/1467
Karar No : 2020/1051

altına alınmıştır.

HUKUK DEĞERLENDİRME:

I- Kararın, dava konusu vergi ziyai cezalı katma değer vergileri yönünden davanın reddine iliştiren hüküm fıkrasına yöneltilen temyiz istemi hakkındaki inceleme:

İsrar kararının anılan hüküm fıkrası, aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulumuzca da uygun bulunmuş olup temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, kararın değiştirilen hüküm fıkrasının bozulmasını gerektirecek durumda görülmemiştir.

II-Kararın, dava konusu özel usulsüzlük cezası yönünden davanın reddine iliştiren hüküm fıkrasına yöneltilen temyiz istemi hakkındaki inceleme:

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

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

Öte yandan Kanun'un 353. maddesinde bu maddede yazılı usulsüzlük fiillerinin aynı zamanda vergi ziyasına da sebebiyet vermesi halinde vergi ziyai cezası da kesileceği ve bu halde Kanun'un 336. maddesinde yer alan usulsüzlük cezası ile vergi ziyai cezasının kıyaslanmasına ve hangisinin kesileceğinin belirlenmesine yönelik kuralın uygulanmayacağı açıklanmıştır. Kanun koyucu bu belirlemeyi yaparken 336. maddede belirtilen usulsüzlük ifadesinin aynı zamanda özel usulsüzlükleri de kapsadığını kabul etmiş, anılan maddede yer verilen hükmün uygulanmayacağına ilişkin kuralı açıkça 353. maddede sayılan usulsüzlük fiilleri ile sınırlandırmış, usulsüzlük fiillerinin yer aldığı diğer maddelerde (352, 355 ve mükerrer 355 maddesinde) bu yönde bir istisna hükmüne yer vermemiştir.

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

Olayda, davacının 213 sayılı Kanun'un 256. maddesinde yer verilen yükümlülüğe uymayarak usulüne uygun şekilde istenilmesine rağmen 2009 yılına ilişkin yasal defter ve belgelerini ibraz etmeyerek adına aynı Kanun'un mükerrer 355. maddesinde öngörülen cezanın kesilmesine sebebiyet verdiği anlaşılmaktadır. Ayrıca aynı fiil ile de ilgili ödevini yerine getirmemesi sebebiyle katma değer vergisi indiriminin 3065 sayılı Kanun'un 29 ve 34. maddelerinde yer verilen koşullara uygunluğunu ispat koşullarını yerine getirmeyerek verginin



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

T.C.
DANI TAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2019/1467
Karar No : 2020/1051

zamanında tahakkuk ettirilmemesine sebebiyet vermiştir.

Buna göre, davacının yasal defter ve belgelerini ibraz etmemesine yönelik tek fiili, hem vergi ziyayı hem de (özel) usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektirir niteliktedir. Ancak davacı adına kesilen vergi ziyayı cezasının miktar itibarıyla daha az oldu u anlaşıldığından 213 sayılı Kanun'un mükerrer 355. maddesine istinaden kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uygunluk bulunmadığından Mahkeme kararının özel usulsüzlük cezası yönünden davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasının bozulması gerekmektedir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1- Davacının temyiz isteminin kısmen **KABULÜNE**, kısmen **REDDİNE**,

2- Ankara 6. Vergi Mahkemesinin, 03/07/2019 tarih ve E:2019/604, K:2019/671 sayılı kararının, vergi ziyayı cezalı katma değer vergileri yönünden davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasına yöneltilen **TEMYİZ İSTEMİNİN REDDİNE** ve bu hüküm fıkrasının **ONANMASINA**,

3- Kararın, özel usulsüzlük cezası yönünden davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasının **BOZULMASINA**,

4- Davacıdan temyiz istemi reddedilen tutar üzerinden mahkemece karara bağlanan nispi harç mahsup edilmek suretiyle 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun ilgili hükümleri ve Kanun'a ek (3) sayılı Tarife uyarınca nispi harç alınmasına,

5- Yeniden verilecek kararda karılancağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına,

2577 sayılı Kanun'un (Geçici 8. Maddesi uyarınca uygulanmasına devam edilen) 54. maddesinin birinci fıkrası uyarınca bu kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren on beş gün içinde karar düzeltme yolu açık olmak üzere, 21/10/2020 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.

Danı tay

Ba kanvekili	4.Daire Ba kanı	7.Daire Ba kanı	3.Daire Ba kanı	9.Daire
Mahmut	Enver	H. Ümit	Hanifi	Ba kanvekili
VURAL	KAYA	AKSOY	DOĞAN	Seyfullah
				YILDIZTEKİN

3.Daire Üyesi	7.Daire Üyesi	7.Daire Üyesi	4.Daire Üyesi	4.Daire Üyesi
Eren	Nurdane	Ali	Yusuf	Hasan
SONBAY	TOPUZ	KAZAN	B N C	AH N
				(X)



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

T.C.
DANI TAY
VERG DAVA DA RELER KURULU
Esas No : 2019/1467
Karar No : 2020/1051

3.Daire Üyesi	4.Daire Üyesi	7.Daire Üyesi	9.Daire Üyesi	3.Daire Üyesi
Ali	Adil	aziye	Battal	Abdurrahman
ALPAN	MEM	FIRAT C VELEK	Ö ÜT	MADAN
	(X)		(XX)	

7.Daire Üyesi
Munise
KABAKULAK

9.Daire Üyesi
Tekin
YALIM
(XX)



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

T.C.
DANI TAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2019/1467
Karar No : 2020/1051

X - KARAR OYU:

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, dayandı ı hukuksal nedenler ve gerekçe kar ısında vergi mahkemesi kararının, 213 sayılı Kanun'un mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası yönünden davanın reddine ili kin hüküm fıkrasının bozulmasını gerektirecek nitelikte bulunmadı ından, istemin bu yönden de reddi gerekti i oyu ile karara katılmıyoruz.

4.Daire Üyesi
Adil
MEM

4.Daire Üyesi
Hasan
AH N



Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik mza ile imzalanmı olup, ayrıca ıslak imza ile **MZALANMAYACAKTIR.**

T.C.
DANI TAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2019/1467
Karar No : 2020/1051

XX - KARAR OYU:

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

9.Daire Üyesi
Battal
Ö. ÜT

9.Daire Üyesi
Tekin
YALIM



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