



DEFTER VE BELGELER İBRAZ EDİLMEDİĞİ İÇİN İNDİRİMİ REDDEDİLEN KDV'YE ÜÇ KAT VERGİ ZİYAI CEZASI KESİLMESİ GEREKTİĞİNE İLİŞKİN KANUN YARARINA BOZMA KARARI

ÖZET : Danıştay Dördüncü Daire Başkanlığının 29.04.2014 Tarih, E: 2014/271, K: 2014/2893 sayılı Kanun Yararına Bozma kararında; 2006 yılına ait yasal defter ve belgelerin **muhasibeciden alınmadığı için ibraz edilemediğini ileri sürülmekle** beraber defter ve belgeleri saklama ve ibraz yükümlülüğü olan davacı tarafından mücbir sebebin varlığına dair hukuken itibar edilebilecek herhangi bir belge ibraz edilmediği için Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesine göre gizleme fiilinin oluştuğu ve vergi ziyai cezasının bir kat değil üç kat uygulanmış olması gerektiğine hükmedilmiştir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü kanununun 51'nci maddesinde kanun yararına bozma müessesesi aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

- “**Madde 51 – 1. (Değişik: 5/4/1990 - 3622/20 md.)** Bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştayca ilk derece mahkemesi olarak verilir temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir.
2. **(Değişik: 5/4/1990 - 3622/20 md.)** Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozular. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan **mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz.**
3. Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete'de yayımlanır.”

Danıştay 4. Daire Başkanlığının 15 Ağustos 2014 tarihli ve 29089 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 29.04.2014 tarihli E: 2014/271, K: 2014/2893 sayılı Kanun Yararına Bozma kararında; 2006 yılına ait yasal defter ve belgelerin muhasibeciden alınmadığı için ibraz edilemediği ileri sürülerek, ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararını, verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası uygulanması gerektiği nedeniyle kısmen bozan Bölge İdare Mahkemesi Kararıyla ilgili olarak “*defter ve belgeleri saklama ve ibraz yükümlülüğü olan ve ispat yükü kendisine düşen davacı tarafından mücbir sebebin varlığına dair hukuken itibar*





Sirküler Rapor  **25.08.2014/163-2**

edilebilecek herhangi bir belge ibraz edilmediği” anlaşıldığından kısmen bozmaya ilişkin kısmında hukuka uyarlılık görülmediğine hükmedilmiştir.

Söz konusu Kararın gerekçesi aşağıdaki gibidir.

“Davanın 2006 yılına ait yasal defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi sebebiyle katma değer vergisinin indirimlerinin reddi suretiyle yeniden düzenlenen beyan tablosu uyarınca uyumsuzluk konusu dönemler için tarh edilen vergi üzerinden dava konusu vergi ziyai cezasının kesildiği, uyumsuzluğun şu aşamada tarh edilen katma değer vergisi üzerinden üç kat olarak kesilen vergi ziyai cezasının, bir katı tutarında mı, yoksa, üç katı tutarında mı uygulanacağına ilişkin olduğu, davacı tarafından defter ve **BELGELERİN MUHASEBECİDEN ALINAMADIĞI İÇİN İBRAZ EDİLEMEDİĞİ İLERİ SÜRÜLMÜŞ İSE** de defter ve belgeleri saklama ve ibraz yükümlülüğü olan ve ispat yükü kendisine düşen davacı tarafından mücbir sebebin varlığına dair hukuken itibar edilebilecek herhangi bir belge ibraz edilmediği anlaşılmıştır.

Bu durumda, Davacının yasal defter ve belgelerini mücbir sebep olmaksızın incelemeye ibraz etmemesi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesine göre gizleme fiilini oluşturduğundan, aynı kanunun 341 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre üç kat vergi ziyai cezasının uygulanmasını gerektirmekte olup, ihtilafli dönemlere ilişkin olarak ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararını, verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası uygulanması gerektiği nedeniyle kısmen bozan Bölge İdare Mahkemesinin, kısmen bozmaya ilişkin kısmında hukuka uyarlılık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, Danıştay Başsavcılığının kanun yararına temyiz isteminin kabulüyle. Denizli Bölge İdare Mahkemesinin 26/03/2013 gün ve E:2013/195, K:2013/276 sayılı kararının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51. maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün sonuçlarına etkili olmamak koşulu ile bozulmasına, kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığı ilc Danıştay Başsavcılığı'na gönderilmesine ve Resmi Gazete'de yayınlanmasına, 29/04/2014 gününde oybirliğiyle karar verildi.”

Bilindiği üzere bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını kaldırmamaktadır.

Söz konusu Karar bu Sirkülerimize ek olarak verilmiştir.

Saygılarımızla...





Danıştay Dördüncü Daire Başkanlığından:

Esas No : 2014/271
Karar No : 2014/2893

Kanun Yararına Temyiz Eden: Danıştay Başsavcılığı

Davacı : Yusuf Koç
Göveçlik Fatih Mah. Ekrem Başer Cad. No:89/A DENİZLİ
Karşı Taraf : Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı DENİZLİ (Pamukkale Vergi Dairesi Müdürlüğü)
İstemi" Özeti : Davanın 2006 yılına ilişkin yasal defter ve belgelerinin istenilmesine rağmen inceleme elemanına ibraz edilmemesi nedeniyle katma değer vergisi indirimleri reddedilerek yen iden düzenlenen beyan tablosuna göre 2011/3, 4 ve 6 ncı dönemleri için tarh edilen katına değer vergisi üzerinden üç katı tutarında kesilen vergi ziyaı cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. Denizli Vergi Mahkemesi Hakimliğinin 22/11/2012 tarih ve E :2012/455, K:20 ı 2/1 059 sayılı kararıyla; 2006 yılına ilişkin defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle yeniden düzenlenen beyan tablosu uyarınca ihtilafli dönemler için tarh edilen katma değer vergileri Üzerinden üç katı tutarında vergi ziyaı cezasının kesildiği, aynı nedene bağlı olarak 2006 yılına ilişkin olarak yapılan tarhiyat üzerinden kesilen cezalara karşı Mahkemelerine açılan davada, davanın defter ve belgelerini muhasebeciden alamadıkları için ibraz edemediği ileri sürülmüş ise de defter ve belge saklına ve ibraz yükümlülüğü olan ve ispat yükü kendisine düşen davacı tarafından mücbir sebebin varlığına dair hukukten itibar edilebilecek herhangi bir belge ibraz edilmediğinden mücbir sebep hali olmadan defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyerek indirim hakkından yararlanmak için yasal koşullardan birini yerine getirmeyen davacı adına tarh edilen vergiler üzerinden kesilen üç katı vergi ziyaı cezasında hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verildiği. bu durumda, düzeltilerek yeniden belirlenen beyan tablosu uyarınca sonraki döneme devreden katma değer vergisi miktarları dikkate alınarak davacı adına tarh edilen katına değer vergisi üzerinden kesilen dava konusu 2DU/3, 4 ve 6 ncı dönemlerine ait cezalarda da hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir. Davanın itiraz başvurusu üzerine, Denizli Bölge idare Mahkemesinin 26/03/2013 tarih ve

tespit edilmesi nedeniyle vergi ziyaı cezasının üç katı değil, bir kat uygulanması gerektiği gerekçesiyle itiraz konusu Vergi Mahkemesi kararı kısmen bozularak davanın kısmen reddine, kısmen kabulüne karar verilmiş, davalı İdarenin karar düzeltme istemi de reddedilmiştir. Danıştay Başsavcılığı tarafından hukuka aykırı





olduğu ileri sürülerek Denizli Bölge İdare Mahkemesinin 26/03/2013 tarih ve E:2013/195, K:2013/276 sayılı kararının 2577 sayılı idari Yargılama Usulü Kanununun 51'inci maddesi uyarınca kanun yararına bozulan (masıl istenilmektedir).

Danıştay Başsavcısı: Mevlüt Çetinkaya

Düşüncesi: Davanın 2006 yılına ilişkin yasal defter ve belgelerinin istenilmesine rağmen inceleme elemanına ibraz edilmemesi nedeniyle katma değer vergisi indirimleri reddedilerek yeniden düzenlenen beyan tablosuna göre 2011/3,4,6 dönemleri için tarh edilen katma değer vergilerinin üç katı tutarında kesilen vergi ziyayı cezasına karşı açılan davada; davanın reddine dair verilen Denizli Vergi Mahkemesi Hakimliğinin 22/11/2012 tarih ve E: 2012/455, K: 2012/1059 sayılı kararına karşı yapılmayan itiraz başvurusu üzerine, olayda matrah farkının davalının beyannamelerinden tespit edilmesi nedeniyle vergi ziyayı cezasının üç kat değil, bir kat uygulanması gerektiği nedeniyle itiraz konusu mahkeme kararının kısmen bozulması, kısmen de onanmasına dair verilen ve davalı idarenin karar düzeltme istemi de reddedilerek kesinleşen Denizli Bölge İdare Mahkemesinin 26/03/2013 tarih ve E: 2013/195, K: 2013/276 sayılı kararının; Denizli Vergi Mahkemesi Üyesi Abdullah Mutlu Türker tarafından olayda vergi ziyayı cezasının üç kat olarak uygulanması gerektiği iddiasıyla mahkeme kararının bozulmasına dair kısmının kanun yararına bozulması konusunda Danıştay Başsavcılığını bilgilendiren İt/İt/2013 gün ve 2012/4j5 sayılı yazısı üzerine konu incelendi:

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51'inci maddesinde, "niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade eden" kararların kanun yararına temyiz olunabilmesi belirtilmiştir.

Uyuşmazlık. davanın 2006 yılına ait yasal defter ve belgelerinin istenilmesine rağmen ibraz edilmemesi nedeniyle 2011/3,4 ve 6 dönemleri için tarh edilen katma değer vergileri üzerinden üç kat olarak kesilen vergi ziyayı cezasının, bir katı tutarında mı, yoksa, üç katı tutarında mı uygulanacağına ilişkin bulunmaktadır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 253'üncü maddesinde; bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanların, tuttukları defterlerle, üçüncü kısımda yazılı vesikaları ilgili buldukları yılı izleyen takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmek, 256'ncı maddesinde ise: mükelleflerin muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve kayıtları muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorunda oldukları, aynı kanunun "vergi ziyayı cezası" başlığını taşıyan 344'üncü maddesinin birinci paragrafında da; 341'inci maddede yazılı hallerde vergi ziyama sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesileceği, bu maddenin ikinci fıkrasında ise; vergi ziyasına 359'uncü maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde. bu cezanın üç kat, bu fiillere iştirak edenlere de bir kat uygulanacağı hükme bağlanmıştır.





Sirküler Rapor  **25.08.2014/163-5**

Davacının katma değer vergisi indiriminden yararlanabilmesi için. indirim konusu yapılan verginin yüklenildiğinin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 ve 34'üncü maddelerinde öngörüldüğü şekilde belgelendirilmesi ve davacı adına, indirim konusu yapılan vergilerin gerçekten yüklenildiğinin defter ve belgelerin ibrazı suretiyle kanıtlanması gerekmektedir.

Olayda, Davanın 2006 yılına ait yasal defter ve belgelerini mücbir sebep olmaksızın incelemeye ibraz etmemesi, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin ikinci fıkrasına göre gizleme fiilini oluşturduğundan, aynı kanunun 341 'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre üç kat vergi ziyai cezasının uygulanmasını gerektirmekte olup, ihtilafli dönemlere ilişkin olarak ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararını, verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası uygulanması gerektiği nedeniyle kısmen bozan Bölge İdare Mahkemesinin, kısmen bozmaya ilişkin kısmında hukuka uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, Denizli Vergi Mahkemesinin 22/11/2012 gün ve E:2012/455, K:2012/1059 sayılı tek hakim kararını kısmen bozan, kısmen de onayan Denizli Bölge idare Mahkemesinin 26/03/2013 gün ve E:2013/1195, K:2013/276 sayılı kararının itirazın kabulüne ilişkin kısmının, 2577 sayılı yasanın 51'ind maddesi uyarınca yürürlükteki hukuka aykırı sonucu ifade ettiğinden kanun yaranna bozulmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Danıştay Tetkik Hakimi: Yavuz ŞEN

Düşüncesi: Davanın 2006 yılına ait yasal defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi sebebiyle katma değer vergisinin indirimlerinin reddi suretiyle yeniden düzenlenen beyan tablosu uyarınca uyumsuzluk konusu dönemler için tarh edilen vergiler üzerinden dava konusu vergi ziyai cezalarının kesildiği, uyumsuzluğun şu aşamada tarh edilen katma değer

vergiyi üzerinden üç kat olarak kesilen vergi ziyai cezasının, bir katı tutarında mı, yoksa, üç katı tutarında mı uygulanacağına ilişkin olduğu, davacı tarafından defter ve belgelerin muhasebeciden alınmadığı için ibraz edilemediği ileri sürülmüş ise de defter ve belge saklama ve ibraz yükümlülüğü olan ve ispat yükü kendisine düşen davacı tarafından mücbir sebebin varlığına dair hukuken itibar edilebilecek herhangi bir belge ibraz edilmediği anlaşılmış olup, bu durumda, Davanın yasal defter ve belgelerini mücbir sebep olmaksızın incelemeye ibraz etmemesi. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesine göre gizleme fiilini oluşturduğundan, aynı kanunun 341 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre üç kat vergi ziyai cezasının uygulanmasını gerektirmekte olup, ihtilafli dönemlere ilişkin olarak ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararını, verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası uygulanması gerektiği nedeniyle kısmen bozan Bölge İdare Mahkemesinin, kısmen bozmaya ilişkin kısmında hukuka uyarlık





görülmediğinden kanun yararına temyiz isteminin kabulü gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü:

Davanın 2006 yılına ilişkin yasal defter ve belgelerinin istenilmesine rağmen inceleme elemanına ibraz edilmemesi nedeniyle katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle yeniden düzenlenen beyan tablosu uyarınca 20011/3, 4 ve 6 ncı dönemleri için tarh edilen katma değer vergisinin üç katı tutarında kesilen vergi ziyayı cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden Denizli Vergi Mahkemesi Hakimliği kararının vergi ziyayı cezasının üç katı değil, bir kat uygulanması gerektiği gerekçesiyle bozulmasına karar veren Denizli Bölge İdare Mahkemesinin kararının Danıştay Başsavcılığı tarafından kanun yararına bozulması istenilmektedir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51 inci maddesinde, Bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştayca ilk derece mahkemesi olarak verilir temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabileceği belirtilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3 üncü maddesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu belirtilmiş olup, Kanunun 30 uncu maddesinin ikinci fıkrasının 3 üncü bendinde de; bu Kanuna göre mecburi olan defter ve belgelerin hepsinin veya bir kısmının vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi hali re'sen takdir nedeni olarak sayılmış, Kanunun 13 üncü maddesinin 2 nci bendinde; vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler mücbir sebep olarak kabul edilmiştir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 253 üncü maddesinde, bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanların, tuttukları defterlerle, üçüncü kısımda yazılı vesikaları ilgili buldukları yılı izleyen takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmek zorunda olduğu, 256 ncı maddesinde mükelleflerin muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve kayıtları muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arzetmek zorunda olduğu, 359 uncu maddesinin (a) bendinin 2 nolu alt bendinde ise, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananların kaçakçılık fiilini işledikleri, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır. Aynı Kanunun





341 inci maddesinde, vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder şeklinde tanımlanmış, 344 üncü maddesinde ise, 341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesileceği, vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın üç kat olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Davanın 2006 yılına ait yasal defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi sebebiyle katma değer vergisinin indirimlerinin reddi suretiyle yeniden düzenlenen beyan tablosu uyarınca uyumsuzluk konusu dönemler için tarh edilen vergi üzerinden dava konusu vergi ziyai cezasının kesildiği, uyumsuzluğun şu aşamada tarh edilen katma değer vergisi üzerinden üç kat olarak kesilen vergi ziyai cezasının, bir katı tutarında mı, yoksa, üç katı tutarında mı uygulanacağına ilişkin olduğu, davacı tarafından defter ve **BELGELERİN MUHASEBECİDEN ALINAMADIĞI İÇİN İBRAZ EDİLEMEDİĞİ İLERİ SÜRÜLMÜŞ İSE DE** defter ve belgeleri saklama ve ibraz yükümlülüğü olan ve ispat yükü kendisine düşen davacı tarafından mücbir sebebin varlığına dair hukuken itibar edilebilecek herhangi bir belge ibraz edilmediği anlaşılmıştır.

Bu durumda, Davacının yasal defter ve belgelerini mücbir sebep olmaksızın incelemeye ibraz etmemesi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesine göre gizleme fiilini oluşturduğundan, aynı kanunun 341 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre üç kat vergi ziyai cezasının uygulanmasını gerektirmekte olup, ihtilafli dönemlere ilişkin olarak ziyaa uğratan verginin üç katı tutarında kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararını, verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası uygulanması gerektiği nedeniyle kısmen bozan Bölge İdare Mahkemesinin, kısmen bozmaya ilişkin kısmında hukuka uyarlılık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, Danıştay Başsavcılığının kanun yararına temyiz isteminin kabulüyle. Denizli Bölge İdare Mahkemesinin 26/03/2014 3 gün ve E:2013/195, K:2013/276 sayılı kararının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51. maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün sonuçlarına etkili olmamak koşulu ile bozulmasına, kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığı ilc Danıştay Başsavcılığı'na gönderilmesine ve Resmi Gazete'de yayınlanmasına, 29/04/2014 gününde oybirliğiyle karar verildi.

