



## **TASDİK ETTİRİLDİĞİ İSPALANAMAYAN DEFTERLERİN İBRAZ EDİLMEMESİ NEDENİYLE KESİLEN ÖZEL USULSUZLUK CEZASININ KANUN YARARINA BOZULMASINA İLİŞKİN KARAR YAYIMLANDI**

### **ÖZET**

*Danıştay Üçüncü Daire Başkanlığının 30.09.2011 Tarih, E: 2011/1610, K: 2011/5355 sayılı Kanun Yararına Bozma kararında, noter tarafından tasdikli yevmiye defteri ile alış ve satış faturalarını incelemeye sunan davacının envanter defteri ve defteri kebiri ibraz etmemesi nedeniyle 213 sayılı Yasanın Mükerrer 355'inci maddesi uyarınca kesilen usulsüzlük cezasını onayan Bölge İdare Mahkemesi'nin kararı; bilanço esasında tutulması zorunlu olan ve tasdikine ilişkin tarh dosyasında bilgi bulunmayan bu defterlerin tutulmadığı, tutulmayan envanter defterinin ve defteri kebirin ibraz yükümlülüğünü yerine getiremeyeceği açık olan davacının işlediği fiilin 213 sayılı Yasanın 352'nci maddesi uyarınca birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmesi karşısında, söz konusu defterlerin ibraz edilmediğinden bahisle kesilen özel usulsüzlük cezasında yasaya uygunluk görülmediğinden, özel usulsüzlük cezasına karşı açılan davayı reddeden Adana Bölge İdare Mahkemesinin 28.4.2010 gün ve E:2010/1667, K:2010/1941 sayılı kararının, Kanun yararına bozulmasına 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 verilip 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.”

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 253 üncü maddesinde, bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanların, tuttıkları defterlerle Vergi Usul Kanunu'nun üçüncü kısmında yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecbur oldukları; aynı kanunun 256 ncı maddesinde de muhafaza edilmek zorunda olan her türlü defter, belge ve karneler ile verilmesi bulunan bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifrelerin **muhafaza süresi içerisinde** yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz edilmesinin zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, ibrazı zorunlu olan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355 inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir. Defterlerin ibraz edilememesi halinde özel usulsüzlük cezasının kesilebilmesi, defter tutma ve muhafaza etme koşullarının varlığına bağlıdır. Dolayısıyla, usulüne uygun olarak onaylatılmayan ve tutulmayan bir defterin ibraz edilmesi de mümkün değildir. Bu durumda, özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren ibraz etmeme eyleminin işlenip tamamlanmasından söz edilemeyecektir. Bu durumda sadece ve sadece 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 352/1-2 uyarınca birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

Danıştay Üçüncü Dairesi Başkanlığı'nca da ***noter tarafından tasdikli yevmiye defteri ile alış ve satış faturalarını incelemeye sunan davacının envanter defteri ve defteri kebiri ibraz etmemesi nedeniyle 213 sayılı Yasanın Mükerrer 355'inci maddesi uyarınca kesilen ve Bölge İdare Mahkemesince onanan özel usulsüzlük cezası ,hukuka uygun bulunmamıştır.***





25 Kasım 2011 tarihli ve 28124 sayılı Resmi Gazetede Danıştay Üçüncü Daire Başkanlığının **30.09.2011 Tarih, E: 2011/1610, K: 2011/5355** sayılı Kanun Yararına Bozma kararında aşağıdaki hüküm yer almıştır.

*213 sayılı Vergi Usul Kanununun 172'nci maddesinde, bu Kanun esaslarına göre defter tutmaya mecbur olan gerçek ve tüzel kişiler; 182'nci maddesinde de bilanço esasında tutulması gereken defterler sayılmış, bu Kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olmasının, usulsüzlük fiili olduğu ve birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirdiği Yasanın 351'inci maddesinde hükme bağlanmıştır.*

*213 sayılı Yasanın 253'üncü maddesinde, bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanların, tuttıkları defterleri ilgili buldukları yılı takibeden takvim yılı başından itibaren beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecbur oldukları, aynı Kanunun 256'ncı maddesinde de, mükelleflerin muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve sayılan diğer kayıtların muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve incelemeye sunmak zorunda oldukları kurala bağlanmış, Yasanın Mükerrer 355'inci maddesinde, 256'ncı maddede yer alan zorunluluklara uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesilmesi öngörülmüştür.*

*Defterlerin ibraz yükümlülüğünün yerine getirilebilmesi, defter tutma ve muhafaza etme koşullarının varlığına bağlı olup, bu koşullar bulunmadıkça özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren ibraz etmeme eyleminin işlenip tamamlanmasından söz edilemez. Nitekim yasa koyucu defterlerin hiç tutulmaması eyleminin yaptırımını 213 sayılı Yasanın 351'inci maddesinde ayrıca düzenlemiştir.*

*Davalı idarenin 25.3.2009 günlü yazısıyla 2008 yılına ilişkin defter ve belgelerinin ibrazının istenmesi üzerine, noter tarafından tasdikli yevmiye defteri ile alış ve satış faturalarını incelemeye sunan davacının envanter defteri ve defteri kebirini ibraz etmemesi nedeniyle 213 sayılı Yasanın Mükerrer 355'inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Bilanço esasında tutulması zorunlu olan ve tasdikine ilişkin tarh dosyasında bilgi bulunmayan bu defterlerin tutulmadığı taraflar*





*arasında tartışmasız olup, tutulmayan envanter defterinin ve defteri kebirin ibraz yükümlülüğünü yerine getiremeyeceği açık olan davacının işlediği fiilin 213 sayılı Yasanın 352'nci maddesi uyarınca birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmesi karşısında, söz konusu defterlerin ibraz edilmediğinden bahisle kesilen özel usulsüzlük cezasında yasaya uygunluk görülmemiştir.*

*Açıklanan nedenlerle Danıştay Başsavcısının temyiz isteminin kabulü ile Adana Bölge İdare Mahkemesinin 28.4.2010 gün ve E:2010/1667, K:2010/1941 sayılı kararının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51'inci maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak üzere bozulmasına, kararın bir örneğinin Maliye Bakanlığı ile Danıştay Başsavcılığına gönderilmesine ve Resmî Gazete'de yayımlanmasına, 30.9.2011 gününde oybirliğiyle karar verildi.*

Söz konusu Karar bu Sirkülerimize eklenmiştir.

**Saygılarımızla...**





**26 Kasım 2011, Cumartesi**

**Sayı : 28124**

**Danıştay Üçüncü Daire Başkanlığından:**

**Esas No** : 2011/1610

**Karar No** : 2011/5355

**Kanun Yararına Temyiz Eden** : Danıştay Başsavcısı

**Davacı**: Barış Petrol Madeni Yağlar Otomotiv Tekstil Turizm İnşaat Nakliye İmalat Taahhüt Pazarlama İthalat İhracat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi

**Vekili** : Av. Hülya CEYLAN-Reşatbey Mah. 9.Sokak Sevilir Apt. (Müze Karşısı) K:4 D:15-Seyhan-ADANA

**Karşı Taraf**: Vergi Dairesi Başkanlığı-ADANA

**İstemin Özeti** : Davacı şirketin 2008 yılına ait envanter defteri ve defteri kebirini incelemeye ibraz etmemesi nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 355'inci maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasını; yasal defterlerin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi, usulüne uygun olarak tasdik ettirilip tutulan defterlerin varlığı halinde mümkün olup, 2008 yılında envanter defteri ve defteri kebir tuttuğuna dair hakkında bir tespit bulunmayan davacı şirket adına defter tutmama eylemi için birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi gerekirken, özel usulsüzlük cezası kesilmesinde yasaya uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle kaldıran Adana 2. Vergi Mahkemesinin 19.1.2010 gün ve E:2009/1190, K:2010/56 sayılı kararına karşı davalı idare tarafından yapılan itirazı kısmen kabul ederek, muhafaza süresi içinde olmak üzere inceleme elemanınca yapılan tebligata rağmen yasal defter ve belgelerin mazeretsiz olarak ibraz edilmemesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilebileceği, vergi mahkemesinin ibraz edilmeyen defterlerin hiç tutulmamış olması halinde usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği yolundaki yargısı, defterlerini tutan mükelleflerin aynı eylem nedeniyle daha ağır ceza ile karşı karşıya kalmasına yol açacağından, hakkaniyete uygun düşmediği, bu durumda ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde özel usulsüzlük cezası kesileceğinin duyurulduğu yazılı bildirim karşın verilen sürede ilgili defterlerini incelemeye ibraz etmeyen davacı adına özel usulsüzlük cezası kesilmesinde yasaya aykırılık bulunmadığı ancak, cezanın 5904 sayılı Yasa ile belirlenen 1.000 TL ceza miktarını aşan kısmın kaldırılmasının hukuka uygun düşeceği gerekçesiyle cezanın 1.000 TL' ya isabet eden kısmını kaldıran, bu miktarı aşan kısmı yönünden itirazı reddeden Adana Bölge İdare Mahkemesinin 28.4.2010 gün ve E:2010/1667, K:2010/1941 sayılı kararının; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Defter Tutma" başlıklı İkinci Kısımında yer alan 171'inci maddesinde mükelleflerin, bu Kanuna göre tutacakları defterleri, vergi uygulaması bakımından, maddede sayılan maksatları sağlayacak şekilde tutacaklarının hükme bağlandığı, aynı Kanunun 253'üncü maddesi ile de tutulan defterlerin muhafaza edilmesi mecburiyeti getirildiği, 213 sayılı Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257 nci maddelerinde





yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan 1'inci sınıf tüccarlar hakkında maddede belirtilen tutarda özel usulsüzlük cezası kesileceğinin belirtildiği, atıf yapılan 256'ncı maddede de, mükelleflerin, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve sayılan diğer kayıtların muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz etme zorunluluğunun getirildiği, dava konusu olayda, davacı şirketin 2008 yılı defter ve belgelerinin incelenmek üzere istenmesine rağmen envanter ve defter-i kebirin ibraz edilmemesi üzerine özel usulsüzlük cezası kesildiği, ancak defter ve belge ibraz etmeme nedeniyle özel usulsüzlük cezasına dayanak oluşturan ibraz zorunluluğunun yerine getirilmesi için defter tutma ve muhafaza etme koşullarının gerçekleşmiş olması yani, "defter ve belge ibraz etmeme" fiilinin gerçekleşmesi için öncelikle, defter tutma ve bu defterleri muhafaza etme halinin gerçekleşmesi gerektiği, nitekim Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinin (a) fıkrasının son paragrafında; "varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir" denilmek suretiyle usulüne uygun olarak tutulan ve defter ve belgelerin ibraz edilmeme halinin kaçakçılık suçunu oluşturduğu kabul edilmiş olmakla, defter ve belgelerin hiç tutulmaması halinin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 352'nci maddesi uyarınca 1'inci derece usulsüzlük cezasını gerektirmesi karşısında; hiç tutulmayan defterlerin ibraz edilmemesi nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilmesinde mevzuata uygunluk görülmediği ileri sürülerek Danıştay Başsavcısı tarafından kanun yararına bozulması istenmiştir.

#### TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince Danıştay Başsavcısı tarafından kanun yararına temyiz edilen Adana Bölge İdare Mahkemesinin 28.4.2010 gün ve E:2010/1667, K:2010/1941 sayılı kararı incelendikten ve Tetkik Hakimi Pelin Akça'nın açıklamaları dinlendikten sonra işin gereği görüşülüp düşünüldü:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 172'nci maddesinde, bu Kanun esaslarına göre defter tutmaya mecbur olan gerçek ve tüzel kişiler; 182'nci maddesinde de bilanço esasında tutulması gereken defterler sayılmış, bu Kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olmasının, usulsüzlük fiili olduğu ve birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirdiği Yasanın 351'inci maddesinde hükme bağlanmıştır.

213 sayılı Yasanın 253'üncü maddesinde, bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanların, tuttukları defterleri ilgili buldukları yılı takibeden takvim yılı başından itibaren beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecbur oldukları, aynı Kanunun 256'ncı maddesinde de, mükelleflerin muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve sayılan diğer kayıtların muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve incelemeye sunmak zorunda buldukları kurala bağlanmış, Yasanın Mükerrer 355'inci





maddesinde, 256'ncı maddede yer alan zorunluluklara uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesilmesi öngörülmüştür.

Defterlerin ibraz yükümlülüğünün yerine getirilebilmesi, defter tutma ve muhafaza etme koşullarının varlığına bağlı olup, bu koşullar bulunmadıkça özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren ibraz etmeme eyleminin işlenip tamamlanmasından söz edilemez. Nitekim yasa koyucu defterlerin hiç tutulmaması eyleminin yaptırımını 213 sayılı Yasanın 351'inci maddesinde ayrıca düzenlemiştir.

Davalı idarenin 25.3.2009 günlü yazısıyla 2008 yılına ilişkin defter ve belgelerinin ibrazının istenmesi üzerine, noter tarafından tasdikli yevmiye defteri ile alış ve satış faturalarını incelemeye sunan davacının envanter defteri ve defteri kebirini ibraz etmemesi nedeniyle 213 sayılı Yasanın Mükerrer 355'inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Bilanço esasında tutulması zorunlu olan ve tasdikine ilişkin tarh dosyasında bilgi bulunmayan bu defterlerin tutulmadığı taraflar arasında tartışmasız olup, tutulmayan envanter defterinin ve defteri kebirinin ibraz yükümlülüğünü yerine getiremeyeceği açık olan davacının işlediği fiilin 213 sayılı Yasanın 352'nci maddesi uyarınca birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmesi karşısında, söz konusu defterlerin ibraz edilmediğinden bahisle kesilen özel usulsüzlük cezasında yasaya uygunluk görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle Danıştay Başsavcısının temyiz isteminin kabulü ile Adana Bölge İdare Mahkemesinin 28.4.2010 gün ve E:2010/1667, K:2010/1941 sayılı kararının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51'inci maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak üzere bozulmasına, kararın bir örneğinin Maliye Bakanlığı ile Danıştay Başsavcılığına gönderilmesine ve Resmî Gazete'de yayımlanmasına, 30.9.2011 gününde oybirliğiyle karar verildi.

