

Danıştay Dördüncü Daire Başkanlığından:

Esas No: 2012/4859

Karar No: 2016/2845

Kanun Yararına Temyiz Eden: Danıştay Başsavcılığı

Davacı : Denizli 1 Sulh Hukuk Mahkemesi Satış Müdürlüğü'ne
İzafeten İzale-i Şuyuu Satış Müdürlüğü

Vekili : Av. Salih Erbeyin
Doktorlar Cad. Konak İş Merkezi K:4/405 DENİZLİ

Karşı Taraf: Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı

İstem Özet: Davacı tarafından yapılan ihalede, gayrimenkulün satış bedeli üzerinden % 18 oranında katma değer vergisi hesaplanıp ödenmesi gerekirken % 1 oranında ödendiği iddiasıyla 2008/3 dönemi için adına salınan katma değer vergisi ile tekerrür hükümleri uygulanarak kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. Denizli Vergi Mahkemesinin 30.11.2010 günlü ve E:2010/767, K:2010/997 sayılı kararıyla; Denizli 1. Sulh Hukuk Mahkemesi İzale-i Şuyu Satış Memurluğu'nun, ihale yoluyla satışını gerçekleştirdiği taşınmaza ait katma değer vergisinin satış tarihinde eksik hesaplandığı ve dava konusu fark verginin davacı satış memurluğu adına tarh edildiği anlaşılmış olup, dava konusu ihbarnamenin, izale-i şuyu satış memurunun bağlı olduğu idare konumunda olan Adalet Bakanlığı adına düzenlenmesi gerekirken, ilgili Bakanlık yerine bu Bakanlığın memuru konumunda olan satış memurluğu adına düzenlenmesinde hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle davanın kabulüne, dava konusu ihbarnamenin iptaline karar verilmiştir. Davalı İdarenin itiraz başvurusu üzerine, Denizli Bölge İdare Mahkemesinin 15.9.2011 günlü ve E:2011/61, K:2011/470 sayılı kararıyla; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 40 ncı maddesi gereğince sürekli beyanname veren yükümlüler dışında kaldığı anlaşılan icra dairelerinin, müzayede mahallerinde yaptıkları satışlar dolayısıyla alıcılardan satış bedelinin yanında bu satış bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin de tahsilinden ve ilgili vergi dairesine yatırmalarından sorumlu oldukları, arsa vasıflı gayrimenkulün satışına ilişkin katma değer vergisi beyannamesinde, satılan taşınmazın mesken olarak belirtildiği ve bu nedenle katma değer vergisinin % 18 yerine % 1 oranında beyan edilip ödendiğinin bildirildiği, bunun üzerine inceleme elemanınca düzenlenen raporda eksik beyan edildiği anlaşılan katma değer vergisinin ikmalen tarh edilerek İzale-i Şuyu Satış Müdürlüğü'nden istenmesinde yasal isabetsizlik bulunmadığı gerekçesiyle itiraz

isteminin kabulüyle itiraz konusu Vergi Mahkemesi kararının bozularak davanın reddine karar verilmiştir. Davacının karar düzeltme isteminin Denizli Bölge İdare Mahkemesinin 6.2.2012 günlü ve E:2011/754, K:2012/67 sayılı kararıyla reddi üzerine Denizli Bölge İdare Mahkemesinin 15.9.2011 günlü ve E:2011/61, K:2011/470 sayılı kararının 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51 inci maddesi uyarınca kanun yararına bozulması istenilmektedir.

Danıştay Başsavcısı: Turgut CANDAN

Düşüncesi: Davacı Denizli Vinci Sulh Hukuk Mahkemesi Satış Müdürlüğü adına yapılan tarhiyatı kaldıran Denizli Vergi Mahkemesinin 30.11.2010 günlü ve E:2010/767, K:2010/997 sayılı tek hakimce verilen kararını bozarak, davanın reddine karar veren Denizli Bölge İdare Mahkemesinin 15.9.2011 günlü ve E:2011/61, K:2011/470 sayılı kararının hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek kanun yararına bozulması konusunda Başsavcılığımızı bilgilendiren dilekçe üzerine, konu incelendi:

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "Kanun yararına bozma" başlıklı 51' inci maddesinde, bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştay'ca ilk derece mahkemesi olarak verilip, temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenlerin, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabileceği, temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde kararın kanun yararına bozulacağı, bu bozma kararının daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmayacağı hükme bağlanmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1 'inci maddesinin Vinci fıkrasının 3'üncü bendinin (d) alt bendinde, müzayede mahallerinde yapılan satışların katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Kanun'un 40' ıncı maddesinin 5 numaralı fıkrasında ise " Maliye Bakanlığı, bu Kanunun 17' nci maddesinin V inci fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara sadece vergiye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemler için beyanname verilmeye, beyanname yerine kaim olmak üzere işleme esas olan belgeleri kabul etmeye, bu mükelleflere ait verginin beyan ve ödeme zamanı ile tahsiline ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." hükmüne yer verilmiştir.

2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun Vinci maddesinde; her asliye mahkemesinin yargı çevresinde yeteri kadar icra dairesi bulunacağı; her icra dairesinde Adalet Bakanlığınca atanacak bir icra memuru ile yeteri kadar yardımcı ve mahallince atanacak katip, mübaşir ve

sair müstahdemler bulunacağı; icra memuru oimayan yerlerde bu vazifenin mahkeme başkatipleri tarafından görüleceği; adalet teşkilatının sulh mahkemesinden ibaret olduğu yerlerde, Adalet Bakanlığının bu mahkemelere, görmeye yetkili olduğu işlerde icra yetkisini de verebileceği; bu takdirde, icra memuruna ait görev ve yetkilerin mahkeme başkatiibi, yokluğu halinde zabıt katibi tarafından yerine getirileceği yolunda yer alan düzenlemelere göre; icra ve satış memurları, Adalet Bakanlığına bağlı memur konumunda olduğundan, bu kişilerin vergiyle ilgili ödevlerini yerine getirmemesinden ya da eksik yerine getirmesinden dolayı eksik vergi alınması durumunda, bu verginin, ilgili müdürlüklerin bağlı bulunduğu kamu tüzel kişisi olan Adalet Bakanlığı'ndan istenilmesi gerekmektedir.

Olayda, Denizli 1'inci Sulh Hukuk Mahkemesi Satış Müdürlüğü tarafından yapılan taşınmaz satışı nedeniyle katma değer vergisinin eksik hesaplandığı ileri sürülerek, davacı satış müdürlüğü adına tarhiyat yapılmıştır. Davacının bağlı bulunduğu kamu tüzel kişisi olan Adalet Bakanlığı yerine, anılan Bakanlığın memuru konumunda olan ve ayrı bir tüzel kişiliği ve bütçesi bulunmayan satış müdürlüğü adına tarhiyat yapılması ve bu tarhiyatı kaldıran Mahkeme kararının bozularak davanın reddine karar verilmesi hukuka uygun bulunmamaktadır.

Davacı tarafından, 2004 sayılı İcra ve iflas Kanunu'nun 5'inci maddesinde düzenlenen " icra ve iflas dairesi görevlilerinin kusurlarından doğan tazminat davalarının ancak idare aleyhine açılabilceği" yolundaki hüküm de iddialarına hukuki dayanak olarak gösterilmekte ise de; anılan düzenleme İcra ve İflas Kanunu'nun uygulanması sırasında görevlilerinin asli görevleriyle ilgili kusurlarından doğan tazminat davalarına ilişkin olup; bu hükmün,kendi özel kanunu olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre gerçekleştirilecek olan vergi tarhiyatına karşı açılacak davalarda uygulanması mümkün değildir.

Açıklanan nedenlerle, yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade eden Denizli Bölge İdare Mahkemesinin 15.9.2011 günlü ve E:2011/61, K:2011/470 sayılı kararının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51 inci maddesi uyarınca kanun yararına bozulmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Danıştay Tetkik Hakimi: Yavuz ŞEN

Düşüncesi: Müzayede mahallerinde yapılan satışlar katma değer vergisinin konusuna girmekle birlikte, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 699 uncu maddesi uyarınca Mahkemelerde açık artırma ile satışına hükmolunan paylı malların satışında izale-i

şuyu satış müdürlüklerinin, katma değer vergisinin mükellefi olarak sayılmadığı gibi, verginin ödenmesinden sorumlu tutulacağına ilişkin yasal bir düzenleme de bulunmadığı, bu durumda, verginin mükellefi veya sorumlusu olmayan davacı izale-i şuyu satış müdürlüğü adına salınan dava konusu vergi ziyayı cezalı katma değer vergisinde hukuka uyarlık görülmediği, bu nedenle, davacının müzayede mahallerinde yaptıkları satışlar dolayısıyla alıcılardan satış bedelinin yanında bu satış bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin de tahsilinden ve ilgili vergi dairesine yatırmalarından sorumlu olduğu gerekçesiyle itiraz konusu Vergi Mahkemesi kararını bozan ve davanın reddine karar veren Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmediğinden kanun yararına temyiz isteminin kabulü gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü:

Davacı tarafından yapılan ihalede, gayrimenkulün satış bedeli üzerinden % 18 oranında katma değer vergisi hesaplanıp ödenmesi gerekirken % 1 oranında ödendiği iddiasıyla 2008/3 dönemi için adına salınan katma değer vergisi ile tekerrür hükümleri uygulanarak kesilen vergi ziyayı cezasının kaldırılmasına karar veren Denizli Vergi Mahkemesi kararını bozarak davanın reddine karar veren Denizli Bölge İdare Mahkemesi kararının Danıştay Başsavcılığı tarafından kanun yararına bozulması istenilmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler" başlıklı 1 inci maddesinin olay tarihinde yürürlükte olan haliyle 3/(d) bendinde müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışların katma değer vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Aynı Kanununun 8 inci maddesinde katma değer vergisinin mükellefleri sayılmış, "Vergi Sorumlusu" başlıklı 9 uncu maddesinin 1 inci fıkrasında ise "Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir." hükmü yer almıştır.

Öte yandan, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun paylı mülkiyetin sona ermesine ilişkin olarak "Paylaşma Biçimi" başlıklı 699 uncu maddesinde,"Paylaşma, malın aynen bölüşülmesi veya pazarlık ya da artırımla satılarak bedelinin bölüşülmesi biçiminde gerçekleştirilir.

Paylaşma biçiminde uyuşma sağlanamazsa, paydaşlardan birinin istemi üzerine hakim, malın aynen bölünerek paylaşılmasına, bölünen parçaların değerlerinin birbirine denk düşmemesi halinde eksik değerdeki parçaya para eklenerek denkleştirme sağlanmasına karar verir.

Bölme istemi durum ve koşullara uygun görülmezse ve özellikle paylı malın önemli bir değer kaybına uğramadan bölünmesine olanak yoksa, açık artırmayla satışa hükmolunur. Satışın paydaşlar arasında artırmayla yapılmasına karar verilmesi, bütün paydaşların rızasına bağlıdır." hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda belirtilen Kanun hükümlerine göre, müzayede mahallerinde yapılan satışlar katma değer vergisinin konusuna girmekle birlikte, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 699 uncu maddesi uyarınca Mahkemelerce açık artırmayla satışına hükmolunan paylı malların satışında Sulh Hukuk Mahkemesi Satış Müdürlüğü katma değer vergisinin mükellefi olarak sayılmadığı gibi, verginin ödenmesinden sorumlu tutulacağına ilişkin yasal bir düzenleme de bulunmamaktadır.

Bu durumda, verginin mükellefi veya sorumlusu olmayan davacı müdürlük adına salınan vergi ziyai cezalı katma değer vergisinde hukuka uyarlık bulunmamıştır. Bu nedenle, davacının müzayede mahallerinde yaptıkları satışlar dolayısıyla alıcılardan satış bedelinin yanında bu satış bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin de tahsilinden ve ilgili vergi dairesine yatırmalarından sorumlu olduğu gerekçesiyle itiraz konusu Vergi Mahkemesi kararını bozan ve davanın reddine karar veren Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, Danıştay Başsavcılığının kanun yararına temyiz isteminin kabulü ile Denizli Bölge İdare Mahkemesinin 15.9.2011 günlü ve E:2011/61, K:2011/470 sayılı kararının; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51.maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün sonuçlarına etkili olmamak üzere bozulmasına, kararın birer örneğinin Adalet Bakanlığı ile Danıştay Başsavcılığı'na gönderilmesine, Resmi Gazetede yayımlanmasına 6.6.2016 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

KARŞI OY(X)

Davacı tarafından yapılan ihalede, gayrimenkulün satış bedeli üzerinden % 18 oranında katma değer vergisi hesaplanıp ödenmesi gerekirken % 1 oranında ödendiği iddiasıyla 2008/3 dönemi için adına salınan katma değer vergisi ile tekerrür hükümleri

uygulanarak kesilen vergi zıyayı cezasının kaldırılmasına karar veren Denizli Vergi Mahkemesi Hakimliği kararını bozarak davanın reddine karar veren Denizli Bölge İdare Mahkemesi kararının Danıştay Başsavcılığı tarafından kanun yararına bozulması istenilmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8/1 maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işlemi yapanların katma değer vergisi mükellefi olduğunun belirtildiği, Kanunun olay tarihinde yürürlükte olduğu şekliyle 1/3-d maddesinde, müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışların katma değer vergisine tabi olduğu, Kanunu 23 üncü maddesinin (d) bendinde de, bu yerlerde yapılan satışlarda kesin satış bedelinin verginin matrahını oluşturacağı belirtilmiştir.

Olay tarihinde yürürlükte olan 15 nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 4 üncü maddesinde, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 40 ncı maddesi gereğince sürekli beyanname veren yükümlüler dışında kalan resmi kuruluşlar tarafından, söz konusu satışlar dolayısıyla tahsil edilen katma değer vergisinin yetki alanı içerisinde bulunan vergi dairesine en geç 7 (yedi) gün içinde ödeneceği, ancak tahsilat tutarının 50.000 lirayı aşması halinde bu süre beklenilmeksizin, ertesi gün mesai bitimine kadar ödenmesinin zorunlu olduğu açıklanmış, aynı Tebliğin 5 inci maddesinde de, bu şekilde yapılan satışlarda, satışın herhangi bir sebeple gerçekleşmemesi halinde verginin tahakkuk ettirilmeyeceği belirtilmiştir.

Bu düzenlemeler karşısında, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 40 ncı maddesi gereğince sürekli beyanname veren yükümlüler dışında kaldığı anlaşılan davacının müzayede mahallerinde yaptıkları satışlar dolayısıyla alıcılardan satış bedelinin yanında bu satış bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin de tahsilinden ve yukarıda belirtilen esaslar çerçevesinde ilgili vergi dairesine yatırımlarından sorumlu oldukları anlaşılmaktadır.

Denizli 1. Sulh Hukuk Mahkemesi İzale-i Şuyu Satış Müdürlüğü tarafından yapılan ihalede, gayrimenkulün satış bedeli üzerinden % 18 oranında katma değer vergisi hesaplanıp ödenmesi gerekirken % 1 oranında ödenmesi nedeniyle, davacı adına dava konusu tarhiyatın yapılmıştır. Bu durumda, Adalet Müfettişi tarafından yapılan denetim sırasında, arsa vasıflı gayrimenkulün satışına ilişkin katma değer vergisi beyannamesinde, satılan taşınmazın mesken olarak belirtildiği ve bu nedenle katma değer vergisinin % 18 yerine % 1 oranında beyan edilip ödendiğinin bildirildiği, bunun üzerine inceleme elemanınca düzenlenen raporda eksik beyan edildiği anlaşılan katma değer vergisinin ikmalen tarh edilerek davacıdan istenmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Bu nedenle, itiraz konusu Vergi Mahkemesi kararını bozan ve davanın reddine karar veren Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuka aykırılık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, Danıştay Başsavcılığının kanun yararına temyiz isteminin reddi gerektiği görüşüyle karara katılmıyorum.

Danıştay Dördüncü Daire Başkanlığından:

Esas No: 2014/4451

Karar No: 2016/2209

Kanun Yararına Temyiz Eden: Danıştay Başsavcılığı

Davacı : Hüseyin Tütlüş

Vekili : Av. Uğur Didin

Saltak Mah. Şehit Şükrü Sok. No:15 Doluel Apt. K:3 DENİZLİ

Karşı Taraf: Tavas Vergi Dairesi Başkanlığı - DENİZLİ

İstemin Özeti: İkrazatçılık faaliyetinde bulunduğu ileri sürülen davacı hakkında

düzenlenen inceleme raporu uyarınca bulunan matrah farkı üzerinden 2008/1-3 ve 7-9 dönemleri için salınan geçici vergi, tekerrür hükümleri uygulanara kesilen vergi ziyai cezası ile aynı dönem beyannamelerinin elektronik ortamda kanuni süresi içinde verilmemesi nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355 inci maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. Denizli Vergi Mahkemesi Hakimliğinin 31.5.2013 gün ve E:2012/1313, K:2013/495 sayılı kararıyla; davacının borç para vermek suretiyle faiz geliri elde ettiği ve bu faaliyetini sürekli olarak yaptığı hakkında düzenlenen raporla ortaya konan davacının yaptığı ikrazatçılık faaliyetinden elde ettiği geliri için beyanname vermemesi nedeniyle borçluların ödediklerini beyan ettikleri faiz tutarları esas alınarak hesaplanan geçici vergiler üzerinden bir kat kesilen vergi ziyai cezalarında hukuka aykırılık bulunmadığı, mahsup dönemi geçtiği için geçici vergi asıllarının terkini gerektiği, tekerrüre esas alınan vergi ziyai cezaları için 1.7.2008 tarihinde uzlaşıldığı görülmüş olup, dava konusu vergi ziyai cezalarına konu fiillerin ise 2008 yılında vuku bulunduğu anlaşıldığından, ilk cezaların kesinleştiği tarihle aynı yılda vuku bulan fiiller nedeniyle tekerrür hükümlerinin uygulanmasında hukuka uyarlık görülmediği, geçmişe yönelik olarak mükellefiyet tesis ettirmek suretiyle beyannamelerin elektronik ortamda verilmediğinden bahisle ceza kesilmesine olanak bulunmadığından kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle davanın kısmen reddine, kısmen kabulüne karar verilmiştir. Davacının itiraz başvurusu üzerine, Denizli Bölge İdare Mahkemesinin 13.11.2013 gün ve E:2013/1267, K:2013/1207 sayılı kararıyla; dava konusu 2008/1-3, 7-9. dönemlerine ilişkin olarak tarh edilen geçici vergiler ve 2008/1-3 dönemine ait vergi ziyai cezasının tekerrür hükmü uygulanan kısmı ile kesilen özel usulsüzlük cezaları yönünden davayı kabul eden mahkeme kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte

görülmediği, tekrerrü esas alınan vergi ziyayı cezaları için 1.7.2008 tarihinde uzlaşıldığı, 2008/7-9 dönemine ilişkin vergi ziyayı cezasına konu fiil beyannamenin verilmemesi olup, ilgili dönem beyannamesinin takip eden ikinci ay içinde verilmesi gerektiği, dolayısıyla cezaların kesinleştiği tarihten sonraki bir tarihte vuku bulduğundan tekerrür hükümlerinin uygulanmasında hukuka aykırılık bulunmadığı ve vergi ziyayı cezasının tekrerrüye isabet kısmının kaldırılması yönündeki mahkeme kararında hukuki isabet görülmediği gerekçesiyle davalı İdarenin itiraz isteminin kısmen kabulüyle itiraz konusu Vergi Mahkemesi kararının 2008/1-3, 7-9. dönemlerine ilişkin olarak tarh edilen geçici vergiler ve 2008/1-3. dönemine ait vergi ziyayı cezasının tekerrür hükmü uygulanan kısmı ile kesilen özel usulsüzlük cezalarına ilişkin kısmının onanmasına, 2008/7-9 dönemine ilişkin vergi ziyayı cezasına tekerrür hükümleri uygulanarak kesilen cezanın kaldırılmasına ilişkin kısmının bozulmasına ve bu kısım yönünden davanın reddine karar verilmiştir. Karar düzeltme isteminin reddi üzerine kesinleşen Denizli Bölge İdare Mahkemesinin 13.11.2013 gün ve E:2013/1267, K:2013/1207 sayılı kararının bozmaya ilişkin kısmının 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51 inci maddesi uyarınca kanun yararına bozulması istenilmektedir.

Danıştay Başsavcısı: Mevlüt ÇETİNKAYA

Düşüncesi: Davacı adına düzenlenen 5.9.2012 tarih ve 1213/62 sayılı inceleme raporuna dayanılarak 2008 yılının Ocak-Mart , Temmuz- Eylül dönemleri için resen tarh edilen vergi ziyayı cezalı geçici gelir vergileri ile 2008 yılına ilişkin olarak 213 sayılı Kanunun mükerrer 355'inci maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle açılan davada, geçici gelir vergisi ve kesilen özel usulsüzlük cezası ile vergi ziyayı cezasının tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle artırılan kısmını kaldırarak, vergi ziyayı cezalarını ise bir kat üzerinden onayan Denizli Vergi Mahkemesinin 31.5.2013 gün ve E:2012/1313, K:2013/495 sayılı kararının iptale ilişkin hüküm fıkrasının, 2008 yılının Temmuz- Eylül dönemlerine ilişkin vergi ziyayı cezasına tekerrür hükümleri uygulanarak kesilen cezanın kaldırılmasına dair hüküm fıkrası yönünden bozarak, davanın buna ilişkin kısmını reddeden, diğer hüküm fıkraları yönünden ise mahkeme kararını onayarak itirazı kısmen kabul eden Denizli Bölge İdare Mahkemesinin 13.11.2013 gün ve E:2013/1267 K:2013/1207 sayılı kararının bozmaya ilişkin hüküm fıkrasının hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek vergi mahkemesi üyesi tarafından kanun yararına bozulmasının istenmesi üzerine dava dosyası incelendi.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 339 uncu maddesinde, vergi ziyayına sebebiyet

vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyası cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanacağı kurala bağlanmıştır.

Söz konusu düzenlemenin Anayasaya aykırı olduğu ileri sürülerek yapılan itiraz sonucu verilen Anayasa Mahkemesinin 20.5.2010 günlü E:2009/51, K:2010/73 sayılı kararıyla; hukuka aykırı bir eylemin tekerrürü halinde verilecek cezanın artırılması, daha önce verilen cezanın ıslah edici olmadığı ve failin suç işleme konusundaki ısrarının daha ağır bir cezayı gerektirdiği düşüncesinden doğduğu, bununla birlikte, faile tekerrür nedeniyle daha ağır bir ceza verilebilmesi, bir başka deyişle failin ıslah olmadığı ve suç işleme konusundaki ısrarının ortaya konulabilmesi için, hukuka aykırı bir eylemi failin birden çok kere gerçekleştirmiş olması tek başına yeterli olmayıp, tekerrüre esas alınan eylemi nedeniyle daha önce cezalandırılmış olmasına rağmen, bu tarihten sonra aynı eylemde tekrar bulunmuş olması gerektiği, belirli bir kesinlik içinde yasada hangi eyleme hangi hukuksal yaptırımın bağlandığının bireyler tarafından bilinmesi ve eylemlerin sonuçlarının öngörülebilmesi gerektiğinden, hukuka aykırı bir eylemde bulunduğu tarih itibarıyla hakkında daha önce verilen bir ceza bulunmayan kişinin daha sonraki bir tarihte almış olduğu bir cezanın esas alınarak ve tekerrür hükümleri uygulanarak cezasının artırılmasının hukuk devleti ilkesine uygun bulunmadığı, suçu işlediği tarihte henüz mükerrer olarak kabulü mümkün olmayan eylem nedeniyle kişiye tekerrür hükümlerinin uygulanması, suç ve cezaların yasallığı ilkesine de aykırılık oluşturacağı, vergi ziyası cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyası cezası ya da tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda cezalarda artırımı uygulanacağını öngören kuralda ise tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin her halde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiğinin tabii olduğu, bu nedenle anılan hükmün suç ve cezaların yasallığı ilkesine aykırı olduğundan söz edilemeyeceği gerekçelerine yer verilerek istem reddedilmiştir.

Bu durumda, tekerrür hükmü sebebiyle cezanın artırımlı uygulanabilmesi için, tekerrüre esas alınacak sonraki eylemin, daha önce işlenmiş bir fiil için kesilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

Dosyanın incelenmesinden; davacı tarafından 2003-2006 yıllarına ilişkin olarak

tarhiyat öncesi uzlaşma isteminde bulunulması üzerine 1.7.2008 tarihli tutanakla vergi ziyai cezalarında uzlaşıldığı ve 31.7.2008 tarihli tahakkuk fişlerinin düzenlendiği, tekrerrür nedeniyle artırılan vergi ziyai cezalarının ise, 2008 yılının (Temmuz - Eylül) dönemine ilişkin gelir geçici vergisi nedeniyle kesildiği anlaşılmış olup, idare ile uzlaşarak 31.7.2008 tarihinde kesinleşen cezaların ancak, 1.1.2009 tarihinden sonra gerçekleşen eylemler için tekrerrür hükümlerinin uygulanmasında esas alınması mümkün olduğundan, 2008 yılının (Temmuz - Eylül) döneminde gerçekleşmiş bir fiil için aynı yıl içinde kesinleşen ceza esas alınarak tekrerrür hükümlerinin uygulanmasında hukuka uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, Denizli Bölge İdare Mahkemesinin 13.11.2013 gün ve E:2013/1267, K:2013/1207 sayılı kararının 2008 yılı (Temmuz - Eylül) dönemine ilişkin vergi ziyai cezasına tekrerrür hükümleri uygulanarak kesilen cezayı kaldıran mahkeme kararını söz konusu hüküm fıkrası yönünden bozarak davanın bu yönden reddine ilişkin kısmının 2577 sayılı Kanununun 51'inci maddesi uyarınca yürürlükteki hukuka aykırı sonucu ifade ettiğinden kanun yararına bozulmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Danıştay Tetkik Hakimi: Yavuz ŞEN

Düşüncesi: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 339 uncu maddesi uyarınca tekrerrür nedeniyle ceza artırımı uygulanabilmesi için önceki tarihte işlenen bir fiil nedeniyle ceza kesilmiş olması ve bu cezanın kesinleşmesini takip eden yılın başından başlamak üzere maddede belirtilen süreler içinde aynı cezayı gerektiren fiilin tekrar işlenmesi gerekmekte olup tekrerrür için ceza değil, fiil esas alınmalı ve cezayı gerektiren ikinci fiil, birinci fiil için kesilen cezanın kesinleşmesinden sonra işlenmiş olması gerektiği, davacı adına 2003 ila 2006 yıllarına ilişkin olarak tarh edilmesi ve kesilmesi öngörülen vergi ve cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulması üzerine 1.7.2008 tarihinde uzlaşmaya varıldığından kesinleşen bu cezalar esas alınıp tekrerrür hükümleri uygulanarak uyuşmazlık konusu 2008/7-9 uncu dönemine ilişkin vergi ziyai cezası % 50 oranında artırılarak kesilmiş ise de, ilk fiile ilişkin cezanın 2008 yılında kesinleştiği kabul edilse bile, tekrerrürden söz edebilmek için takip eden yıl olan 2009 yılından itibaren aynı cezayı gerektiren işlenmiş bir fiilin mevcut olması gerektiğinden ihtilaf konusu olan ikinci fiil ise 2008 yılında işlenmiş ve ilk fiile ait cezanın da 2008 yılında kesinleştiği belirtilmiş olup, bu haliyle olayda tekrerrürden bahsedilmesine hukuken olanak bulunmadığı, bu nedenle, ilk cezanın kesinleşme tarihinden önce işlenen fiiller nedeniyle tekrerrürden söz edilemeyeceğinden dava konusu vergi ziyai cezasının tekrerrüre isabet eden kısmında ve davanın bu kısmını kabul

eden Mahkeme kararını bozup işin esasına girerek davanın bu kısmını reddeden Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmediği ve kanun yararına temyiz isteminin kabulü gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü:

İkrazatçılık faaliyetinde bulunduğu ileri sürülen davacı hakkında düzenlenen inceleme raporu uyarınca bulunan matrah farkı üzerinden 2008/1-3 ve 7-9 dönemleri için salınan geçici vergi, tekerrür hükümleri uygulanara kesilen vergi ziyayı cezası ile aynı dönem beyannamelerinin elektronik ortamda kanuni süresi içinde verilmemesi nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355 inci maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması istemiyle açılan davanın kısmen reddine, kısmen kabulüne karar veren Denizli Vergi Mahkemesi Hakimliği kararının 2008/7-9 dönemine ilişkin vergi ziyayı cezasına tekerrür hükümleri uygulanarak kesilen cezanın kaldırılmasına ilişkin kısmının bozulmasına ve bu kısım yönünden davanın reddine karar veren Denizli Bölge İdare Mahkemesi kararının Danıştay Başsavcılığı tarafından kanun yararına bozulması istenilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Tekerrür" başlıklı 339 uncu maddesinde, "Vergi ziyasına sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır." hükmü yer almaktadır. Kanunun 3 üncü maddesinde, vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümlerinin, konuluşundaki maksat, hükümlerin Kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısının gözönünde tutularak uygulanacağı belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun "Tekerrür" başlıklı 339 uncu maddesinin Anayasaya aykırı olduğu ileri sürülerek yapılan itiraz sonucu verilen Anayasa Mahkemesinin 20.5.2010 günlü E:2009/51, K:2010/73 sayılı kararıyla; hukuka aykırı bir eylemin tekerrürü halinde verilecek cezanın artırılması, daha önce verilen cezanın ıslah edici olmadığı ve failin suç işleme konusundaki ısrarının daha ağır bir cezayı gerektirdiği düşüncesinden doğduğu, bununla birlikte, faile tekerrür nedeniyle daha ağır bir ceza verilebilmesi, bir başka deyişle failin ıslah

olmadığının ve suç işleme konusundaki ısrarının ortaya konulabilmesi için, hukuka aykırı bir eylemi failin birden çok kere gerçekleştirmiş olması tek başına yeterli olmayıp, tekrarrüce esas alınan eylemi nedeniyle daha önce cezalandırılmış olmasına rağmen, bu tarihten sonra aynı eylemde tekrar bulunmuş olması gerektiği, belirli bir kesinlik içinde yasada hangi eyleme hangi hukuksal yaptırımın bağlandığının bireyler tarafından bilinmesi ve eylemlerin sonuçlarının öngörülebilmesi gerektiğinden, hukuka aykırı bir eylemde bulunduğu tarih itibarıyla hakkında daha önce verilen bir ceza bulunmayan kişinin daha sonraki bir tarihte almış olduğu bir cezanın esas alınarak ve tekrarrüce hükümleri uygulanarak cezasının artırılmasının hukuk devleti ilkesine uygun bulunmadığı, suçü işlediği tarihte henüz mükerrer olarak kabulü mümkün olmayan eylem nedeniyle kişiye tekrarrüce hükümlerinin uygulanması, suç ve cezaların yasallığı ilkesine de aykırılık oluşturacağı, vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyai cezası ya da tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda cezalarda artırım uygulanacağını öngören kuralda ise tekrarrüce hükmüne esas alınacak sonraki eylemin her halde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiğinin tabii olduğu, bu nedenle anılan hükmün suç ve cezaların yasallığı ilkesine aykırı olduğundan söz edilemeyeceği gerekçelerine yer verilerek istem reddedilmiştir.

Tekrarlanma, yinelenme anlamını taşıyan tekrarrüce, hukuk dilinde bir kimsenin işlediği bir suç nedeniyle hüküm giymesinden sonra, belirli bir süre içerisinde yeni bir suç işlemesini ifade etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 339 uncu maddesinde düzenlenen "tekrarrüce", yasada belirtilen fiillerin birden fazla işlenmesi halinde, ilk kesilen cezaya nazaran, bu cezanın kesinleşmesinden sonra işlenen bir fiil nedeniyle sonra kesilecek cezanın artırılması esasına dayanmaktadır. Tekrarrüce artırımıyla amaç, kişinin yeniden suç işlemesi halinde daha ağır ceza kesileceğini bilmesi ve bu şekilde suç işlenmesinin caydırılmasıdır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 339 uncu maddesi uyarınca tekrarrüce nedeniyle ceza artırımı uygulanabilmesi için önceki tarihte işlenen bir fiil nedeniyle ceza kesilmiş olması ve bu cezanın kesinleşmesini takip eden yılın başından başlamak üzere maddede belirtilen süreler içinde aynı cezayı gerektiren fiilin tekrar işlenmesi gerekmektedir.

Bu durumda, tekrarrüce için ceza değil, fiil esas alınmalı ve cezayı gerektiren ikinci fiil, birinci fiil için kesilen cezanın kesinleşmesinden sonra işlenmiş olmalıdır. Aksi düşünce

ile cezanın esas alınması halinde ise, sonraki dönemde işlenen bir fiil nedeniyle ceza kesilmiş olması halinde, daha sonraki bir tarihte, önceki bir dönemde işlenmiş olan bir fiilin tespiti halinde tekr r uygulanması sonucunu doğurur ki, bu durumun "tekerrür" n konulmuş amacına uygunluğundan söz edilemez. Dolayısıyla, maddede yer alan "...yıl içinde tekrar ceza kesilmesi" durumunu, ceza kesilmesini gerektiren fiilin tekrar işlenmesi olarak anlamak gerekmektedir.

Dosya içeriğinden, davacı adına 2003 ila 2006 yıllarına ilişkin olarak tarh edilmesi ve kesilmesi öngörülen vergi ve cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulması üzerine 1.7.2008 tarihinde uzlaşmaya varıldığından kesinleşen bu cezalar esas alınıp tekerrür hükümleri uygulanarak uyuşmazlık konusu 2008/7-9 uncu dönemine ilişkin vergi ziyayı cezası % 50 oranında artırılarak kesilmiş ise de, ilk fiile ilişkin cezanın 2008 yılında kesinleştiği kabul edilse bile, tekerrürden söz edebilmek için takip eden yıl olan 2009 yılından itibaren aynı cezayı gerektiren işlenmiş bir fiilin mevcut olması gerekmektedir. Bu bakımdan, ihtilaf konusu olan ikinci fiil ise 2008 yılında işlenmiş ve ilk fiile ait cezanın da 2008 yılında kesinleştiği belirtilmiş olup, bu haliyle olayda tekerrürden bahsedilmesine hukuken olanak yoktur.

Bu nedenle, ilk cezanın kesinleşme tarihinden önce işlenen fiiller nedeniyle tekerrürden söz edilemeyeceğinden dava konusu vergi ziyayı cezasının tekerrüre isabet eden kısmında ve davanın bu kısmını kabul eden Mahkeme kararını bozup işin esasına girecek davanın bu kısmını reddeden Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, Danıştay Başsavcılığının kanun yararına temyiz isteminin kabulüyle, Denizli Bölge İdare Mahkemesinin 13.11.2013 gün ve E:2013/1267 K:2013/1207 sayılı kararının bozmaya ilişkin kısmının 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51'inci maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün sonuçlarına etkili olmamak koşulu ile bozulmasına, kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığı ile Danıştay Başsavcılığı'na gönderilmesine ve Resmi Gazete'de yayınlanmasına, 16.5.2016 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

KARŞI OY(X)

İkrazatçılık faaliyetinde bulunduğu ileri sürülen davacı hakkında düzenlenen inceleme raporu uyarınca bulunan matrah farkı üzerinden 2008/1-3 ve 7-9 dönemleri için

salınan geçici vergi, tekerrür hükümleri uygulanara kesilen vergi ziyai cezası ile aynı dönem beyannamelerinin elektronik ortamda kanuni süresi içinde verilmemesi nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355 inci maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması istemiyle açılan davanın kısmen reddine, kısmen kabulüne karar veren Denizli Vergi Mahkemesi Hakimliği kararının 2008/7-9 dönemine ilişkin vergi ziyai cezasına tekerrür hükümleri uygulanarak kesilen cezanın kaldırılmasına ilişkin kısmının bozulmasına ve bu kısım yönünden davanın reddine karar veren Denizli Bölge İdare Mahkemesi kararının Danıştay Başsavcılığı tarafından kanun yararına bozulması istenilmektedir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 3. maddesinin (A) fıkrası hükmüne göre, vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanacağı düzenlenmiştir.

Aynı Kanununun "Tekerrür" başlıklı 339 uncu maddesinde, vergi ziyasına sebebiyet vermekten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere beş yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezasının yüzde elli, oranında artırılmak suretiyle uygulanacağı kuralı getirilmiştir.

Öncelikle Kanunun 339 uncu maddesindeki tekerrür hükmünün konuluşundaki maksadın yorumlanması ve akabinde de diğer maddelerle ilişkisinin irdelenmesi gerekmektedir. Anayasa hukukunun temel ilkelerinden olan suç ve cezada yasallık, ceza hukukunun da temel ilkelerinden birini oluşturmaktadır. Bu ilke, aynı zamanda temel hak ve özgürlükleri en geniş biçimiyle gerçekleştirip güvence altına almakla yükümlü hukuk devletinin de esas aldığı değerlerden olup, uluslararası hukukta ve insan hakları belgelerinde de özel bir yere ve öneme sahip bulunmaktadır.

Yukarıda bahsedilen 339 uncu madde ile Türk Vergi Hukukunda, tekerrür müessesesinin vergi suç ve cezaları bakımından gözetilmesi ve vergi suçlarında tekerrür halinde vergi cezalarının özel olarak belirlenmesi kabul edilmiştir. Anayasa Mahkemesinin, 02.12.2010 tarihli ve 27773 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2010/73 sayılı kararında, vergi ziyai cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyai cezası kesilmesi durumunda cezalarda artırım uygulanacağını öngören kuralda tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki fiilin her halde ilk fiil için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiği belirtilmiştir.

Bu itibarla, bir vergi cezasının tekerrür hükmü sebebiyle artırımı uygulanabilmesi için tekerrüre esas alınacak sonraki fiilin her halde daha önce işlenmiş bir fiil için kesilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte işlenmiş olması gerekmektedir.

Dava konusu olayda, tekerrüre esas alınan vergi ziyai cezalarının 1.7.2008 tarihli uzlaşma tutanağı ile kesinleştiği, dolayısıyla 2008/7-9 uncu dönemine ilişkin geçici vergi beyannamesinin verilmesi gerektiği tarihte beyanname verilmeyerek dava konusu cezanın kesilmesini gerektiren fiilin işlendiği tarihten önce tekerrüre esas alınan vergi ziyai cezalarının kesinleştiği görülmüş olup 2008/7-9 uncu dönem geçici vergi üzerinden kesilen dava konusu vergi ziyai cezasının tekerrür hükümleri uygulanarak artırılmasında hukuka aykırılık bulunmadığı anlaşılmaktadır. Bu bakımdan, dava konusu vergi ziyai cezasının tekerrüre isabet eden kısmında ve davanın bu kısmını kabul eden Mahkeme kararını bozup işin esasına girerek davanın bu kısmını reddeden Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuka aykırılık görülmemiştir.

Bu nedenle, Danıştay Başsavcılığının kanun yararına temyiz isteminin reddi gerektiği görüşüyle karara katılmıyorum.

Danıştay Dördüncü Daire Başkanlığından:

Esas No: 2014/4452

Karar No: 2016/2207

Kanun Yararına Temyiz Eden: Danıştay Başsavcılığı

Davacı : Tasfiye Halinde Halenur Tekstil Turizm San. Tic. Lim. Şti.
Veysipaşa Mah. Çankaya Cad. 1610 Sk. No:15/A AYDIN

Karşı Taraf: Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı (Gökpınar Vergi Dairesi Müd.)

Vekili : Av. Safiye Kabayuka Gazi Bulvarı No:14:5 DENİZLİ

İstemin Özeti: Davacı adına, 2009/1 ila 12 nci dönemlerine ilişkin katma değer vergisi beyannamelerinin elektronik ortamda kanuni süresi içinde verilmemesi nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355 inci maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. Denizli Vergi Mahkemesi Hakimliği'nin 5.4.2013 gün ve E:2012/1284, K:2013/263 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355 inci maddesinin 2 nci fıkrasına 5904 sayılı Kanunun 22 nci maddesi ile "...bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz." şeklinde hüküm eklenmiş ise de bu hükmün 1/8/2009 tarihinde yürürlüğe girmiş olduğu dikkate alındığında, bu tarihten önce ceza kesilebilmesi için, yükümlülere Maliye Bakanlığınca mükerrer 257 nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uyulmaması ya da süresi içerisinde bilginin verilmemesi veya eksik ve yanlış bilgi verilmesi halinde cezaya muhatap olacaklarının yazıyla bildirilmesi gerekcek bu tarihten sonra ise yazılı bildirim şartının aranmayacağı, bu durumda, davacı şirket adına 2009/1 ila 7 nci dönemlerine ilişkin olarak, elektronik ortamda beyanname verilmesi, akti takdirde cezaya muhatap olacakları yolunda bildirim yapılmaksızın kesilen özel usulsüzlük cezalarında hukuka uyarlık bulunmadığı, ancak, Kanunda yapılan değişiklik sonrası ayrıca yazılı bildirim şartı aranmadığından 2009/8 ila 12 dönemleri için kesilen cezaların ise hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle davanın kısmen kabulüne, kısmen reddine karar verilmiştir.Tarafların itiraz başvurusu üzerine, Denizli Bölge İdare Mahkemesinin 15.11.2013 gün ve E:2013/604, K:2013/1230 sayılı kararıyla; olayda ayrıca ilgililere yazılı bildirimde bulunma zorunluluğunun olmadığı gerekçesiyle davacının itiraz isteminin reddiyle itiraz konusu Vergi Mahkemesi kararının redde ilişkin kısmının onanmasına, davalı İdarenin itiraz isteminin kabulüyle itiraz konusu Vergi Mahkemesi kararının kabule ilişkin

kısmı bozularak davanın reddine karar verilmiştir. Karar düzeltme isteminde bulunulmaksızın kesinleşen Denizli Bölge İdare Mahkemesinin 15.11.2013 gün ve E:2013/604, K:2013/1230 sayılı kararının bozmaya ilişkin kısmının 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51 inci maddesi uyarınca kanun yararına bozulması istenilmektedir.

Danıştay Başsavcısı: Mevlüt ÇETİNKAYA

Düşüncesi: Tasfiye halindeki davacı şirket tarafından 2009 yılı vergilendirme dönemlerine ait katma değer vergisi beyannamelerinin elektronik ortamda kanuni süresi içinde verilmemesi nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması istemiyle açılan davada; her ne kadar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesinin ikinci fıkrasına 5904 sayılı Kanunun 22'nci maddesiyle "...bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz." şeklinde hüküm eklenmiş ise de, bu hükmün 01/08/2009 tarihinde yürürlüğe girmiş olduğu dikkate alındığında, davalı idarece, davacı şirket adına 2009/1,2,3,4,5,6 ve 7'nci dönemlerine ilişkin olarak, elektronik ortamda beyanname verilmesi, aksi taktirde cezaya muhatap olacakları yolunda bildirim yapılmaksızın kesilen özel usulsüzlük cezalarında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulü, diğer dönemlere ilişkin olarak davanın reddi yönünde verilen Denizli Vergi Mahkemesinin 05/04/2013 gün ve E:2012/1284, K:2013/263 sayılı kararının, davalı idarenin olayda ayrıca ilgililere yazılı bildirimde bulunma zorunluluğunun olmadığı gerekçesiyle kabule ilişkin kısmını bozan ve redde ilişkin kısmını onayan ve karar düzeltme isteminde bulunulmaksızın kesinleşen Denizli Bölge İdare Mahkemesinin 15/11/2013 gün ve E:2013/604, K:2013/1230 sayılı kararının bozmaya ilişkin kısmının kanun yararına bozulması konusunda, Danıştay Başsavcılığını bilgilendiren 05/03/2014 tarihli başvuru üzerine konu incelendi:

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51'inci maddesine göre, kanun yararına temyiz yoluna, ancak, "niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade eden" kararlara karşı başvurulabilme olanağı mevcuttur.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Yetki" başlıklı mükerrer 257'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında, bu Kanunun 149'uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza

veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzeli kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu belirtilmiş; aynı Kanunun mükerrer 355'inci maddesinin 1'inci fıkrasında da, bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257'nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257'nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara Kanunda belirtilen tutarlarda özel usulsüzlük cezası kesileceği ifade edildikten sonra, ikinci fıkrasında, bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesinin şart olduğu kuralına yer verilmiş; anılan maddeye 5904 sayılı Kanunun 22'nci maddesiyle eklenen ve 01.08.2009 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren hükümdede ise, ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartının aranmayacağı belirtilmiştir.

213 sayılı Yasanın Mükerrer 355'inci maddesinin, 5904 sayılı Kanunun 22'nci maddesiyle eklenen ve 01.08.2009 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren değişiklikten önceki ve olay tarihindeki hükmüne göre, yükümlüler adına anılan maddeye göre ceza uygulanabilmesi için, Maliye Bakanlığınca Mükerrer 257'nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uyulmaması ya da süresi içerisinde bilgi verilmemesi veya eksik ve yanış bilgi verilmesi halinde cezaya muhatap olacakları hususunun yazı ile ilgililere bildirilmesi gerekmektedir. Zira, maddede yazılı özel usulsüzlük suçunun oluşabilmesi, mükellefe kanuna aykırı olan hareketinin yazılı olarak bildirilmiş ve bu yazılı uyarıya karşın mükellefiyetle ilgili ödevin yerine getirilmemiş olmasına bağlıdır. Dolayısıyla; 5904 sayılı Kanunun 22'nci maddesiyle eklenen ve 01.08.2009 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren değişiklikten önceki hukuki duruma göre, 213 sayılı Yasanın Mükerrer 257'nci maddesinde Maliye Bakanlığına tanınan yetki uyarınca hazırlanan tebliğin Resmi Gazete'de yayımlanması ile Yasanın aradığı "yazılı uyarı"

koşulunun gerçekleştiğinin kabulüne olanak bulunmamaktadır.

Öte yandan; " Kanunların geriye yürümezliği ilkesi" uyarınca 5904 sayılı Kanunun 22'nci maddesiyle eklenen ve 01.08.2009 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren değişiklik, ancak bu tarihten sonraki fiillere ve olaylara uygulanabilecek nitelikte olup; olayda, uyuşmazlık konusu dönemlere ilişkin olan katma değer vergisi beyannamelerinin elektronik ortamda kanuni süresi içinde verilmemesi nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesildiği dikkate alındığında, 01.08.2009 tarihinde yürürlüğe giren anılan Yasa hükmünün, bu tarihten önce 2008/1,2,3,4,5,6 ve 7'nci dönemlerde gerçekleşen fiiller için uygulanabilmesi hukuken olanaklı değildir.

Bu bakımdan;anılan yasal düzenlemenin yürürlük tarihinden önceki dönemlere ilişkin cezalara ait işlemlere karşı açılan davada, vergi mahkemesi kararının kabule ilişkin kısmını bozan Denizli Bölge İdare Mahkemesi kararı yürürlükteki hukuka aykırıdır.

Açıklanan nedenlerle, yürürlükteki hukuka aykırı sonuç ifade eden Denizli Bölge İdare Mahkemesinin 15/11/2013 gün ve E:2013/604, K:2013/1230 sayılı kararının bozmaya ilişkin kısmının 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51'inci maddesi uyarınca kanun yararına bozulmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Danıştav Tetkik Hakimi: Yavuz ŞEN

Düşüncesi: 1.8.2009 tarihinden önce verilmesi gereken beyannamelerin süresinde verilmemesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için mükellefe, ilgili beyannameleri vermesi için belirli bir sürenin verilmesi, bu sürede formun verilmemesi, yanıltıcı veya eksik verilmesi durumunda hakkında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanacağı hususlarını içeren yazılı bildirim yapılması gerektiği, 1.8.2009 tarihinden sonra verilmesi gereken formların süresinde verilmemesi halinde ise; ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı'nca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması durumunda yazılı bildirim yapılması gerekmediğinden söz konusu tarihten önce verilmesi gereken 2009/1 ila 6 ncı dönemlere ilişkin katma değer vergisi beyannamelerini vermeyen davacıya yukarıda belirtildiği şekilde herhangi bir yazılı bildirim yapılmadığından, adına kesilen söz konusu özel usulsüzlük cezalarında hukuka uygunluk bulunmadığı ve bu nedenle, ayrıca ilgililere yazılı bildirimde bulunma zorunluluğunun olmadığı gerekçesiyle itiraz konusu Vergi Mahkemesi kararının kabule ilişkin kısmını bozan ve davanın reddine karar veren Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmediğinden kanun yararına temyiz isteminin kabulü gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü:

Davacı adına, 2009/1 ila 12 nci dönemlerine ilişkin katma değer vergisi beyannamelerinin elektronik ortamda kanuni süresi içinde verilmemesi nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355 inci maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması istemiyle açılan davanın kısmen reddine, kısmen kabulüne karar veren Denizli Vergi Mahkemesi Hakimliği kararının redde dair kısmını onayan kabule ilişkin kısmını bozarak davanın reddine karar veren Denizli Bölge İdare Mahkemesi kararının bozmaya yönelik kısmının 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 mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde; "Bu kanunun 149. maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerinin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamından verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek ve tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulanmaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu" hükme bağlanmıştır.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden çıkarılan 340, 346, 357, 367, 373 ve 376 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleriyle vergi beyannamelerinin ve bildirimlerinin internet ortamında gönderilmesi uygulaması ile ilgili düzenlemeler yapılmış, bunlardan 18.10.2007 günlü ve 26674 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 376 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle, ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen gelir

vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerine hiçbir hadle sınırlı olmaksızın gelir vergisi, geçici vergi, katma değer vergisi ve muhtasar beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir.

Aynı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde ise; bu kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlardan, birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı, ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenlerle bunların dışında kalanlar hakkında maddede yazılı tutarda özel usulsüzlük cezası kesileceği, bu hükmün uygulanması için bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesinin şart olduğu hüküm altına alınmış, bu fıkraya 16/06/2009 tarih ve 5904 sayılı Kanun'un 22 nci maddesiyle 01/08/2009 tarihinde yürürlüğe girmek üzere eklenen cümleyle, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı'nca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmayacağı belirtilmiştir.

Dosyasının incelenmesinden, davacının 2009/1 ila 12 nci dönemlerine ait katma değer vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde elektronik ortamda vermediğinden bahisle dava konusu özel usulsüzlük cezalarının kesildiği anlaşılmaktadır.

Yukarıda belirtilen yasal ve idari düzenlemelerin birlikte değerlendirilmesinden, 1.8.2009 tarihinden önce verilmesi gereken beyannamelerin süresinde verilmemesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için mükellefe, ilgili beyannameleri vermesi için belirli bir sürenin verilmesi, bu sürede formun verilmemesi, yanıltıcı veya eksik verilmesi durumunda hakkında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanacağı hususlarını içeren yazılı bildirim yapılması gerektiği, 1.8.2009 tarihinden sonra verilmesi gereken formların süresinde verilmemesi halinde ise; ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı'nca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması durumunda yazılı bildirim yapılmasının gerekmediği anlaşılmaktadır.

Buna göre, 1.8.2009 tarihinden önce verilmesi gereken 2009/1 ila 6 ncı dönemlere ilişkin katma değer vergisi beyannamelerini vermeyen davacıya yukarıda belirtildiği şekilde

herhangi bir yazılı bildirim yapılmadığından, adına kesilen söz konusu özel usulsüzlük cezalarında hukuka uygunluk bulunmamıştır. Bu nedenle, ayrıca ilgililere yazılı bildirimde bulunma zorunluluğunun olmadığı gerekçesiyle itiraz konusu Vergi Mahkemesi kararının kabule ilişkin kısmını bozan ve davanın reddine karar veren Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, Danıştay Başsavcılığının kanun yararına temyiz isteminin kabulüyle, Denizli Bölge İdare Mahkemesinin 15.11.2013 gün ve E:2013/604, K:2013/1230 sayılı kararının, bozmaya ilişkin kısmının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51 inci maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün sonuçlarına etkili olmamak koşulu ile bozulmasına, kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığı ile Danıştay Başsavcılığı'na gönderilmesine ve Resmi Gazete'de yayınlanmasına, 16.5.2016 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

KARŞI OY(X)

Davacı adına, 2009/1 ila 12 nci dönemlerine ilişkin katma değer vergisi beyannamelerinin elektronik ortamda kanuni süresi içinde verilmemesi nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355 inci maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması istemiyle açılan davanın kısmen reddine, kısmen kabulüne karar veren Denizli Vergi Mahkemesi Hakimliği kararının kabule ilişkin kısmı bozularak davanın reddine karar veren Denizli Bölge İdare Mahkemesinin kararının Danıştay Başsavcılığı tarafından kanun yararına bozulması istenilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 355'inci maddesi, Kanuna 31.12.1980 tarihli 17207 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 2365 sayılı Kanunun 80'inci maddesiyle eklenmiş ve 29.7.1998 tarihli ve 23417 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4369 sayılı Kanun ile maddede değişikliğe gidilmiştir.

5904 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 22'nci maddesiyle anılan maddenin ikinci fıkrasına eklenen cümlede, "Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz." kuralına yer verilmiştir.

İhtilaf, maddenin ikinci fıkrasına eklenen ve 1.8.2009 tarihinde yürürlüğe giren bu

cümlenin yürürlük tarihinden önceki dönemlerde elektronik ortamda verilmesi gerektiği halde verilmeyen ya da süresinden sonra verilen beyannameler nedeniyle oluşan özel usulsüzlük fiilinin yaptırımını olarak özel usulsüzlük cezası kesilmeden önce yazılı bildirim şartının yerine getirilmesi gerekip gerekmediğine ilişkindir.

2365 sayılı Kanunun gerekçesinde, mali idare açısından bilgiye ulaşmanın önemi vurgulanmış ve bu önemi sebebiyle bilgi vermekten kaçınmanın önlenmesi amacıyla bu halin bir yaptırıma bağlanması gerekliliğine değinilmiş ve mükerrer 355'inci maddenin getiriliş amacı böylece ortaya konulmuştur.

4369 sayılı Kanun değişikliği ile maddenin uygulama alanı genişletilmiş ve 149, 150 ve 256'ncı maddelerde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257'nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara da özel usulsüzlük cezası kesileceği belirtilmiştir.

Ayrıca maddenin 2365 sayılı Kanunla yürürlüğe konulan ikinci fıkrasındaki tebliğ yapılacak durumu anlatan "148'inci madde gereğince bilgi istenilirken" ifadesi; "bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak" şeklinde değiştirilmiş ve "defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi" halinde de bu hükmün uygulanabilmesi açısından yazılı bildirim koşulunun bulunduğu vurgu yapılmıştır.

4369 sayılı Kanunun gerekçesinde ise maddenin ikinci fıkrasındaki yazılı bildirim şartının uygulanma koşulu, bilgi verecek veya defter belge ibraz edecek olanlara bu zorunluluğa uyulmaması halinde cezaya muhatap olacaklarının ihbar edilmesi olarak açıklanmıştır.

Defter ve belge ibraz yükümlülüğü bir yana bırakılmak kaydıyla, 4369 sayılı Kanun ile bilgi verme yükümlülüğü hakkında yapılan değişiklik dikkate alındığında, düzenlemede "bilgi ve ibraz" yükümlülüğünden ve bu yükümlülüğe ilişkin yapılacak tebliğlerde "bilginin" verilmesinden bahsedilmiştir. Dolayısıyla lafzi yorumdan hareketle burada kanun koyucunun ayrı bir ibraz yükümlülüğü düzenlemediği, ibrazın istenilen bilgiye yönelik olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Mükerrer 355'inci maddenin birinci fıkrasında anılan Kanun hükümleri, maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ödev türlerine göre ayrıma tabi tutulduğunda, Kanunun 86, 148, 149, 150, 257'nci maddelerinin bilgi ve ibraz ödevi; Kanunun 256'ncı maddesinin ise defter ve belge ibrazödevi kapsamında bulunduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Birinci fıkrada yer alan "86, 148, 149, 150, 256 ve 257'nci maddelerinde yer alan zorunluluklar" ifadesinden, bu

maddelerde yer alan yükümlülüğün konusunun kanun koyucu tarafından belirlendiği; "mükerrer 257'nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara" ifadesinden ise yükümlülüğün bu madde ile Maliye Bakanlığına verilen yetki kapsamında belirleneceği anlaşılmaktadır.

Öte yandan, elektronik ortamda beyanname verme usulünün yasal dayanağı olan mükerrer 257'nci maddenin dördüncü fıkrasındaki düzenleme incelendiğinde, Maliye Bakanlığı'na verilen yetkinin kapsamının, mükerrer 355'inci maddedeki "bilgi" kavramı ile sınırlı tutulmadığı, "beyanname" ve "bildirim" kavramlarına ayrıca yer verildiği, bu kavramların ise mükerrer 355'inci maddenin ikinci fıkrasında yer almadığı görülmektedir. Nitekim 5228, 5398 ve 5904 sayılı Kanunlar ile mükerrer 355'inci maddede değişikliğe gidilmesine rağmen, ikinci fıkrada kapsamı genişleten 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik haricinde değişiklik yapılmamıştır. Bu cümleden olmak üzere, ikinci fıkrada, "mükerrer 257'nci madde ile getirilen zorunluluklarla ilgili yapılacak tebliğlerde" ifadesine de yer verilmiş değildir.

Diğer yandan, beyanname verme, mükellef tarafından ilgili vergi yasasında belirlenen süre içinde ve kural olarak idari bir talep ya da zorlamaya ihtiyaç duyulmaksızın kendiliğinden yerine getirilmesi gereken bir ödevdir. Nitekim beyana dayanan vergilendirme sistemimizde beyanname, vergi idaresince bir yazı ile istenmemekte, yasada öngörülen süre içinde yükümlülerce kendiliğinden verilmektedir. Dolayısıyla mükerrer 355'inci maddenin ikinci fıkrasında yer alan "ödevin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğ" bu yükümlülük açısından gerçekleşmemektedir.

Elektronik ortamda beyanname verme, sadece beyannamenin verilme usulünün belirlenmesine yönelik olup beyanname verme ödevinin anılan niteliğini değiştirmemekte ve beyanname verme yükümlülüğünün süresinde ve kendiliğinden verilme özelliğinde değişiklik öngörmemektedir. Konu ile ilgili idari düzenlemelere bakıldığında, elektronik ortamda beyanname verme ve bildirimde bulunma usulünün amacının, mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmede, gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanmak, vergi beyannameleri ile bildirim ve eklerinin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye intikalini sağlamak, vergi idaresinin işlemlerini azaltarak iş ve işlemlerini kolaylaştırmak olduğu açıklanmıştır.

Bu amaç, anılan kanun gerekçeleri ve beyanname verme yükümlülüğünün açıklanan niteliği dikkate alındığında, elektronik ortamda beyanname verme usulünün yasal dayanağı olan mükerrer 257'nci maddenin dördüncü fıkrasının, 213 sayılı Kanunun mükerrer

355'inci maddesinin birinci ve ikinci fıkrasında değinilen bilginin ibrazı yükümlülüğünden ayrıldığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Elektronik ortamda beyanname yükümlülüğü açısından, özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için yazılı bildirim koşulu bulunduğu kabul edildiğinde, vergi idaresinin her vergilendirme dönemi içinde o verginin mükelleflerine ayrı ayrı beyannamenin belirlenen süre sonuna kadar verilmesi aksi halde ceza kesileceği yolunda uyarıda bulunması gerekmektedir. Beyannamenin yasal süresi geçtiği halde verilmemesi halinin, 213 sayılı Kanunun 30'uncu maddesinin ikinci fıkrasının birinci bendi uyarınca re'sen tarh nedeni olduğu da düşünüldüğünde, uyarıya rağmen beyanname verilmediğinde, idarenin bir yandan re'sen tarhiyat yapması ve özel usulsüzlük cezası kesmesi; diğer yandan, ceza kesilmesine rağmen beyanname yine verilmezse mükerrer 355'inci maddenin üçüncü fıkrasını uygulaması gerekecektir.

Oysa, idarenin hem resen tarhiyat yapması hem de verilmeyen beyannamenin bu şekilde verilmesini sağlamaya çalışması kanunun, beyana dayanan tarh sisteminin ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleyen idari düzenlemelerin amacı ile bağdaşmayacaktır. Vergi idaresinden her vergilendirme dönemi için her mükellefe bu şekilde yazılı uyarıda bulunması beklenemeyeceği gibi yasa ile belirlenen ve mükelleflerce bilinen süresi içinde beyanname verilmemesi durumunda resen tarhiyat yapılarak ilgili cezai yaptırımın uygulaması dışında bir yol izlemesi de beklenemez.

İdari düzenlemeler uyarınca kapsama alınan mükellefler açısından fiziki ortamda beyanname kabulüne son verildiği ve beyanname verme yükümlülüğünün niteliği itibarıyla mükerrer 355'inci maddenin birinci fıkrasında yer alan yasal düzenlemelerde olduğu gibi bilginin ibrazı ödevi niteliğinde olmadığı dikkate alındığında, elektronik ortamda beyanname verme yükümlülüğü için yazılı bildirim şartının aranmayacağı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu nedenle, ayrıca ilgililere yazılı bildirimde bulunma zorunluluğunun olmadığı gerekçesiyle itiraz konusu Vergi Mahkemesi kararının kabule ilişkin kısmını bozan ve davanın reddine karar veren Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuka aykırılık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, Danıştay Başsavcılığının kanun yararına temyiz isteminin reddi gerektiği görüşüyle karara katılmıyoruz.

Danıştay Dördüncü Daire Başkanlığından:

Esas No: 2014/4453

Karar No: 2016/2208

Kanun Yararına Temyiz Eden: Danıştay Başsavcılığı

Davacı : Tasfiye Halinde Halenur Tekstil Turizm San. Tic. Lim. Şti.
Veysipaşa Mah. Çankaya Cad. 1610 Sk. No:15/A AYDIN

Karşı Taraf: Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı (Gökınar Vergi Dairesi Müd.)

Vekili : Av. Safiye Kabayuka Gazi Bulvarı No:14:5 DENİZLİ

İstemin Özeti: Davacı adına, 2008/1,2,8 ila 12 nci dönemlerine ilişkin katma değer vergisi beyannamelerinin elektronik ortamda kanuni süresi içinde verilmemesi nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355 inci maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. Denizli Vergi Mahkemesi Hakimliği'nin 5.4.2013 gün ve E:2012/1286, K:2013/265 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355 inci maddesinin 2 nci fıkrasına 5904 sayılı Kanunun 22 nci maddesi ile "...bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz." şeklinde hüküm eklenmiş ise de, bu hükmün 1/8/2009 tarihinde yürürlüğe girmiş olduğu dikkate alındığında, bu tarihten önce ceza kesilebilmesi için, yükümlülere Maliye Bakanlığınca mükerrer 257 nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uyulmaması ya da süresi içerisinde bilginin verilmemesi veya eksik ve yanlış bilgi verilmesi halinde cezaya muhatap olacaklarının yazıyla bildirilmesi gerekcek bu tarihten sonra ise yazılı bildirim şartının aranmayacağı, bu durumda, davacı şirket adına elektronik ortamda beyanname verilmesi, akti takdirde cezaya muhatap olacakları yolunda bildirim yapılmaksızın kesilen özel usulsüzlük cezalarında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne, dava konusu cezaların kaldırılmasına karar verilmiştir. Davalı İdarenin itiraz başvurusu üzerine, Denizli Bölge İdare Mahkemesinin 25.10.2013 gün ve E:2013/1044, K:2013/1106 sayılı kararıyla; olayda ayrıca ilgililere yazılı bildirimde bulunma zorunluluğunun olmadığı, kesilen cezalarda hukuka aykırılık bulunmadığı, ancak, 5904 sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde yer alan ceza tutarları azaltılmış olup davacıya kesilen ceza tutarlarında azaltılması gerektiği gerekçesiyle davalı İdarenin itiraz isteminin kabulüyle itiraz konusu Vergi Mahkemesi kararı bozularak davanın kısmen reddine, kısmen kabulüne karar karar verilmiştir. Karar düzeltme isteminde

bulunulmaksızın kesinleşen Denizli Bölge İdare Mahkemesinin 25.10.2013 gün ve E:2013/1044, K:2013/1106 sayılı kararının 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51 inci maddesi uyarınca kanun yararına bozulması istenilmektedir.

Danıştay Başsavcısı: Mevlüt ÇETİNKAYA

Düşüncesi: Tasfiye halindeki davacı şirket tarafından 2008/1, 2, 8, 9, 10, 11 ve 12'nci dönemlerine ait katma değer vergisi beyannamelerinin elektronik ortamda kanuni süresi içinde verilmemesi nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması istemiyle açılan davada; her ne kadar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesinin ikinci fıkrasına 5904 sayılı Kanunun 22'nci maddesiyle "...bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz." şeklinde hüküm eklenmiş ise de, bu hüküm uyumsuzluk konusu vergi beyannamelerinin verileceği dönemlerden sonra 01/08/2009 tarihinde yürürlüğe girmiş olduğu, dolayısıyla, davalı idarece, davacı şirket adına elektronik ortamda beyanname verilmesi, aksi taktirde cezaya muhatap olacakları yolunda bildirim yapılmaksızın kesilen özel usulsüzlük cezalarında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne dair verilen Denizli Vergi Mahkemesinin 05/04/2013 gün ve E:2012/1286, K:2013/265 sayılı kararını, davalı idarenin olayda ayrıca ilgililere yazılı bildirimde bulunma zorunluluğunun olmadığı gerekçesiyle kısmen bozan ve karar düzeltme isteminde bulunulmaması nedeniyle kesinleşen Denizli Bölge İdare Mahkemesinin 25/10/2013 gün ve E:2013/1044, K:2013/1106 sayılı kararının kanun yararına bozulması konusunda, Danıştay Başsavcılığını bilgilendiren 05/03/2014 tarihli başvuru üzerine konu incelendi:

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51'inci maddesine göre, kanun yararına temyiz yoluna, ancak, "niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade eden" kararlara karşı başvurulabilme olanağı mevcuttur.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Yetki" başlıklı mükerrer 257'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında, bu Kanunun 149'uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye

veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu belirtilmiş; aynı Kanunun mükerrer 355'inci maddesinin 1'inci fıkrasında da, bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257'nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257'nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara Kanunda belirtilen tutarlarda özel usulsüzlük cezası kesileceği ifade edildikten sonra, ikinci fıkrasında, bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesinin şart olduğu kuralına yer verilmiş; anılan maddeye 5904 sayılı Kanunun 22'nci maddesiyle eklenen ve 01.08.2009 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren hükümde ise, ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartının aranmayacağı belirtilmiştir.

213 sayılı Yasanın mükerrer 355'inci maddesinin, 5904 sayılı Kanunun 22'nci maddesiyle eklenen ve 01.08.2009 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren değişiklikten önceki ve olay tarihindeki hükmüne göre, yükümlüler adına anılan maddeye göre ceza uygulanabilmesi için, Maliye Bakanlığınca mükerrer 257'nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uyulmaması ya da süresi içerisinde bilgi verilmemesi veya eksik ve yanlış bilgi verilmesi halinde cezaya muhatap olacakları hususunun yazı ile ilgililere bildirilmesi gerekmektedir. Zira, maddede yazılı özel usulsüzlük suçunun oluşabilmesi, mükellefe kanuna aykırı olan hareketinin yazılı olarak bildirilmiş ve bu yazılı uyarıya karşın mükellefiyetle ilgili ödevin yerine getirilmemiş olmasına bağlıdır. Dolayısıyla; 5904 sayılı Kanunun 22'nci maddesiyle eklenen ve 01.08.2009 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren değişiklikten önceki hukuki duruma göre, 213 sayılı Yasanın mükerrer 257'nci maddesinde Maliye Bakanlığınca tanınan yetki uyarınca hazırlanan tebliğin Resmi Gazete'de yayımlanması ile Yasanın aradığı "yazılı uyarı" koşulunun gerçekleştiğinin kabulüne olanak bulunmamaktadır.

Öte yandan; " Kanunların geriye yürümezliği ilkesi" uyarınca 5904 sayılı Kanunun 22'nci maddesiyle eklenen ve 01.08.2009 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren değişiklik, ancak

bu tarihten sonraki fiillere ve olaylara uygulanabilecek nitelikte olup; olayda, uyuşmazlık konusu dönemlere ilişkin olan katma değer vergisi beyannamelerinin elektronik ortamda kanuni süresi içinde verilmemesi nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesildiği dikkate alındığında, 01.08.2009 tarihinde yürürlüğe giren anılan Yasa hükmünün, bu tarihten önce 2008/1,2,8,9,10,11 ve 12'nci dönemlerde gerçekleşen fiiller için uygulanabilmesi hukuken olanaklı değildir.

Bu bakımdan; anılan yasal düzenlemenin yürürlük tarihinden önceki dönemlere ilişkin kesilen cezaların kaldırılması istemine karşı açılan davada, davanın kabulüne dair vergi mahkemesi kararını kısmen bozan Denizli Bölge İdare Mahkemesi kararı yürürlükteki hukuka aykırıdır.

Açıklanan nedenlerle, yürürlükteki hukuka aykırı sonuç ifade eden Denizli Bölge İdare Mahkemesinin 25/10/2013 gün ve E:2013/1044, K:2013/1106 sayılı kararının 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51'inci maddesi uyarınca kanun yararına bozulmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Danıştay Tetkik Hakimi: Yavuz ŞEN

Düşüncesi: 1.8.2009 tarihinden önce verilmesi gereken beyannamelerin süresinde verilmemesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için mükellefe, ilgili beyannameleri vermesi için belirli bir sürenin verilmesi, bu sürede formun verilmemesi, yanılıcı veya eksik verilmesi durumunda hakkında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanacağı hususlarını içeren yazılı bildirim yapılması gerektiği, 1.8.2009 tarihinden sonra verilmesi gereken formların süresinde verilmemesi halinde ise; ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı'nca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması durumunda yazılı bildirim yapılması gerekmediğinden söz konusu tarihten önce verilmesi gereken 2008/1,2,8 ila 12 nci dönemlere ilişkin katma değer vergisi beyannamelerini vermeyen davacıya yukarıda belirtildiği şekilde herhangi bir yazılı bildirim yapılmadığından, adına kesilen söz konusu özel usulsüzlük cezalarında hukuka uygunluk bulunmadığı ve bu nedenle, ayrıca ilgililere yazılı bildirimde bulunma zorunluluğunun olmadığı gerekçesiyle itiraz konusu Vergi Mahkemesi kararını bozan ve davanın kısmen reddine, kısmen kabulüne karar veren Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmediğinden kanun yararına temyiz isteminin kabulü gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü:

Davacı adına, 2008/1,2,8 ila 12 nci dönemlerine ilişkin katma değer vergisi beyannamelerinin elektronik ortamda kanuni süresi içinde verilmemesi nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355 inci maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması istemiyle açılan davanın kabulüne karar veren Denizli Vergi Mahkemesi Hakimliği kararının bozularak davanın kısmen reddine, kısmen kabulüne karar veren Denizli Bölge İdare Mahkemesi 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 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 olunabileceği belirtilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde; "Bu kanunun 149. maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerinin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamından verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek ve tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulanmaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulamaya Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu" hükme bağlanmıştır.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden çıkarılan 340, 346, 357, 367, 373 ve 376 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleriyle vergi beyannamelerinin ve bildirimlerinin internet ortamında gönderilmesi uygulaması ile ilgili düzenlemeler yapılmış, bunlardan 18.10.2007 günlü ve 26674 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 376 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle, ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerine hiçbir hadle sınırlı olmaksızın gelir

vergisi, geçici vergi, katma değer vergisi ve muhtasar beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir.

Aynı Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde ise; bu kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlardan, birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı, ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenlerle bunların dışında kalanlar hakkında maddede yazılı tutarda özel usulsüzlük cezası kesileceği, bu hükmün uygulanması için bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesinin şart olduğu hüküm altına alınmış, bu fıkraya 16/06/2009 tarih ve 5904 sayılı Kanun'un 22 nci maddesiyle 01/08/2009 tarihinde yürürlüğe girmek üzere eklenen cümleyle, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı'nca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmayacağı belirtilmiştir.

Dosyasının incelenmesinden, davacının 2008/1,2,8 ila 12 nci dönemlerine ait katma değer vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde elektronik ortamda vermediğinden bahisle dava konusu özel usulsüzlük cezalarının kesildiği anlaşılmaktadır.

Yukarıda belirtilen yasal ve idari düzenlemelerin birlikte değerlendirilmesinden, 1.8.2009 tarihinden önce verilmesi gereken beyannamelerin süresinde verilmemesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için mükellefe, ilgili beyannameleri vermesi için belirli bir sürenin verilmesi, bu sürede formun verilmemesi, yanıltıcı veya eksik verilmesi durumunda hakkında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanacağı hususlarını içeren yazılı bildirim yapılması gerektiği, 1.8.2009 tarihinden sonra verilmesi gereken formların süresinde verilmemesi halinde ise; ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı'nca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması durumunda yazılı bildirim yapılmasının gerekmediği anlaşılmaktadır.

Buna göre, 1.8.2009 tarihinden önce verilmesi gereken uyumsuzluk dönemlerine ilişkin katma değer vergisi beyannamelerini vermeyen davacıya yukarıda belirtildiği şekilde herhangi bir yazılı bildirim yapılmadığından, adına kesilen söz konusu özel usulsüzlük

cezalarında hukuka uygunluk bulunmamıştır. Bu nedenle, ayrıca ilgililere yazılı bildirimde bulunma zorunluluğunun olmadığı gerekçesiyle itiraz konusu Vergi Mahkemesi kararını bozan ve davanın kısmen reddine, kısmen kabulüne karar veren Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, Danıştay Başsavcılığının kanun yararına temyiz isteminin kabulüyle, Denizli Bölge İdare Mahkemesinin 25.10.2013 gün ve E:2013/1044, K2013/1106 sayılı kararının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51 inci maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün sonuçlarına etkili olmamak koşulu ile bozulmasına, kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığı ile Danıştay Başsavcılığı'na gönderilmesine ve Resmi Gazete'de yayınlanmasına, 16.5.2016 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

KARŞI OY(X)

Davacı adına, 2008/1,2,8 ila 12 nci dönemlerine ilişkin katma değer vergisi beyannamelerinin elektronik ortamda kanuni süresi içinde verilmemesi nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355 inci maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması istemiyle açılan davanın kabulüne karar veren Denizli Vergi Mahkemesi Hakimliği kararının bozularak davanın kısmen reddine, kısmen kabulüne karar veren Denizli Bölge İdare Mahkemesi kararının Danıştay Başsavcılığı tarafından kanun yararına bozulması istenilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 355'inci maddesi, Kanuna 31.12.1980 tarihli 17207 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 2365 sayılı Kanunun 80'inci maddesiyle eklenmiş ve 29.7.1998 tarihli ve 23417 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4369 sayılı Kanun ile maddede değişikliğe gidilmiştir.

5904 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 22'nci maddesiyle anılan maddenin ikinci fıkrasına eklenen cümlede, "Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz." kuralına yer verilmiştir.

İhtilaf, maddenin ikinci fıkrasına eklenen ve 1.8.2009 tarihinde yürürlüğe giren bu cümlelerin yürürlük tarihinden önceki dönemlerde elektronik ortamda verilmesi gerektiği halde verilmeyen ya da süresinden sonra verilen beyannameler nedeniyle oluşan özel usulsüzlük fiilinin yaptırımı olarak özel usulsüzlük cezası kesilmeden önce yazılı bildirim

şartının yerine getirilmesi gerekip gerekmediğine ilişkindir.

2365 sayılı Kanunun gerekçesinde, mali idare açısından bilgiye ulaşmanın önemi vurgulanmış ve bu önemi sebebiyle bilgi vermektan kaçınmanın önlenilmesi amacıyla bu halin bir yaptırıma bağlanması gerekliliğine değinilmiş ve mükerrer 355'inci maddenin getiriliş amacı böylece ortaya konulmuştur.

4369 sayılı Kanun değışikliğı ile maddenin uygulama alanı genişletilmiş ve 149, 150 ve 256'ncı maddelerde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257'nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlara da özel usulsüzlük cezası kesileceğı belirtilmiştir.

Ayrıca maddenin 2365 sayılı Kanunla yürürlüğe konulan ikinci fıkrasındaki tebliğ yapılacak durumu anlatan "148'inci madde gereğince bilgi istenirken" ifadesi; "bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak" şeklinde değıştirilmiş ve "defter ve belge ibraz için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi" halinde de bu hükmün uygulanabilmesi açısından yazılı bildirim koşulunun bulunduğuna vurgu yapılmıştır.

4369 sayılı Kanunun gerekçesinde ise maddenin ikinci fıkrasındaki yazılı bildirim şartının uygulanma koşulu, bilgi verecek veya defter belge ibraz edecek olanlara bu zorunluluğa uyulmaması halinde cezaya muhatap olacaklarının ihbar edilmesi olarak açıklanmıştır.

Defter ve belge ibraz yükümlülüğü bir yana bırakılmak kaydıyla, 4369 sayılı Kanun ile bilgi verme yükümlülüğü hakkında yapılan değışiklik dikkate alındığında, düzenlemede "bilgi ve ibraz" yükümlülüğünden ve bu yükümlülüğe ilişkin yapılacak tebliğlerde "bilginin" verilmesinden bahsedilmiştir. Dolayısıyla lafzi yorumdan hareketle burada kanun koyucunun ayrı bir ibraz yükümlülüğü düzenlemediğı, ibrazın istenilen bilgiye yönelik olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Mükerrer 355'inci maddenin birinci fıkrasında anılan Kanun hükümleri, maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ödev türlerine göre ayrıma tabi tutulduğunda, Kanunun 86, 148, 149, 150, 257'nci maddelerinin bilgi ve ibraz ödevi; Kanunun 256'ncı maddesinin ise defter ve belge ibrazödevi kapsamında bulunduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Birinci fıkrada yer alan "86, 148, 149, 150, 256 ve 257'nci maddelerinde yer alan zorunluluklar" ifadesinden, bu maddelerde yer alan yükümlülüğün konusunun kanun koyucu tarafından belirlendiğı; "mükerrer 257'nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara" ifadesinden ise yükümlülüğün bu madde ile Maliye Bakanlığına verilen yetki kapsamında belirleneceğı anlaşılmaktadır.

Öte yandan, elektronik ortamda beyanname verme usulünün yasal dayanağı olan mükerrer 257'nci maddenin dördüncü fıkrasındaki düzenleme incelendiğinde, Maliye Bakanlığı'na verilen yetkinin kapsamının, mükerrer 355'inci maddedeki "bilgi" kavramı ile sınırlı tutulmadığı, "beyanname" ve "bildirim" kavramlarına ayrıca yer verildiği, bu kavramların ise mükerrer 355'inci maddenin ikinci fıkrasında yer almadığı görülmektedir. Nitekim 5228, 5398 ve 5904 sayılı Kanunlar ile mükerrer 355'inci maddede değişikliğe gidilmesine rağmen, ikinci fıkrada kapsamı genişleten 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik haricinde değişiklik yapılmamıştır. Bu cümleden olmak üzere, ikinci fıkrada, "mükerrer 257'nci madde ile getirilen zorunluluklarla ilgili yapılacak tebliğlerde" ifadesine de yer verilmiş değildir.

Diğer yandan, beyanname verme, mükellef tarafından ilgili vergi yasasında belirlenen süre içinde ve kural olarak idari bir talep ya da zorlamaya ihtiyaç duyulmaksızın kendiliğinden yerine getirilmesi gereken bir ödevdir. Nitekim beyana dayanan vergilendirme sistemimizde beyanname, vergi idaresince bir yazı ile istenmemekte, yasada öngörülen süre içinde yükümlülerce kendiliğinden verilmektedir. Dolayısıyla mükerrer 355'inci maddenin ikinci fıkrasında yer alan "ödevin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğ" bu yükümlülük açısından gerçekleşmemektedir.

Elektronik ortamda beyanname verme, sadece beyannamenin verilme usulünün belirlenmesine yönelik olup beyanname verme ödevinin anılan niteliğini değiştirmemekte ve beyanname verme yükümlülüğünün süresinde ve kendiliğinden verilme özelliğinde değişiklik öngörmemektedir. Konu ile ilgili idari düzenlemelere bakıldığında, elektronik ortamda beyanname verme ve bildirimde bulunma usulünün amacının, mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmede, gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanmak, vergi beyannameleri ile bildirim ve eklerinin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye intikalini sağlamak, vergi idaresinin işlemlerini azaltarak iş ve işlemlerini kolaylaştırmak olduğu açıklanmıştır.

Bu amaç, anılan kanun gerekçeleri ve beyanname verme yükümlülüğünün açıklanan niteliği dikkate alındığında, elektronik ortamda beyanname verme usulünün yasal dayanağı olan mükerrer 257'nci maddenin dördüncü fıkrasının, 213 sayılı Kanununun mükerrer 355'inci maddesinin birinci ve ikinci fıkrasında değinilen bilginin ibrazı yükümlülüğünden ayrıldığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Elektronik ortamda beyanname yükümlülüğü açısından, özel usulsüzlük cezası

kesilebilmesi için yazılı bildirim koşulu bulunduğu kabul edildiğinde, vergi idaresinin her vergilendirme dönemi içinde o verginin mükelleflerine ayrı ayrı beyannamenin belirlenen süre sonuna kadar verilmesi aksi halde ceza kesileceği yolunda uyarıda bulunması gerekmektedir. Beyannamenin yasal süresi geçtiği halde verilmemesi halinin, 213 sayılı Kanunun 30'uncu maddesinin ikinci fıkrasının birinci bendi uyarınca re'sen tarh nedeni olduğu da düşünüldüğünde, uyarıya rağmen beyanname verilmediğinde, idarenin bir yandan re'sen tarhiyat yapması ve özel usulsüzlük cezası kesmesi; diğer yandan, ceza kesilmesine rağmen beyanname yine verilmezse mükerrer 355'inci maddenin üçüncü fıkrasını uygulaması gerekecektir.

Oysa, idarenin hem resen tarhiyat yapması hem de verilmeyen beyannamenin bu şekilde verilmesini sağlamaya çalışması kanunun, beyana dayanan tarh sisteminin ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleyen idari düzenlemelerin amacı ile bağdaşmayacaktır. Vergi idaresinden her vergilendirme dönemi için her mükellefe bu şekilde yazılı uyarıda bulunması beklenemeyeceği gibi yasa ile belirlenen ve mükelleflerce bilinen süresi içinde beyanname verilmemesi durumunda resen tarhiyat yapılarak ilgili cezai yaptırımın uygulaması dışında bir yol izlemesi de beklenemez.

İdari düzenlemeler uyarınca kapsama alınan mükellefler açısından fiziki ortamda beyanname kabulüne son verildiği ve beyanname verme yükümlülüğünün niteliği itibarıyla mükerrer 355'inci maddenin birinci fıkrasında yer alan yasal düzenlemelerde olduğu gibi bilginin ibrazı ödevi niteliğinde olmadığı dikkate alındığında, elektronik ortamda beyanname verme yükümlülüğü için yazılı bildirim şartının aranmayacağı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu nedenle, ayrıca ilgililere yazılı bildirimde bulunma zorunluluğunun olmadığı gerekçesiyle itiraz konusu Vergi Mahkemesi kararının kabule ilişkin kısmını bozan ve davanın reddine karar veren Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuka aykırılık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, Danıştay Başsavcılığının kanun yararına temyiz isteminin reddi gerektiği görüşüyle karara katılmıyoruz.