**T.C.**

**D A N I Ş T A Y**

**Vergi Dava Daireleri**

**Kurulu**

**Esas No : 2008/530**

**Karar No: 2009/404**

Özeti : Takvim yılının kapanmasından sonra yapılan vergi

incelemesiyle belirlenen vergi kaybını doğuran

olaylardan yola çıkılarak, yıl içinde belge düzenine de

aykırı davranıldığı yaklaşımıyla Vergi Usul Kanununun

353'üncü maddesine göre özel usulsüzlük cezası

kesilemeyeceği hakkında.

Temyiz Eden : … Gıda Nakliyat Petrol Ürünleri Sanayi Ticaret Limited Şirketi

Karşı Taraf : Ali Fuat Cebesoy Vergi Dairesi Müdürlüğü

İstemin Özeti : Akaryakıt ve gıda ürünleri toptan ve perakende ticareti yapan

davacının 2001 vergilendirme döneminde belgesiz motorin alışlarını gerçek bir emtia

teslimine dayanmayan faturaları kayıtlarına dahil ederek belgelendirdiği, bir kısım alışlarını

belgeye dayanmaksızın defterlerine kaydettiği ve bir kısım satışları için fatura

93düzenlemediğinin saptanması nedeniyle adına, Vergi Usul Kanununun 353'üncü maddesinin

1'inci bendi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezası davaya konu yapılmıştır.

Davayı inceleyen Sakarya Vergi Mahkemesi, 22.2.2007 günlü ve E:2006/363,

K:2007/117 sayılı kararıyla; özel usulsüzlük cezasının, belgesiz mal alımlarının, gerçek bir

emtia teslimine dayanmayan ve paravan firmalarca düzenlenmiş olduğu inceleme

elemanınca kabul edilen faturalarla belgelendirilmesi nedeniyle kesilen kısmının yeterli

tespite dayanmaması nedeniyle hukuka aykırı olduğu; … Petrol Limited Şirketinden yapılan

akaryakıt alımına ilişkin olarak yevmiye defterine kayıtlı görünen elli adet faturanın

incelemeye ibraz edilmemesi ve bu faturaların, … Petrol Limited Şirketi tarafından 2002

yılında yapılan şeker satışları için çeşitli mükelleflere verildiğinin anlaşılması karşısında,

davacı şirketin 2001 yılında gerçekleştirdiği alımları için fatura düzenlemek zorunda olan …

Petrol Limited Şirketinden fatura almadığı 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353'üncü

maddesine uygun biçimde tespit edildiğinden, alınmayan fatura bedelinin %10'u tutarında

ceza kesilebileceği; ayrıca … Petrol Anonim Şirketinden fatura ile alınmasına karşın, faturalar

kayıtlara intikal ettirilmeyerek, … Petrol Limited Şirketine belgesiz satılan akaryakıt için fatura

düzenlemeyen davacı adına özel usulsüzlük cezası kesilmesinde de hukuka aykırılık

bulunmadığı gerekçesiyle, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353'üncü maddesi uyarınca, her

bir belge nevi için daha fazla ceza kesilebileceği halde kesilebilecek azami özel usulsüzlük

cezası tutarının 26.000.000 YTL'yi geçemeyeceği gözetilerek kesilen cezada sonucu itibarıyla

hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir.

Davacının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesi, 7.11.2007 günlü

ve E:2007/2828, K:2007/3737 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun fatura ve

benzeri belge vermeyen ve almayanlara kesilecek özel usulsüzlük cezalarına ilişkin hükümleri

içeren 353'üncü maddesinin 1'nci bendinde, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider

pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması ve

düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde bu

belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların herbirine her bir belge için 35.000.000TL

(35,00YTL) den az olmamak üzere bu belgelerde yazılması gereken meblağın veya meblağ

farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesileceğinin hükme bağlandığı, madde

metninin bir bütün olarak değerlendirilmesinden, bu madde uyarınca özel usulsüzlük cezası

kesilebilmesi için öncelikle maddede sayılan belgelerin verilmediğinin, alınmadığının

belirlenmesi, bu belgeleri vermeyen ve almayanların saptandığına ilişkin hukuken geçerli bir

tespitin mevcut olması gerektiği, uyuşmazlık konusu olayda ise, böyle somut bir tespit

mevcut olmayıp, katma değer vergisine tabi teslim ve hizmetler nedeniyle fatura

düzenlenmediğinden özel usulsüzlük cezası kesildiği, bu durumda özel usulsüzlük cezası

kesilmesini öngören ve bu cezanın kesilmesine ilişkin koşulları düzenleyen yasa hükmünde

belirtilen unsurlar bir arada gerçekleşmediğinden, davacı adına kesilen özel usulsüzlük

cezasına karşı açılan davanın reddi yolundaki vergi mahkemesi kararında isabet bulunmadığı

gerekçesiyle kararı bozmuştur.

Bozma kararına uymayan Sakarya Vergi Mahkemesi, 25.4.2008 günlü ve

E:2008/629, K:2008/418 sayılı kararıyla; ilk kararında ısrar etmiştir.

Israr kararı davacı tarafından temyiz edilmiş; cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları

tamam olmadan failin cezalandırılamayacağı yolundaki genel ceza ilkesi uyarınca belge

vermeyen ve almayanlar hukuken geçerli bir biçimde saptanmadığından kesilen özel

usulsüzlük cezasında yasaya uygunluk bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti : Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

Danıştay Tetkik Hâkimi Selda GÜRSOYTRAK GÜLSEVEN'in Düşüncesi :

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar ısrar kararının bozulmasını sağlayacak durumda

görülmediğinden istemin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Mehmet SAĞLAM'ın Düşüncesi : 213 sayılı Vergi Usul

Kanununun 353/1. maddesinde yazılı kurallara göre verilmeyen alınmayan her bir belge

94nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için maddede yazılı her bir belgenin verilmediği

ve alınmadığı hususunun olayın meydana geldiği anda tesbiti şarttır.

Sonradan yapılan inceleme sonucu verilip alınmadığı tesbit edilen belgeler nedeniyle

özel usulsüzlük cezası kesilemez.

Bu nedenle belgesiz alınıp belgesiz satıldığı yapılan inceleme ile tesbit edilen emtia

nedeniyle madde metnindeki azami had dikkate alınarak kesilen 26.000 YTL özel usulsüzlük

cezasında hukuka uyarlık görülmemiştir.

Belirtilen nedenle temyize konu mahkeme kararının bozulması gerektiği

düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, dosyadaki belgeler

incelendikten sonra gereği görüşüldü:

Vergilendirme dönemindeki kimi işlemleri için fatura düzenlememesi ve fatura

almaması nedeniyle davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezasına karşı açılan davayı

reddeden vergi mahkemesi kararı temyiz edilmiştir.

Vergi Usul Kanununun, vergi kanunlarının uygulanması ve ispatı düzenleyen 3'üncü

maddesinin (A) bendinde, "vergi kanunu" tabirinin bu kanun ile bu kanun hükümlerine tâbi

vergi, resim ve harç kanunlarını ifade ettiği kurala bağlandıktan sonra ikinci fıkrada; vergi

kanunu hükümlerinin lâfzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği ve lâfzın açık olmadığı hallerde

vergi kanunları hükümlerinin, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri

ve diğer maddelerle bağlantısı göz önünde tutularak uygulanması öngörülmüştür.

Vergi Usul Kanununun vergi cezalarına ayrılmış İkinci Kısmının Birinci Bölümü vergi

ziyaı cezasına, İkinci Bölümü Usulsüzlüklere, Üçüncü Bölümü ise hürriyeti bağlayıcı ceza ile

cezalandırılacak vergi suç ve cezalarına ilişkindir. Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve

alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmamasının yaptırıma bağlandığı 353'üncü

maddede; bu yaptırımın uygulanmasını gerektiren eylemin, yapıldığı vergilendirme

döneminden sonraki zaman diliminde ve özellikle eylemin vergi kaybı yaratmasından sonra

da uygulanıp uygulanmayacağı konusunda bir açıklık bulunmamaktadır. Her ne kadar

maddenin sondan bir önceki fıkrasında; takvim yılı kapanmadan önce katma değer vergisi

veya geçici vergi beyannamelerinde hasılatın noksan bildirilmesinden dolayı tahakkukun

gecikmesinden doğan vergi kayıpları için uygulanabileceği anlaşılan ve maddede yazılı özel

usulsüzlükler sonucunda vergi ziyaı da meydana geldiğinde, bu kaybın gerektirdiği vergi

cezalarının ayrıca kesileceği düzenlenmişse de; tersine durumlarda ve özellikle takvim yılının

kapanmasından sonra belirlenen ve vergi kaybı bulunan her olayda ilgililere ayrıca özel

usulsüzlük cezası da kesileceği yolunda bir düzenleme yapılmamıştır. Vergilendirme

döneminin kapanmasından sonra yapılan vergi incelemeleriyle bir kısım hasılatın veya kimi

işlemlerin kayıt ve beyan dışı bırakıldığının saptanmasından dolayı, vergilendirme döneminde

yasanın şekle ve usule ilişkin kurallarına da aykırı davranılmış olduğu çıkarımıyla özel

usulsüzlük cezası kesilmesine olanak bulunup bulunmadığının, yukarıda belirtilen nedenle ve

Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinin (A) bendindeki düzenleme gereğince özel

usulsüzlükler ve cezalarının öngörülmüş amacı ve diğer maddelerle olan bağlantısı

gözetilerek belirlenmesi gereklidir.

Yürürlükte kaldığı 31.12.1980 tarihine kadar uygulanan ve 4.1.1961 tarihinde kabul

edilen, 10, 11 ve 12 Ocak 1961 günlü ve 10703, 10704 ve 10705 sayılı Resmi Gazetelerde

yayımlanarak, 1.1.1961 tarihinde yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanununun,

30.12.1980 tarihinde kabul edilen, 31.12.1980 günlü ve mükerrer 17207 sayılı Resmi

Gazetede yayımlanarak 1.1.1981 tarihinde yürürlüğe giren 2365 sayılı Yasa ile değişmeden

önceki 353'üncü maddesinde ilk kez, fatura ve benzeri evrak vermeyen ve almayanların

cezası olarak ve özel usulsüzlük cezası adı altında yapılan düzenlemede de yer aldığı üzere

özel usulsüzlük cezası, şekle ve usule aykırılıkların yaptırımıdır.

95Vergi Usul Kanununun şekle ve usule aykırılıkları yaptırıma bağlayan bu

düzenlemesinden önce ve 5432 sayılı Yasanın ilk yürürlüğe konulduğu tarihte bir süre

uygulanmasından sonra fatura düzenlenmemesi konusunda mükellefleri caydırıcı olmak

üzere gereksinme duyulması nedeniyle 1951 yılında, sözü edilen Yasaya Ek 1'inci madde

olarak 5815 sayılı Yasa ile "fatura cezası" başlığı altında hüküm eklendiği de bilinmektedir.

Değinilen Ek 1'inci maddenin gerekçesinde, vergi uygulaması bakımından fatura almak ve

vermek mecburiyetine uyulmamasının, vergi ziyaı yaratan eylemlerden olduğu için

başlangıçta usulsüzlük cezası konulmadığı, ancak; vergi ziyaı takvim yılı sonunda belli olacağı

için yılı içinde görülen veya saptanan faturasız işlemler için herhangi bir işlem yapılamadığı,

dolayısıyla hesap döneminin kapanması ve sonucunun beklenmesi gerektiği, uygulamada bu

durumun, pek çok mükellefin disiplinsiz davranmasına yol açtığı ve fatura düzenini bozacak

bir kapsamda olduğu, bu sebeple faturalar hakkında bir usulsüzlük cezası konulması zorunlu

görüldüğü için Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmesinin teklif edildiği belirtilmiştir. 1961

yılında yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanununun gerekçesi bulunmamakla birlikte,

353'üncü maddenin, 2365 sayılı Yasanın 80'inci maddesiyle değiştirilmesine ilişkin madde

gerekçesinde; "...günümüzde, vergi güvenliğini sağlayacak tedbirler arasında, vergilendirme

döneminin kapanmasından sonra yapılacak incelemelerden çok, cari yıl içinde yapılan mali

kontrollere önem verilmektedir. Suçun işlenmesinden bazen yıllarca sonra yapılmakta olan

vergi incelemesi, vergi ziyaı ile ilgili delil ve izlerin çoğunlukla ortadan kalkmış olması nedeni

ile ancak belli bir ölçüde etkili olabilmektedir. Oysa anında yapılacak kontrollerle, geliri

doğuran olayların maddi bünyesi ile kayıtlar arasında ilişki kurulması mümkün olmakta, vergi

ziyaına yol açacak suçların zamanında önlenmesi sağlanmaktadır. Mükellef idare ilişkilerinin

artmasını temin eden bu kontroller bir çok halde vergi idaresinin mükellefe yardımı şeklinde

de belirebilmekte böylece mükelleflerin ilerde daha ağır müeyyide ve cezalara maruz kalma

ihtimali de büyük ölçüde bertaraf edilmiş olmaktadır. Şüphesiz, anında yapılacak kontrollerin,

belirtilen etki ve faydaları sağlayabilmesi, belli bir disiplin içinde yürütülmesi, vergi

kanunlarına aykırı harekete yönelme istidadında olanların ihtar mahiyetindeki cezalarla

tecziye edilmesi şartına bağlıdır. Vergi ceza hükümlerinin yeniden düzenlenmesinde, özel

usulsüzlük cezaları yukarıda kısaca belirtilen anlayış içinde ele alınmış ve bunlarda, gerekli

etkiyi sağlayacak değişikilikler yapılmıştır. Bilindiği üzere, mükellefleri vergi ziyaına sebebiyet

verecek muhtemel vergi suçunu işlemeye götüren yollardan başlıcaları; gider, satış ve diğer

hâsılatlarla ilgili belge düzeni ve kayıt nizamına ait olarak kanunda yer alan hükümlere

gerektiği şekilde riayet edilmemesi, daha genel şekilde ifadeyle, kayıtların, muameleleri

bütünüyle aksettirecek tarzda tutulmamasıdır. Bu itibarla özel usulsüzlük ve bunlara ait

cezaların tespitinde anılan hususların önlenmesinin ön planda tutul(duğu)..." belirtilmiştir.

Yukarıda belirtilen ve yasa yapıcı tarafından fatura ve benzeri belgelerin alınıp

verilmemesi suretiyle mükelleflerin belge düzenine aykırı davranışlarının vergi kaybı doğup

doğmamasına bakılmaksızın ve vergi kaybı doğmasını önleyici biçimde yaptırıma

bağlanmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla 353'üncü madde, takvim yılının

kapanmasından sonra ve zamanaşımı süresi içinde vergi incelemesiyle belirlenen ve vergi

kaybı doğuran olaylardan yola çıkılarak, yılı içinde belge düzenine de aykırı davranıldığı

yaklaşımıyla ceza kesilmesini öngören bir düzenleme içermemektedir.

2001 vergilendirme dönemine ilişkin işlemleri incelenen davacı adına, hesap

döneminin kapanmasından sonra 3.3.2006 tarihinde düzenlenen vergi inceleme raporunda

bir kısım emtia alımlarında belge almadığı ve bir kısım emtia satışında fatura düzenlemediği

sonucuna ulaşılarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi maddenin öngörülüş amacına uygun

düşmediğinden davanın reddine ilişkin ısrar kararında yargılama usulüne ve hukuka

uygunluk görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle; Sakarya Vergi Mahkemesinin, 25.4.2008 günlü ve

E:2008/629, K:2008/418 sayılı ısrar kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda

96karşılanacağından yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına,

3.7.2009 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

KARŞI OY

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar ısrar kararının bozulmasını gerektirecek

nitelikte bulunmadığından istemin reddi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.

Başka bir karar:

<http://www.alomaliye.com/2007/danistay_4_dai_kararlari.htm>

**T.C.**

**DANIŞTAY**

**Üçüncü Daire**

**Esas No : 1996/1803**

**Karar No: 1997/2919**

**Özeti** :

**Mükellefin hangi tarihte, kimlere servis hizmeti verdiği ve yedek parça satışı yaptığı ve ne miktar ücret aldığı yolunda yapılmış somut bir tespit olmadan, genel ve soyut ifadelerle düzenlenen tutanağa dayanılarak özel usulsüzlük cezası kesilmesinde yasal isabet görülmemiştir.**

**Temyiz İsteminde Bulunan :**

**Vekili:**

**Karşı Taraf**: Vergi Dairesi Müdürlüğü

Oto servisi ve yedek parça ticareti ile uğraşan davacının, müşterilerine verdiği oto bakım hizmeti ve yedek parça satışından dolayı fatura dü­zenlememesi nedeniyle 1995 takvim yılı için adına kesilen özel usulsüzlük cezasına karşı açılan davayı; 1-24 Nisan 1995 tarihleri arasında faturasız satış yaptığının davacının beyan ve ifadesiyle düzenlenen 5.5.1995 günlü tu­tanakla saptandığı, tutanağın baskı altında imzalandığı yolundaki davacı id­diasının yerinde görülmediği, fatura vermeme ve almama ^fiilleri birbirinden bağımsız ve farklı eylemler olup, birine ceza kesilmesinin diğerinin tespitine bağlı olmadığı, davacının ödeme kaydedici cihaz kullanmadığı yolunda dü­zenlenen 4.5.1995 tarihli tutanağın da dava konusu cezanın dayanağı olan yoklama fişini destekleyici nitelikte olduğu gerekçesiyle reddeden ... Vergi Mahkemesinin 28.12.1995 gün ve E:1995/308, K:1995/496 sayılı kararının; tutanağın imzalanmış olmasının, yapılan tespitin aksinin ispatını ortadan kal­dırmayacağı, bunun yanında anılan döneme ilişkin faturaların mevcut olduğu ileri sürülerek bozulması istemidir.

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Uyuşmazlık, müşterilerine oto bakım hizmeti veren ve yedek parça satışı yapan davacının fatura düzenlemediğinden bahisle adına kesilen özel usul­süzlük cezasına ilişkin bulunmaktadır.

Dosyanın incelenmesinden davanın süresinde açıldığının anlaşılması ne­deniyle, davalı idarenin, davanın süresinde olmadığı iddiası yerinde gö­rülmemiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 6.7.1994 tarihinde yürürlüğe giren 4008 sa­yılı Kanun'un 17 nci maddesiyle değişik 353/1 inci maddesinde; verilmesi ve alın­ması icab eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzunu vermeyenler ve almayanlardan her birine, her bir belge için 1.000.000 liradan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meb­lağın yüzde yirmi beşi nispetinde özel usulsüzlük cezası kesileceği hükme bağ­lanmıştır.

Açıklanan madde hükmü uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi, fa­tura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu ve­rilmediğinin veya alınmadığının, usulüne uygun olarak tespitine bağlı bu­lunmaktadır.

Dosyanın incelenmesinden; 5.5.1995 tarihinde davacının işyerinde ya­pılan yoklama sırasında 1-24 Nisan 1995 tarihleri arasında ismini ha­tırlayamadığı müşterilerine 550.000.000 liralık oto bakım hizmeti verdiğinin, yedek parça satışı yaptığının ve fatura vermediğinin tespit edildiği yolunda tu­tanak düzenlendiği ve bu tutanağa istinaden davacıya yoklama tarihi iti­bariyle fatura düzenlettirildiği, ancak anılan tutanağa dayanılarak, davacı adına özel usulsüzlük cezası da kesildiği anlaşılmaktadır.

Davacının hangi tarihte, kimlere servis hizmeti verdiği ve yedek parça sa­tışı yaptığı ve ne miktar ücret aldığı yolunda yapılmış somut bir tespit olmayıp, genel ve soyut ifadelerle tutanak düzenlenmiştir. Kaldı ki fatura dü­zenlenmediği belirtilen toplam tutar için fatura düzenlettirilerek bu fatura ka­yıtlara da intikal ettirilmiştir.

Bu bakımdan genel ve soyut ifadelere yer verilen, somut bir tespiti içer­meyen tutanağa dayanılarak özel usulsüzlük cezası kesilmesinde yasal isa­bet görülmediğinden, davanın reddi yolunda verilen vergi mahkemesi ka­rarında yasaya uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile vergi mahkemesi ka­rarının bozulmasına 17.9.1997 gününde oybirliğiyle karar verildi.

**T.C.**

**DANIŞTAY**

**Vergi Dava Daireleri**

**Genel Kurulu**

**Esas No : 1998/385**

**Karar No : 1999/339**

**Özeti:**

**1- İlk derece mahkemesi sıfatıyla verilmeyen kararlara karşı yargılamanın yenilenmesi yolu izlenemez.**

**2-Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri gereğince verilmesi ve alınması gereken belgelerin verilmediği ve alınmadığı yolunda somut ve hukuken geçerli tespit yapılmaksızın kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uygunluktan söz edilemez.**

**Temyiz Eden** : Vergi Dairesi Müdürlüğü

**Karşı Taraf :**

Emtia alımlarını gerçeği yansıtmayan faturalarla belgelendirerek haksız Katma Değer Vergisi indirimi yaptığı saptanan yükümlü adına Ocak-Aralık 1994 dönemleri için kaçakçılık cezalı Katma Değer Vergisi salınmış, özel usulsüzlük cezası kesilmiştir.

Tarhiyata karşı açılan davayı inceleyen ...... 4'üncü Vergi Mahkemesi davayı, kaçakçılık cezalı Katma Değer Vergisi yönünden reddetmiş, özel usulsüzlük cezasını kaldırmıştır.

Tarafların temyiz başvurularını inceleyen Danıştay Onbirinci Dairesi, 24.3. 1998 günlü, E: 1997/3196, K: 1998/1163 sayılı Kararıyla; yükümlünün temyiz is­temini reddetmiş, vergi dairesi müdürlüğü temyiz istemini ise; 213 sayılı Ya­sanın 353'üncü maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesinin ya­sayla yasaklanan fiillerinin saptanmasına bağlandığı, belge verilmediği saptan­dığında belgeyi alanın belirlenememesinin belge vermeyen adına ceza kesilme­sini engellemediği, yükümlü kurumun kaynağı belli olmayan yerlerden temin et­tiği emtiayı gerçekte tüccar olmayan şahıslardan sağladığı faturalarla belgelen­dirmek suretiyle haksız Katma Değer Vergisi indirimine neden olduğu saptandı­ğından, aynı fiil için kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması yolundaki hükmünde hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle mahkeme kararının özel usulsüzlük cezasını kaldıran hüküm fıkrasını bozmuştur.

Bozma kararına uymayan ..... 4'üncü Vergi Mahkemesi, 8.6. 1998 günlü, E: 1998/543, K: 1998/612 sayılı Kararıyla ilk kararının, özel usulsüzlük cezasının kaldırılması yönündeki hükmünde ve satılan emtianın veya yapılan hizmetin gerçek olmadığının alıcı ve satıcı nezdinde birlikte saptanmadığı gerekçesiyle di­renmiştir.

Direnme kararı vergi dairesi müdürlüğünce temyiz edilmiş, inceleme rapo­ruyla tespit edilen hususlar karşısında kesilen cezanın yasal olduğu ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

Yükümlü ise aynı tespitler nedeniyle, adına salınan kaçakçılık cezalı gelir (stopaj) vergisine karşı açılan davanın reddi yolundaki kararın Danıştay Dör­düncü Dairesinin 1998/1690 sayılı Kararıyla bozulduğunu, gerçeğe aykırı fatura düzenlemek suçundan dolayı açılan davada beraat ettiğini ileri sürerek yar­gılamanın yenilenmesini istemiştir.

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Canlı hayvan ve et ticareti yapan yükümlü şirketin mal alımlarının bir kıs­mının gerçeğe aykırı faturalarla belgelendirildiği ve gerçekte müstahsilden ya­pılan alımlar için müstahsil makbuzu düzenlenmediğinden bahisle adına ke­silen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması yolundaki ısrar kararı vergi dairesi müdürlüğünce temyiz edilmiştir.

2577 sayılı idari Yargılama Usulü Kanununun 53 üncü maddesinin birinci fık­rasının bentlerinde sayılan nedenlerle Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında yargılamanın yenilenmesinin is­tenebileceği belirtilmiş, ikinci fıkrasında da yargılamanın yenilenmesi isteklerinin esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanacağı kurala bağlanmıştır.

Fevkalade bir kanun yolu olan ve ancak maddi anlamda kesin hüküm teşkil eden kararlar için açık olan yargılamanın yenilenmesi yolu, yargı yerlerince ilk derece mahkemesi sıfatıyla verilen ve davanın tarafları arasındaki maddi uyuş­mazlığı çözümleyen kararlar için geçerlidir. 53 üncü maddenin 1 inci bendinde sözü edilen Danıştay kararları ise Danıştay'ın 2575 sayılı Danıştay Kanununun 24 üncü maddesi uyarınca ilk derece mahkemesi sıfatıyla verdiği kararlardır.

Davacı tarafından yargılamanın yenilenmesine konu yapılan Danıştay On­birinci Dairesinin kararı, vergi mahkemesinin ilk derece mahkemesi olarak ver­diği ve uyuşmazlığın çözümüne ilişkin kararın hukuka uygunluğu yönünden ya­pılan temyiz incelemesi sonucu verilmiş bir karar olup, sözü edilen kararın esas karar olarak nitelendirilmesi ve yargılamanın yenilenmesi yoluyla kurulumuzca incelenerek kaldırılması mümkün değildir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 1.1.1994-6.7.1994 tarihleri arasında yürür­lükte bulunan 353 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında aynı yasanın 232,234,235 ve 236 ncı maddeleri gereğince verilmesi ve alınması gereken fatura, gider pu­sulası ve müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzunu vermeyen ve alma­yanlardan her birine, her fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu için 50.000.- liradan aşağı olmamak üzere bu vesikalara ya­zılması gereken meblağın yüzde üçü oranında özel usulsüzlük cezası kesile­ceği ve aynı yasanın son paragrafında da bir takvim yılı içinde her bir belge nevi­ne ilişkin olarak saptanan özel usulsüzlükler için kesilecek ceza toplamının 25.000.000.-lirayı geçemeyeceği kurala bağlanmıştır.

4008 sayılı Yasanın 17 nci maddesiyle değişen ve 6.7.1994 tarihinde yü­rürlüğe giren (1) işaretli fıkrada ise, düzenlenmesi gereken her bir belge için bir milyon liradan aşağı olmamak üzere bu belgelerde yazılması gereken meblağın yüzde yirmi beşi nispetinde özel usulsüzlük cezası kesileceği belirtilmiştir.

Yükümlü adına bu kural uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için cezayı gerektiren eylemin ve eylemle fail arasındaki bağlantının açıklıkla sap­tanması ve usulsüzlük eyleminin bütün unsurlarıyla ortaya konulması gerekir.

Olayda ise gerçeği yansıtmadığı kabul edilen faturalara dayanılarak alış kay­dedilen emtianın müstahsilden alındığı ve müstahsil makbuzu düzenlenmediği görüşüyle ceza kesilmiştir.

Müstahsilden alışı olduğuna dair somut bir tespit yapılmadan davacı adına kesilen cezanın kaldırılması yolundaki kararda hukuka aykırılık görülmemiştir.

Bu nedenlerle vergi idaresinin temyiz isteminin reddine, yükümlünün yar­gılamanın yenilenmesi isteminin incelenmeksizin reddine, 11.6.1999 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

**KARŞI OY:** Temyiz isteminin kabulü ile vergi mahkemesi ısrar kararının Da­nıştay Onbirinci Dairesince verilen bozma kararı esasları doğrultusunda bo­zulması gerektiği görüşünde olduğumuzdan kararın bu kısmına katılmıyoruz.