

Danıştay Dördüncü Daire Başkanlığı :

Esas No : 2006/2998

Karar No : 2006/2299

Kanun Yararına Temyiz Eden : Danıştay Başsavcılığı

Davacı : Fahrettin Yalınbaş

Ordu Cad. No:58 Sivrihisar/ESKİŞEHİR

Karşı Taraf : Sivrihisar Vergi Dairesi Müdürlüğü-Sivrihisar/ESKİŞEHİR

İstemin Özeti : 2001 yılı işlemleri incelenen davacının bazı emtia satışları için fatura düzenlemediği, eksik fatura düzenlediği ve faturasız mal aldığı ileri sürülerek 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353 üncü maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Eskişehir 1. Vergi Mahkemesi 24.11.2004 günlü ve E:2003/605, K:2004/768 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında, verilmesi ve alınması gereken faturanın verilmemesi ve alınmaması halinde bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların herbirine özel usulsüzlük cezası kesileceği, 231 inci maddesinin 1 inci fıkrasının 5 inci bendinde ise, faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami on gün içinde düzenleneceğinin belirtildiği, davacının işlemlerinin incelenmesi sonucu, bir kısım tarım aletlerini senet mukabili sattığı, vadesi geldiği halde ödenmeyen senetlerin icra takibine konulduğu, ifadesine başvuru senet borçlusu alıcıların davacıdan zirai alet satın aldıkları halde faturasının düzenlenmediğini ifade ettikleri, bu tespitlerin davacının emtia satışı için fatura düzenlemediğini gösterdiği gerekçesiyle davayı reddetmiştir. Davacının itirazı Eskişehir Bölge İdare Mahkemesinin 22.2.2005 günlü ve E:2005/20, K:2005/80 sayılı kararıyla reddedilmiştir. Bu kararın 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51 nci maddesi uyarınca kanun yararına bozulması istenilmektedir.

Danıştay Başsavcısı Zafer Kantarcıoğlu'nun Düşüncesi : Uyuşmazlıkta, 1999 yılı hesap ve işlemlerinin zirai aletler alımı satımı işi ile ilgili olarak incelenmesi sonucu, satışını yaptığı zirai aletler için fatura düzenlemediği, noksan tutarlı belge düzenlendiği, belgesiz teslim konu zirai aletlerden dolayı belge alınmadığı yolunda düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak teklif yılı için kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden Eskişehir 1. Vergi Mahkemesinin tek hakimle verdiği 24.11.2004 tarih ve E.No:2003/605, K.No:2004/768 sayılı kararına yapılan itiraz üzerine Eskişehir Bölge İdare Mahkemesince verilip kesinleşen kararın davacı tarafından yürürlükteki hukuka aykırı olduğundan bahisle kanun yararına temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun değişik 51. 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 sonucu ifade edenlerin, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabileceği açıklanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin birinci fıkrasında, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara

yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların herbirine, her bir belge için özel usulsüzlük cezası kesileceği öngörülmüştür.

Bu madde uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesinin, satılan emtianın veya yapılan işin hem satıcısının hem de alıcısının birlikte tespitiyle mümkün olduğu açık olup belgelerin alınmadığı ve verilmediği yolunda hukuken geçerli bir tespit yapılması gerekmektedir.

Olayda ise belirtilen hükme göre kesilen cezanın uygulanmasında böyle bir tespit olmayıp inceleme elemanı tarafından zirai aletler için faturasız alış ve satışları ile noksan belge düzenlendiği, mal bedellerinin belgelere noksan intikal ettirilmesi nedeniyle muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kapsamında değerlendirilmesinin icabettiği tespit edilerek matrah farkı bulunmuş ve alınmayan ve verilmeyen faturalardan söz edilerek ceza kesilmiştir.

Bu durumda, özel usulsüzlük cezası kesilmesini öngören ve bu cezanın kesilmesine dair koşulları düzenleyen maddede belirtilen unsurlar bir arada gerçekleşmemiş bulunduğundan, idari cezalar için de geçerli olan "ceza gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı" yolundaki genel ceza hukuku ilkesinin varsayım ya da kıyas yoluyla ceza tayinine olanak tanımaması yönünden, davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezasının usul ve kanuna uygun olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Bu bakımdan yoruma ve varsayım dayalı olarak kesilen özel usulsüzlük cezasına karşı açılan davanın mahkemece reddedilmesinde isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, Eskişehir Bölge İdare Mahkemesinin 22.2.2005 tarih ve E.No:2005/20; K.No:2005/80 sayılı kararının hukuka aykırılığı nedeniyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51. maddesi uyarınca kanun yararına bozulması için temyizi gerekli görülmüştür.

Konuyu temyizen yüksek Daireniz takdir ve kararına saygı ile sunarım.

Tetkik Hakimi H. Gül Yılmaz'ın Düşüncesi : 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması" halinde kesilecek özel usulsüzlük cezasına ilişkin 353 üncü maddesinin 1 inci fıkrasındaki düzenleme dikkate alındığında, maddede sayılan belgelerin verilmediği ve alınmadığına ilişkin hukuken geçerli bir tespit yapılması gerekmektedir. İnceleme elemanınca davacının fatura düzenlemediği, eksik fatura düzenlendiği ve fatura almadığını ortaya koyacak hukuken geçerli bir tespit yapılmamış olduğundan özel usulsüzlük cezasını onayan Eskişehir Bölge İdare Mahkemesi kararının, kanun yararına bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü:

Davacının 2001 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu bazı emtia satışları için fatura düzenlenmediği, eksik fatura düzenlendiği ve faturasız mal alındığı ileri sürülerek özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle açılan dava Eskişehir 1. Vergi Mahkemesince, karara karşı yapılan itiraz ise Eskişehir Bölge İdare Mahkemesince reddedilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 232 nci maddesinde; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin, birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere ve vergiden muaf esnafa sattıkları

emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunların da fatura almak zorunda oldukları, ayrıca sayılan kişiler dışında kalan ve belli bir bedeli aşan emtia satışı ve yaptıkları iş karşılığında ya da istenmesi halinde bu miktarın altındaki satış ve işler için de fatura vermek zorunda oldukları öngörülmüştür. Aynı Kanunun 353 üncü maddesinin 1 nci fıkrasında, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların herbirine, herbir belge için 10.000.000 liradan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nisbetinde özel usulsüzlük cezası kesileceği öngörülmüştür.

Bu madde uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için öncelikle maddede sayılan belgelerin düzenlenmediğinin, kullanılmadığının ve bulundurulmadığının saptandığına ilişkin hukuken geçerli bir tespitın mevcut olması gerekmektedir.

Davacının işlemlerinin incelenmesi sonucu davacının fatura düzenlemediği, eksik fatura düzenlediği ve faturasız satılan emtia için fatura alınmadığı ileri sürülerek özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Özel usulsüzlük cezası kesilmesine dayanak oluşturan inceleme raporunda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında öngörülen nitelikte bir tespit yapılmamıştır. İnceleme raporunda davacının zirai alet satışında bulunduğu kişilerden bazılarının ifadelerine başvurulmuş olup, bu ifadelerde satın alınan emtianın yılı, fiyatı konusunda kesin bilgilere rastlanılmamıştır. İnceleme elemanınca bazı satışlarla ilgili olarak ise sadece Sivrihisar İcra Müdürlüğü'nden alınan bilgiler doğrultusunda yapılan icra takiplerine konu senetlerdeki rakamlar dikkate alınmıştır. Bu tespitler davacının satışları dolayısıyla fatura düzenlemediği, eksik fatura düzenlediğini ve emtia alımında fatura almadığını gösterecek nitelikte değildir. Bu durumda idari cezalar için de geçerli olan cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı yolundaki ceza hukuku ilkesi gereğince varsayım ya da kıyas yoluyla ceza uygulanması olanağı bulunmadığından davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezasında isabet görülmemiştir.

Bu nedenle, Danıştay Başsavcılığının kanun yararına temyiz isteminin kabulü ile Eskişehir Bölge İdare Mahkemesinin 22.2.2005 günlü ve E:2005/20, K:2005/80 sayılı kararının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51 nci maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak koşulu ile bozulmasına, kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığı ile Danıştay Başsavcılığı'na gönderilmesine ve Resmi Gazete'de yayımlanmasına 22.11.2006 gününde oybirliğiyle karar verildi.

Danıştay Dördüncü Daire Başkanlığı :

Esas No : 2006/2999

Karar No : 2006/2298

Kanun Yararına Temyiz Eden : Danıştay Başsavcılığı

Davacı : Fahrettin Yalınbaş

Ordu Cad. No:58 Sivrihisar/ESKİŞEHİR

Karşı Taraf : Sivrihisar Vergi Dairesi Müdürlüğü-Sivrihisar/ESKİŞEHİR

İstemin Özeti : 2000 yılı işlemleri incelenen davacının bazı emtia satışları için fatura düzenlemediği, eksik fatura düzenlediği ve faturasız mal aldığı ileri sürülerek 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353 üncü maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Eskişehir 1. Vergi Mahkemesi 24.11.2004 günlü ve E:2003/604, K:2004/767 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında, verilmesi ve alınması gereken faturanın verilmemesi ve alınmaması halinde bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların herbirine özel usulsüzlük cezası kesileceği, 231 inci maddesinin 1 inci fıkrasının 5 inci bendinde ise, faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami on gün içinde düzenleneceğinin belirtildiği, davacının işlemlerinin incelenmesi sonucu, bir kısım tarım aletlerini senet mukabili sattığı, vadesi geldiği halde ödenmeyen senetlerin icra takibine konulduğu, ifadesine başvuru senet borçlusu alıcıların davacıdan zirai alet satın aldıkları halde faturasının düzenlenmediğini ifade ettikleri, bu tespitlerin davacının emtia satışı için fatura düzenlemediğini gösterdiği gerekçesiyle davayı reddetmiştir. Davacının itirazı Eskişehir Bölge İdare Mahkemesinin 22.2.2005 günlü ve E:2005/19, K:2005/79 sayılı kararıyla reddedilmiştir. Bu kararın 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51 nci maddesi uyarınca kanun yararına bozulması istenilmektedir.

Danıştay Başsavcısı Zafer Kantarcıoğlu'nun Düşüncesi : Uyuşmazlıkta, 1999 yılı hesap ve işlemlerinin zirai aletler alımı satımı işi ile ilgili olarak incelenmesi sonucu, satışını yaptığı zirai aletler için fatura düzenlemediği, noksan tutarlı belge düzenlendiği, belgesiz teslim konu zirai aletlerden dolayı belge alınmadığı yolunda düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak teklif yılı için kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden Eskişehir 1. Vergi Mahkemesinin tek hakimle verdiği 24.11.2004 tarih ve E.No:2003/604, K.No:2004/767 sayılı kararına yapılan itiraz üzerine Eskişehir Bölge İdare Mahkemesince verilip kesinleşen kararın davacı tarafından yürürlükteki hukuka aykırı olduğundan bahisle kanun yararına temyizlenerek incelenerek bozulması istenilmektedir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun değişik 51. 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 sonucu ifade edenlerin, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabileceği açıklanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin birinci fıkrasında, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların herbirine, herbir belge için özel usulsüzlük cezası kesileceği öngörülmüştür.

Bu madde uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesinin, satılan emtianın veya yapılan işin hem satıcısının hem de alıcısının birlikte tespitiyle mümkün olduğu açık olup belgelerin alınmadığı ve verilmediği yolunda hukuken geçerli bir tespit yapılması gerekmektedir.

Olayda ise belirtilen hükme göre kesilen cezanın uygulanmasında böyle bir tespit olmayıp inceleme elemanı tarafından zirai aletler için faturasız alış ve satışları ile noksan belge düzenlendiği, mal bedellerinin belgelere noksan intikal ettirilmesi nedeniyle muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kapsamında değerlendirilmesinin icabettiği tespit edilerek matrah farkı bulunmuş ve alınmayan ve verilmeyen faturalardan söz edilerek ceza kesilmiştir.

Bu durumda, özel usulsüzlük cezası kesilmesini öngören ve bu cezanın kesilmesine dair koşulları düzenleyen maddede belirtilen unsurlar bir arada gerçekleşmemiş bulunduğundan, idari cezalar için de geçerli olan "cezaı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı" yolundaki genel ceza hukuku ilkesinin varsayım ya da kıyas yoluyla ceza tayinine olanak tanınamaması yönünden, davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezasının usul ve kanuna uygun olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Bu bakımdan yoruma ve varsayıma dayalı olarak kesilen özel usulsüzlük cezasına karşı açılan davanın mahkemece reddedilmesinde isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, Eskişehir Bölge İdare Mahkemesinin 22.2.2005 tarih ve E.No:2005/19; K.No:2005/79 sayılı kararının hukuka aykırılığı nedeniyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51. maddesi uyarınca kanun yararına bozulması için temyizi gerekli görülmüştür.

Konuyu temyizen yüksek Daireniz takdir ve kararına saygı ile sunarım.

Tetkik Hakimi H. Gül Yılmaz'ın Düşüncesi : 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması" halinde kesilecek özel usulsüzlük cezasına ilişkin 353 üncü maddesinin 1 inci fıkrasındaki düzenleme dikkate alındığında, maddede sayılan belgelerin verilmediği ve alınmadığına ilişkin hukuken geçerli bir tespit yapılması gerekmektedir. İnceleme elemanınca davacının fatura düzenlemediği, eksik fatura düzenlendiği ve fatura almadığını ortaya koyacak hukuken geçerli bir tespit yapılmamış olduğundan özel usulsüzlük cezasını onayan Eskişehir Bölge İdare Mahkemesi kararının, kanun yararına bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü:

Davacının 2000 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu bazı emtia satışları için fatura düzenlenmediği, eksik fatura düzenlendiği ve faturasız mal alındığı ileri sürülerek özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle açılan dava Eskişehir 1. Vergi Mahkemesince, karara karşı yapılan itiraz ise Eskişehir Bölge İdare Mahkemesince reddedilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 232 nci maddesinde; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin, birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere ve vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunların da fatura almak zorunda oldukları, ayrıca sayılan kişiler dışında kalan ve belli bir bedeli aşan emtia satışı ve yaptıkları iş

karşılığında ya da istenmesi halinde bu miktarın altındaki satış ve işler için de fatura vermek zorunda oldukları öngörülmüştür. Aynı Kanunun 353 üncü maddesinin 1 nci fıkrasında, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların herbirine, herbir belge için 10.000.000 liradan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nisbetinde özel usulsüzlük cezası kesileceği öngörülmüştür.

Bu madde uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için öncelikle maddede sayılan belgelerin düzenlenmediğinin, kullanılmadığının ve bulundurulmadığının saptandığına ilişkin hukuken geçerli bir tespitın mevcut olması gerekmektedir.

Davacının işlemlerinin incelenmesi sonucu davacının fatura düzenlemediği, eksik fatura düzenlediği ve faturasız satılan emtia için fatura alınmadığı ileri sürülerek özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Özel usulsüzlük cezası kesilmesine dayanak oluşturan inceleme raporunda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında öngörülen nitelikte bir tespit yapılmamıştır. İnceleme raporunda davacının zirai alet satışında bulunduğu kişilerden bazılarının ifadelerine başvurulmuş olup, bu ifadelerde satın alınan emtianın yılı, fiyatı konusunda kesin bilgilere rastlanılmamıştır. İnceleme elemanınca bazı satışlarla ilgili olarak ise sadece Sivrihisar İcra Müdürlüğü'nden alınan bilgiler doğrultusunda yapılan icra takiplerine konu senetlerdeki rakamlar dikkate alınmıştır. Bu tespitler davacının satışları dolayısıyla fatura düzenlemediği, eksik fatura düzenlediğini ve emtia alımında fatura almadığını gösterecek nitelikte değildir. Bu durumda idari cezalar için de geçerli olan cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı yolundaki ceza hukuku ilkesi gereğince varsayım ya da kıyas yoluyla ceza uygulanması olanağı bulunmadığından davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezasında isabet görülmemiştir.

Bu nedenle, Danıştay Başsavcılığının kanun yararına temyiz isteminin kabulü ile Eskişehir Bölge İdare Mahkemesinin 22.2.2005 günlü ve E:2005/19, K:2005/79 sayılı kararının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51 nci maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak koşulu ile bozulmasına, kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığı ile Danıştay Başsavcılığı'na gönderilmesine ve Resmi Gazete'de yayımlanmasına 22.11.2006 gününde oybirliğiyle karar verildi.

Danıştay Dördüncü Daire Başkanlığı

Esas No : 2006/3000

Karar No : 2006/2297

Kanun Yararına Temyiz Eden : Danıştay Başsavcılığı

Davacı : Fahrettin Yalınbaş

Ordu Cad. No:58 Sivrihisar/ESKİŞEHİR

Karşı Taraf : Sivrihisar Vergi Dairesi Müdürlüğü-Sivrihisar/ESKİŞEHİR

İstem Özet : 1999 yılı işlemleri incelenen davacının bazı emtia satışları için fatura düzenlemediği, eksik fatura düzenlediği ve faturasız mal aldığı ileri sürülerek 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353 üncü maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Eskişehir 1. Vergi Mahkemesi 24.11.2004 günlü ve E:2003/603, K:2004/766 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında, verilmesi ve alınması gereken faturanın verilmemesi ve alınmaması halinde bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların herbirine özel usulsüzlük cezası kesileceği, 231 inci maddesinin 1 inci fıkrasının 5 inci bendinde ise, faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami on gün içinde düzenleneceğinin belirtildiği, davacının işlemlerinin incelenmesi sonucu, bir kısım tarım aletlerini senet mukabili sattığı, vadesi geldiği halde ödenmeyen senetlerin icra takibine konulduğu, ifadesine başvuru senet borçlusu alıcıların davacıdan zirai alet satın aldıkları halde faturasının düzenlenmediğini ifade ettikleri, bu tespitlerin davacının emtia satışı için fatura düzenlemediğini gösterdiği gerekçesiyle davayı reddetmiştir. Davacının itirazı Eskişehir Bölge İdare Mahkemesinin 22.2.2005 günlü ve E:2005/18, K:2005/78 sayılı kararıyla reddedilmiştir. Bu kararın 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51 nci maddesi uyarınca kanun yararına bozulması istenilmektedir.

Danıştay Başsavcısı Zafer Kantarcıoğlu'nun Düşüncesi : Uyuşmazlıkta, 1999 yılı hesap ve işlemlerinin zirai aletler alımı satımı işi ile ilgili olarak incelenmesi sonucu, satışını yaptığı zirai aletler için fatura düzenlemediği, noksan tutarlı belge düzenlendiği, belgesiz teslim konu zirai aletlerden dolayı belge alınmadığı yolunda düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak teklif yılı için kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden Eskişehir 1. Vergi Mahkemesinin tek hakimle verdiği 24.11.2004 tarih ve E.No:2003/603, K.No:2004/766 sayılı kararına yapılan itiraz üzerine Eskişehir Bölge İdare Mahkemesince verilip kesinleşen kararın davacı tarafından yürürlükteki hukuka aykırı olduğundan bahisle kanun yararına temyizlenerek incelenerek bozulması istenilmektedir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun değişik 51. 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 sonucu ifade edenlerin, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabileceği açıklanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin birinci fıkrasında, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların herbirine, her bir belge için özel usulsüzlük cezası kesileceği öngörülmüştür.

Bu madde uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesinin, satılan emtianın veya yapılan işin hem satıcısının hem de alıcısının birlikte tespitiyle mümkün olduğu açık olup

belgelerin alınmadığı ve verilmediği yolunda hukuken geçerli bir tespit yapılması gerekmektedir.

Olayda ise belirtilen hükme göre kesilen cezanın uygulanmasında böyle bir tespit olmayıp inceleme elemanı tarafından zirai aletler için faturasız alış ve satışları ile noksan belge düzenlendiği, mal bedellerinin belgelere noksan intikal ettirilmesi nedeniyle muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kapsamında değerlendirilmesinin icabettiği tespit edilerek matrah farkı bulunmuş ve alınmayan ve verilmeyen faturalardan söz edilerek ceza kesilmiştir.

Bu durumda, özel usulsüzlük cezası kesilmesini öngören ve bu cezanın kesilmesine dair koşulları düzenleyen maddede belirtilen unsurlar bir arada gerçekleşmemiş olduğundan, idari cezalar için de geçerli olan "cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı" yolundaki genel ceza hukuku ilkesinin varsayım ya da kıyas yoluyla ceza tayinine olanak tanımaması yönünden, davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezasının usul ve kanuna uygun olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Bu bakımdan yoruma ve varsayıma dayalı olarak kesilen özel usulsüzlük cezasına karşı açılan davanın mahkemece reddedilmesinde isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, Eskişehir Bölge İdare Mahkemesinin 22.2.2005 tarih ve E.No:2005/18, K.No:2005/78 sayılı kararının hukuka aykırılığı nedeniyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51. maddesi uyarınca kanun yararına bozulması için temyizi gerekli görülmüştür.

Konuyu temyizen yüksek Daireniz takdir ve kararına saygı ile sunarım.

Tetkik Hakimi H. Gül Yılmaz'ın Düşüncesi : 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması" halinde kesilecek özel usulsüzlük cezasına ilişkin 353 üncü maddesinin 1 inci fıkrasındaki düzenleme dikkate alındığında, maddede sayılan belgelerin verilmediği ve alınmadığına ilişkin hukuken geçerli bir tespit yapılması gerekmektedir. İnceleme elemanınca davacının fatura düzenlemediği, eksik fatura düzenlendiği ve fatura almadığını ortaya koyacak hukuken geçerli bir tespit yapılmamış olduğundan özel usulsüzlük cezasını onayan Eskişehir Bölge İdare Mahkemesi kararının, kanun yararına bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü:

Davacının 1999 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu bazı emtia satışları için fatura düzenlenmediği, eksik fatura düzenlendiği ve faturasız mal alındığı ileri sürülerek özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle açılan dava Eskişehir 1. Vergi Mahkemesince, karara karşı yapılan itiraz ise Eskişehir Bölge İdare Mahkemesince reddedilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 232 nci maddesinde; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin, birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere ve vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunların da fatura almak zorunda oldukları, ayrıca sayılan kişiler dışında kalan ve belli bir bedeli aşan emtia satışı ve yaptıkları iş karşılığında ya da istenmesi halinde bu miktarın altındaki satış ve işler için de fatura vermek zorunda oldukları öngörülmüştür. Aynı Kanunun 353 üncü maddesinin 1 nci fıkrasında,

verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların herbirine, herbir belge için 10.000.000 liradan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nisbetinde özel usulsüzlük cezası kesileceği öngörülmüştür.

Bu madde uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için öncelikle maddede sayılan belgelerin düzenlenmediğinin, kullanılmadığının ve bulundurulmadığının saptandığına ilişkin hukukun geçerli bir tespitin mevcut olması gerekmektedir.

Davacının işlemlerinin incelenmesi sonucu davacının fatura düzenlemediği, eksik fatura düzenlediği ve faturasız satılan emtia için fatura alınmadığı ileri sürülerek özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Özel usulsüzlük cezası kesilmesine dayanak oluşturan inceleme raporunda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında öngörülen nitelikte bir tespit yapılmamıştır. İnceleme raporunda davacının zirai alet satışında bulunduğu kişilerden bazılarının ifadelerine başvurulmuş olup, bu ifadelerde satın alınan emtianın yılı, fiyatı konusunda kesin bilgilere rastlanılmamıştır. İnceleme elemanınca bazı satışlarla ilgili olarak ise sadece Sivrihisar İcra Müdürlüğü'nden alınan bilgiler doğrultusunda yapılan icra takiplerine konu senetlerdeki rakamlar dikkate alınmıştır. Bu tespitler davacının satışları dolayısıyla fatura düzenlemediği, eksik fatura düzenlediğini ve emtia alımında fatura almadığını gösterecek nitelikte değildir. Bu durumda idari cezalar için de geçerli olan cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı yolundaki ceza hukuku ilkesi gereğince varsayım ya da kıyas yoluyla ceza uygulanması olanağı bulunmadığından davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezasında isabet görülmemiştir.

Bu nedenle, Danıştay Başsavcılığının kanun yararına temyiz isteminin kabulü ile Eskişehir Bölge İdare Mahkemesinin 22.2.2005 günlü ve E:2005/18, K:2005/78 sayılı kararının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51 nci maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak koşulu ile bozulmasına, kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığı ile Danıştay Başsavcılığı'na gönderilmesine ve Resmi Gazete'de yayımlanmasına 22.11.2006 gününde oybirliğiyle karar verildi.