

istihkak raporlarındaki inşaat malzemesi bedellerini karşıladığı belirlendiğinden, komisyon karşılığı fatura düzenlediği saptanan şirkete ait faturaların, emtia teslimini temsil etmemesi nedeniyle, davanın reddi yolundaki kararda, hukuka aykırılık bulunmadığı hakkında.

T.C.

D A N I Ş T A Y

Vergi Dava Daireleri

Kurulu

Esas No : 2007/563

Karar No: 2008/717

Özeti : Kayıtlı diğer giderlerin istihkak raporlarındaki inşaat

malzemesi bedellerini karşıladığı belirlendiğinden,

komisyon karşılığı fatura düzenlediği saptanan şirkete

ait faturaların, emtia teslimini temsil etmemesi nedeniyle, davanın reddi yolundaki kararda, hukuka aykırılık bulunmadığı hakkında.

Temyiz Eden : ... İnşaat Ticaret ve Sanayi Limited Şirketi

Vekili : Av. ...

Karşı Taraf : Başkent Vergi Dairesi Müdürlüğü

İstemin Özeti : Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğüne karşı

“Milas-Bodrum Hava Limanı Meydan İçi Perde Üstü Kafes Tel Örgü Yapılması İnşaatı”

taahhüdünü üstlenen 13.8.2001 tarihinde başlanıp 11.1.2002 tarihinde geçici kabulü yapılan,

369.104.500.800 lira ihale bedelli iş için genel giderler hariç 537.612.865.195 lira tutarındaki

maliyetin 237.465.238.814 lirasını belgelendirdiği, nakliye, motorin, makina, kiralama,

hafriyat, kira açıklamalarını içeren 20 adet faturanın hakkında komisyon karşılığı fatura

düzenlemekten rapor bulunan ... Petrol Ürünleri Hafriyat Nakliyat İnşaat Oto Sanayi Ticaret

Limited Şirketi tarafından düzenlediği ve bu faturaların konusunu oluşturan teslimler

dışındaki maliyetlerin, hakedişlerle uyumlu olduğu belirlenen davacının, faturaları kayıtlarına

dahil etmekle maliyetleri yükselttiği ve dönem matrahını azalttığı saptanarak adına 2002

takvim yılı için tespit edilen matrah farkı üzerinden re'sen salınan vergi ziyayı cezalı kurumlar

vergisi, gelir (stopaj) vergisi ve fon payı dava konusu yapılmıştır.

Davayı inceleyen Ankara 4. Vergi Mahkemesi 30.3.2005 günlü ve E:2004/67,

K:2005/453 sayılı kararıyla; sahte fatura düzenlediğine ilişkin vergi tekniği raporu bulunan ...

Petrol Ürünleri Harfiyat Nakliyat İnşaat Sanayi Ticaret Limited Şirketinden aldığı faturaları

2001 yılında yasal defterlerine kaydederek, Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel

Müdürlüğüne karşı taahhüdünü üstlendiği Milas- Bodrum Havalimanı Meydan İçi Perde Üstü

Kafes Tel Örgü Yapılması inşaatı işinin maliyetine dahil ettiği, bu işe ilişkin kazancın, yıllara

sari inşaat işi olması nedeniyle işin tamamlandığı 2002 kurumlar vergisi beyannamesine

konu olduğunun davacı hakkında düzenlenen inceleme raporu ile tespiti üzerine, bu fatura

tutarlarının gerçek bir maliyet oluşturmayacağına dayanılarak tespit edilen matrah farkına

göre tarhiyat yapıldığı, davacının; faturalarda yazılı harcamaların gerçek olduğu, fatura

tutarlarını peşin ödediği yolundaki iddialarını ispatlar nitelikte belge ibraz edemediği, bu

nedenle, kuruluşundan itibaren sahte fatura düzenlediği, vergi tekniği raporuyla sabit olan

firma tarafından, adına düzenlenen faturalara ilişkin alımlarının gerçek olduğunu

kanıtlamayan davacının, ihtilaflı dönem matrahının re'sen takdir edilmesinde ve inceleme

elemanınca, yükümlü kurum temsilcisinin, üstlenilen inşaat işinden istihkakların %5'i

oranında kar elde edilebileceği yolundaki beyanından hareketle bulunan matrah farkı

üzerinden yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle davanın reddine karar

vermiştir.

Davacının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesi 27.12.2005 günlü ve

E:2005/1045, K:2005/2617 sayılı kararıyla; yıllara sari inşaat taahhüt işi yapan davacıya

ihtilaflı dönemde fatura düzenleyen ... Petrol Ürünleri Hafriyat Nakliyat İnşaat Malzemeleri

Sıhhi Tesisat İthalat İhracat Ticaret Sanayi Limited Şirketi hakkında düzenlenen raporda;

yapılan tespitlerin, davacı kurum tarafından, bu faturalarda gösterilen mal ve hizmetin

gerçekte alınmadığı ya da yapılmadığını göstermeyeceği gibi, faturalarda belirtilen emtianın

gerçekte alınıp alınmadığı, bu alımların, davacının yaptığı işin niteliğiyle orantılı olup olmadığı

araştırılarak, gerçek durumun ortaya konulmadığı, sadece

faturaları düzenleyen şirket

hakkında yapılan tespitlerden hareketle, faturalarda gösterilen mal ya da hizmet alımına ait

giderlerin gerçek dışı olduğu varsayımıyla ve davacının ihtilaflı dönemdeki hakedişleri

üzerinde hiç bir somut veriye dayanmayan kar oranı uygulanmak suretiyle saptanan matrah

farkına göre yapılan tarhiyatta hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle kararı bozmuştur.

Bozma kararına uymayan Ankara 4. Vergi Mahkemesi 15.6.2007 günlü ve

E:2007/390, K:2007/982 sayılı kararıyla; Sahte fatura düzenlediğine ilişkin hakkında vergi

tekniği raporu bulunan ... Petrol Ürünleri Hafriyat Nakliyat İnşaat Sanayi Ticaret Limited

Şirketinden alarak, 2001 yılında Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğüne karşı

taahhüt ettiği Milas-Bodrum Hava Limanı Meydan İçi Perde Üstü Kafes Tel Örgü Yapılması

İnşaatı'na ait maliyetlere dahil ettiği faturalarda yazılı harcamaların gerçek olduğunu ileri

süren davacının, fatura tutarlarının peşin ödendiği, işin yapımında birkaç firma kullanıldığı ve

aralarında yazılı bir sözleşme bulunmadığından firmaların adlarını hatırlayamayacağını, bu

işten zarar ettikleri yolundaki iddialarını ispatlar nitelikte kanıt sunamadığı, kuruluşundan

itibaren sahte fatura düzenlediği, hakkında düzenlenen raporlarla sabit olan adı geçen

firmadan, adına düzenlenen faturalara ilişkin mal alımlarının gerçek olduğunu

belgelendiremeyen davacının dönem matrahının re'sen takdir edilmesinde ve inceleme

elemanınca yükümlü kurum temsilcisinin beyanından hareketle hakediş tutarlarının %5'inin

dönem matrahı olarak takdir edilerek buna göre belirlenen matrah farkı üzerinden yapılan

tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı ancak, kesilen vergi ziyayı cezasının dayanağı olan 213

sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin 2'nci fıkrasının, cezanın hesaplanmasına

ilişkin düzenlemesinin Anayasa Mahkemesince iptal edildiği, bu nedenle cezanın vergi aslının

 katını aşan kısmında hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle, davanın vergi aslı ve

vergi ziyayı cezasının vergiler ve fon payının  katına isabet eden kısmı yönünden reddi

yolundaki ilk kararında ısrar etmiş, vergi ziyayı cezasının fazlasının kaldırılmasına karar

vermiştir.

Davacı tarafından, vergi inceleme raporunda yapılan saptamaların, davaya konu

yapılan tarhiyatı hukuka uygun kılmadığı ileri sürülerek verilen davanın reddi yönündeki

hükmün bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti : Yasal dayanaktan yoksun olan temyiz isteminin reddi

gerektiği savunulmuştur.

Danıştay Tetkik Hâkimi Abdurrahman GENÇBAY'ın Düşüncesi :
Temyiz

dilekçesinde ileri sürülen iddialar ısrar kararının bozulmasını sağlayacak durumda

görülmediğinden istemin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı İbrahim ERDOĞDU'nun Düşüncesi : Danıştay Dördüncü

Dairesinin bozma kararında yer alan hukuksal nedenler ile gerekçede belirtilen hususlar

doğrultusunda temyiz isteminin kabulü ile temyiz konusu vergi mahkemesi ısrar kararının

bozulması gerekeceği düşünülmektedir.

76

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, dosyadaki belgeler

incelendikten sonra gereği görüşüldü:

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinde; kurumlar vergisinin,

mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden

hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi

Kanununun ticari kazanç

hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüştür. Gönderme yapılan kuraldan dolayı

uygulanması gereken 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesinde bilanço esasına

göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki

değerleri arasındaki müspet fark şeklinde tanımlanmış ve ticari kazancın tespiti sırasında,

Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41'inci maddelerinin

de uygulanması kabul edilmiştir.

Devlet Hava Meydanları İşletme Genel Müdürlüğüne karşı Milas-Bodrum Hava

Limanı Meydan İçi Perde Üstü Kafes Tel Örgü Yapılması İnşaatının taahhüdünü üstlenen

davacı kurum, bu işe ilişkin harcamalar arasında gösterdiği 237.466.238.814 lira tutarındaki

nakliye, motorin, makina kiralama, hafriyat ve kira ödemelerine ilişkin gider faturalarını,

hakkında komisyon karşılığı sahte fatura düzenlemekten rapor bulunan ... Petrol Ürünleri

Hafriyat Nakliyat İnşaat Oto Sanayi Ticaret Limited Şirketinden alarak maliyetlerine dahil

etmiştir. Faturaları düzenleyen firma hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu ve hakkında

yapılan yoklamalarda düzenlenen tutanaklarda, şirketin gerçek

bir ticari faaliyetinin

bulunmadığı, esas faaliyetinin komisyon karşılığı fatura ticareti yapmak olduğu saptanmıştır.

Belirtilen saptama nedeniyle davacıya gerçekten bir emtia ya da hizmet teslimi yapması söz

konusu olmayan bu firmanın faturalarının, gerçekte yapılmış olan ve yapım işine ait

motorin alımı, nakliye, hafriyat ve kira harcamalarının belgelendirilmesi amacıyla temin

edilerek maliyetlere kaydedildiğinin davacı tarafından kanıtlanması gerekmektedir. Davacı

tarafından bu yönde bir kanıt sunulmadığı gibi vergi inceleme raporuna ek tutanağın 21'inci

maddesinde kurum yetkilisiyle birlikte, yapım işine ait istihkak raporları ve defter kayıtları ile

belgelerin karşılaştırılmasından, ... Petrol Ürünleri Hafriyat Nakliyat İnşaat Oto Sanayi Ticaret

Limited Şirketinden alınan faturalar dışındaki emtia ve hizmet teslimine ilişkin harcamaların,

istihkak raporlarındaki işleri karşıladığı da belirlenmiştir. Tutanaktaki bu saptama karşısında

söz konusu faturaların, gerçekten yapılmış harcamaların belgelendirilmesi amacıyla da temin

edilmiş olmadığı dolayısıyla, yapım işine ait maliyetlerin fatura tutarları düzeyinde yüksek

gösterilmek üzere kayıtlara dahil edildiğinin kabulü suretiyle yapılan vergilendirmeye karşı

açılan davanın kurumlar vergisi, gelir (stopaj) vergisi ve fon payı yönünden reddi yolundaki

ısrar kararında hukuka aykırılık görülmemiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 4369 sayılı Kanun ile değiştirilen 344'üncü

maddesinin, cezanın hesaplanmasıyla ilgili ikinci fıkrasında yer alan düzenleme, Anayasa

Mahkemesinin 20.10.2005 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6.1.2005 gün ve E:2001/3,

K:2005/4 sayılı kararıyla iptal edildiğinden, söz konusu iptal kararının gerekçesi ve bu

karardan sonra Danıştay'ın istikrar bulmuş içtihatlarına uygun olarak verilen, kesilen vergi

ziyayı cezasının gecikme faizi dahil edilmeksizin hesaplanan kısmı yönünden davanın reddine

ilişkin ısrar hükmünde de hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin reddine, 24.10.2008 gününde kurumlar

vergisi, gelir (stopaj) vergisi, fon payı yönünden oybirliğiyle, vergi ziyayı cezası yönünden

oyçokluğuyla karar verildi.

KARŞI OY

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun , 4369 sayılı Kanunla değişik 344 üncü

maddesinin 2 inci fıkrasında , vergi ziyayı suçunu işleyenlere vergi ziyayı cezası kesilir ve bu

ceza , ziyaya uğratılan verginin bir katına , bu verginin kendi

kanununda belirtilen normal

vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için , bu

77

Kanunun 112 nci maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme

faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur hükmü yer almaktadır. Bu fıkranın” bu ceza;

ziyaa uğratılan verginin bir katına bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade

tarihinden cezaya; ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu

Kanunun 112 nci maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme

faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur” bölümünün Anayasa'nın 2 nci , 7 nci , 10 uncu

, 38 nci ve 73 üncü maddelerine aykırılığı iddiasıyla iptali istemiyle Anayasa Mahkemesi'ne

başvurulmuş olup, Anayasa Mahkemesi'nin 6.1.2005 günlü ve E:2001/3, K:2005/4 sayılı

kararıyla, “.ziyaa uğratılan verginin bir katına eklenecek olan cezanın hesaplanmasında esas

alınacak olan gecikme faiz oranının Bakanlar Kurulu tarafından ne zaman belirleneceğinin

bilinmemesi ve bu durumun sonuçta öngörülecek ceza miktarında belirsizliğe yol açacak

olması, Anayasa'nın 38 inci maddesinde sözü edilen ceza ve

ceza yerine geçen güvenlik

tedbirleri ancak kanunla konulur ve 2 nci maddesindeki” hukuk devleti “İlkelerine aykırılık

oluşturur” gerekçesiyle iptal edilmiş, Anayasa’nın 153 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasıyla

2949 sayılı Yasa’nın 53 üncü maddesinin dördüncü ve beşinci fıkraları gereğince , iptal

hükümünün kararın Resmi Gazete’de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe

girmesi hüküm altına alınmıştır.

8.4.2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5479

sayılı Yasanın 12. maddesi ile 213 sayılı Yasanın 344 ncü maddesinin ikinci fıkrası, “Vergi

ziyayı suçu işleyenlere, ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir. ”

hükmü, yine aynı yasanın 13 üncü maddesi ile 213 sayılı Yasaya “gecici madde 27 –

1.1.2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu tarihten sonra ortaya çıkan ve vergi

ziyayı cezası kesilmesini gerektiren fiiller için ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi

ziyayı cezası kesilir. Bu ceza; vergi ziyayına 359 ncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet

verenlere üç kat , bu fiillere iştirak edenlere bir kat , vergi incelemesine veya takdir

komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak

üzere , kanuni süresi geçtikten

sonra verilen vergi beyannameleri için de yüzde elli oranında uygulanır. " hükmü eklenerek

getirilmiştir.

Yasa koyucu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinde yer alan vergi

ziyayı cezasının hesaplanma yöntemine ilişkin düzenlemenin Anayasa Mahkemesi tarafından

iptal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan boşluğun doldurulması amacıyla yaptığı bu yeni

düzenlemede, maddenin yürürlük tarihinden önceki dönemlere ilişkin olan ve bu tarihten

sonra ortaya çıkan fiilleri de cezalandırmaktadır.

Anayasa'mıza ve 5237 sayılı Yeni Türk Ceza Kanununa göre, "suçta kanunilik" ve

"cezalarda kanunilik" ilkesi oluşturulmuştur. Çağdaş hukukun vazgeçilmez temel ilkelerinden

biri de "kanunsuz suç ve ceza olmaz" kuralıdır. Bu ilkeler ile kişilerin temel hak ve

özgürlükleri güvence altına alınmaktadır. Yasama organı kamu düzeninin korunması

bakımından ceza kanunlarında ve diğer kanunların ceza içeren hükümlerinde düzenleme

yaparken hem Anayasa kuralları içinde hareket etmek hem de ceza hukukunun genel

prensiplerine bağlı kalmak mecburiyetindedir.

Herkes (cezaların azaltılması durumu hariç olmak üzere)

suçun işlendiği günde

yürürlükte olan kurallara göre cezalandırılmalıdır.

T.C.Anayasa'sının "Anayasa'nın bağlayıcılığı ve üstünlüğü" başlıklı 11 nci maddesi

"Kanunlar Anayasa'ya aykırı olamaz" hükmüne, "C- Suç ve cezalara ilişkin esaslar" başlıklı

38 nci maddesi "kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir

fiilden dolayı cezalandırılmaz" hükmüne amirdir.

İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetlerini Korumaya Dair Sözleşmenin "Cezaların

Yasallığı" başlıklı 7 nci maddesinin 1 inci fıkrasında; hiç kimsenin, işlendiği zaman ulusal ve

uluslar arası hukuka göre bir suç sayılmayan bir fiil veya ihmalden dolayı mahkum

edilemeyeceği, yine hiç kimseye, suçun işlendiği sırada uygulanabilecek olan cezadan daha

ağır bir ceza verilemeyeceği düzenlenmiştir.

78

T.C.Anayasa'sının 90 nci maddesinin son fıkrasında da, usulüne göre yürürlüğe

konulmuş milletlerarası andlaşmaların kanun hükmünde olduğu, bunlar hakkında

Anayasa'ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamayacağı, usulüne göre

yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların

ayni konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası

hükümlerin esas alınacağı hükme bağlanmıştır.

5237 sayılı yeni Türk Ceza Yasası'nın 2 nci maddesinin 1 inci fıkrasında, Kanunun

açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemeyeceği ve güvenlik tedbiri

uygulanamayacağı, kanunda yazılı cezalardan başka bir ceza ve güvenlik tedbirine

hükmolunamayacağı, 2 nci fıkrasında da idarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza

konulamayacağı, aynı Yasa'nın 5 nci maddesinde , bu Kanunun Genel Hükümlerinin özel

ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacağı, 7 nci

maddesinin 1 inci fıkrasında da, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanuna göre suç

sayılmayan bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemeyeceği ve güvenlik tedbiri

uygulanamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Anayasa'nın 153 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasında; Kanun, Kanun Hükmünde

Kararname veya T.B.M.M. İçtüzüğü yada bunların hükümlerinin, iptal kararlarınının Resmi

Gazete'de yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkacağı, gereken hallerde Anayasa

Mahkemesi'nin iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca

kararlaştırabileceği, bu

tarihin, kararın Resmi Gazete'de yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemeyeceği, 5

inci fıkrasında da, iptal kararlarının geriye yürümeyeceği belirtilmiş ise de, Anayasa

Mahkemesi kararlarının geriye yürümezlik ilkesini Mahkemelerde bakılmakta olan davalarda

ve ceza içeren hükümler içinde uygulanacağı şeklinde anlamak mümkün değildir. Bir

hukuk devletinde kanunların Anayasa'ya aykırılığından ziyade bu aykırılığın bilinmesine

rağmen uygulanmaya devam edilmesi kabul edilemez. Anayasa'ya aykırılığı Anayasa

Mahkemesi'nce saptanarak iptal edilmiş kanun hükümlerinin görülmekte olan davalarda da

uygulanması hukukun üstünlüğü ilkesine aykırıdır.

Yapılan düzenlemeler, Anayasa'nın üstünlüğü, cezaların kanuniliği, belirlilik ve

eşitlik ilkeleri açısından değerlendirildiğinde, özel yasasında tanımlanan suç için verilecek

olan cezanın Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesi ve hukuk alanında varlığının

ortadan kalkması karşısında ve Anayasa'mızın 153 ncü maddesi hükmü gereği Anayasa

Mahkemesi kararlarının yasama, yürütme ve yargı organları ile idare makamlarını, gerçek ve

tüzel kişileri bağlaması nedeniyle, görülmekte olan davalarda

vergi ziyat suçu işleyenlere

5479 sayılı yasanın yürürlüğe girdiği tarihe kadar vergi ziyat cezası kesilmemesi gerektiği

görüşüyle kararın vergi ziyat cezası ile ilgili kısmına katılmıyorum.