

Danıştay Üçüncü Daire Başkanlığından:

**Esas No** : 2011/1576

**Karar No** : 2011/5105

**Kanun Yararına Temyiz Eden** : DANIŞTAY BAŞSAVCISI

**Davacı** : Ali KOVA

**Vekili** : Av.Akın Gencer ŞENTÜRK-Cumhuriyet Bulvarı No:127 K:8  
Çiftçi Apt. Alsancak-İZMİR

**Karşı Taraf** : Karşıyaka Vergi Dairesi Müdürlüğü-İZMİR

**İstem Özeti** : Ortağı olduğu Simge Petrol Gazları İnşaat Turizm Ticaret Limited Şirketinin vergi borçları

nedeniyle davacı adına düzenlenen ödeme emrinin iptaline karar veren ve itiraz edilmeyerek kesinleşen İzmir 3. Vergi Mahkemesinin 28.12.2009 gün ve E:2009/1232, K:2009/1942 sayılı kararının; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 'Kararlarda Bulunacak Hususlar' başlığını taşıyan 24'üncü maddesinin (f) fıkrasında; kararlarda yargılama giderleri ve hangi tarafa yükletildiğinin belirtileceği, aynı Kanununun 31'inci maddesinin göndermede bulunduğu Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 423'üncü maddesinin 6'ncı fıkrasında vekalet ücretinin yargılama giderleri arasında sayıldığı, 416 ve 417'nci maddelerinde ise; yargılama giderlerinin davada haksız çıkan taraftan alınarak haklı çıkana verilmesine karar verileceğine ilişkin hükümlere yer verildiği, dava konusu olayda ise, avukat tarafından temsil edilmiş olmasına karşın davanın kabulü yolundaki Mahkeme kararında, davacı lehine vekalet ücreti takdir edilmediği görüldüğünden, Avukatlık Asgari Ücret Tarifesine göre davacı lehine vekalet ücreti takdir edilmesi gerektiğinden Mahkemece bu hususta hüküm verilmemesinde hukuka uygunluk bulunmadığı ileri sürülerek Danıştay Başsavcısı tarafından kanun yararına bozulması istenmiştir.

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince Danıştay Başsavcısı tarafından kanun yararına temyiz edilen İzmir 3. Vergi Mahkemesinin 28.12.2009 gün ve E:2009/1232, K:2009/1942 sayılı kararı incelendikten ve Tetkik Hakimi Ebru Göç'ün açıklamaları dinlendikten sonra işin gereği görüldüğü düşünülür:

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51'inci maddesinde, Bölge İdare 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 kurala bağlanmıştır.

Öte yandan, aynı Kanununun 31'inci maddesinin göndermede bulunduğu Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 423'üncü maddesinin 6'ncı bendinde, vekalet ücreti yargılama giderleri arasında sayılmış, aynı Kanununun 417'nci maddesinde de yargılama giderlerinin davada haksız çıkan tarafa yükletileceği hükmüne yer verilmiştir. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 423'üncü maddesinde yargılama giderleri arasında sayılan avukatlık ücretinin takdirinde dayanılacak kuralları içeren 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 168'inci maddesi ve aynı Yasa uyarınca yürürlüğe konularak, bu davada uygulanması gereken 24.12.2009 günlü ve 27442 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesinin 1'inci maddesinde; avukatlık ücretinin kanun gereği karşı tarafa yükletilmesi gereken durumlarda, Avukatlık Kanunu ve bu Tarife hükümlerinin uygulanması öngörülmüştür.

Bu durumda, ortağı olduğu Simge Petrol Gazları İnşaat Turizm Ticaret Limited Şirketinin vergi borçları nedeniyle davacı adına düzenlenen ödeme emrini iptal eden vergi mahkemesince, davacıyı temsil eden avukat için vekalet ücretine hükmedilmediği anlaşıldığından, söz konusu vergi mahkemesi kararının kanun yararına bozulması gerekmiştir.

Açıklanan nedenlerle, Danıştay Başsavcısının temyiz isteminin kabulü ile yürürlükteki hukuka aykırı bir sonuç ifade eden İzmir 3. Vergi Mahkemesinin 28.12.2009 gün ve E:2009/1232, K:2009/1942 sayılı kararının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51'inci maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak üzere bozulmasına, kararın bir örneğinin Maliye Bakanlığı ile Danıştay Başsavcılığına gönderilmesine ve Resmî Gazete'de yayımlanmasına 23.9.2011 gününde oybirliğiyle karar verildi.

Danıştay Üçüncü Daire Başkanlığından:

**Esas No** : 2011/1610

**Karar No** : 2011/5355

**Kanun Yararına Temyiz Eden** : Danıştay Başsavcısı

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

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

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

**İstem Özeti** : Davacı şirketin 2008 yılına ait envanter defteri ve defteri kebirini incelemeye ibraz etmemesi nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 355'inci maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasını; yasal defterlerin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi, usulüne uygun olarak tasdik ettirilip tutulan defterlerin varlığı halinde mümkün olup, 2008 yılında envanter defteri ve defteri kebir tuttuğuna dair hakkında bir

tespit bulunmayan davacı şirket adına defter tutmama eylemi için birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi gerekirken, özel usulsüzlük cezası kesilmesinde yasaya uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle kaldırılan Adana 2. Vergi Mahkemesinin 19.1.2010 gün ve E:2009/1190, K:2010/56 sayılı kararına karşı davalı idare tarafından yapılan itirazı kısmen kabul ederek, muhafaza süresi içinde olmak üzere inceleme elemanınca yapılan tebligata rağmen yasal defter ve belgelerin mazeretsiz olarak ibraz edilmemesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilebileceği, vergi mahkemesinin ibraz edilmeyen defterlerin hiç tutulmamış olması halinde usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği yolundaki yargısı, defterlerini tutan mükelleflerin aynı eylem nedeniyle daha ağır ceza ile karşı karşıya kalmasına yol açacağından, hakkaniyete uygun düşmediği, bu durumda ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde özel usulsüzlük cezası kesileceğinin duyurulduğu yazılı bildirim karşın verilen sürede ilgili defterlerini incelemeye ibraz etmeyen davacı adına özel usulsüzlük cezası kesilmesinde yasaya aykırılık bulunmadığı ancak, cezanın 5904 sayılı Yasa ile belirlenen 1.000 TL ceza miktarını aşan kısmın kaldırılmasının hukuka uygun düşeceği gerekçesiyle cezanın 1.000 TL' ya isabet eden kısmını kaldırarak, bu miktarı aşan kısmı yönünden itirazı reddeden Adana Bölge İdare Mahkemesinin 28.4.2010 gün ve E:2010/1667, K:2010/1941 sayılı kararının; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Defter Tutma" başlıklı İkinci Kısımında yer alan 171'inci maddesinde mükelleflerin, bu Kanuna göre tutacakları defterleri, vergi uygulaması bakımından, maddede sayılan maksatları sağlayacak şekilde tutacaklarının hükme bağlandığı, aynı Kanunun 253'üncü maddesi ile de tutulan defterlerin muhafaza edilmesi mecburiyeti getirildiği, 213 sayılı Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan 1'inci sınıf tüccarlar hakkında maddede belirtilen tutarda özel usulsüzlük cezası kesileceğinin belirtildiği, atf yapılan 256'ncı maddede de, mükelleflerin, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve sayılan diğer kayıtların muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz etme zorunluluğunun getirildiği, dava konusu olayda, davacı şirketin 2008 yılı defter ve belgelerinin incelenmek üzere istenmesine rağmen envanter ve defter-i kebirin ibraz edilmemesi üzerine özel usulsüzlük cezası kesildiği, ancak defter ve belge ibraz etmeme nedeniyle özel usulsüzlük cezasına dayanak oluşturan ibraz zorunluluğunun yerine getirilmesi için defter tutma ve muhafaza etme koşullarının gerçekleşmiş olması yani, "defter ve belge ibraz etmeme" fiilinin gerçekleşmesi için öncelikle, defter tutma ve bu defterleri muhafaza etme halinin gerçekleşmesi gerektiği, nitekim Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinin (a) fıkrasının son paragrafında; "varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir" denilmek suretiyle usulüne uygun olarak tutulan ve defter ve belgelerin ibraz edilmeme halinin kaçakçılık suçunu oluşturduğu kabul edilmiş olmakla, defter ve belgelerin hiç tutulmaması halinin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 352'nci maddesi uyarınca 1'inci derece usulsüzlük cezasını gerektirmesi karşısında; hiç tutulmayan defterlerin ibraz edilmemesi nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilmesinde mevzuata uygunluk görülmediği ileri sürülerek Danıştay Başsavcısı tarafından kanun yararına bozulması istenmiştir.

#### TÜRK MİLLETİ ADINA

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

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

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

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

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

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