Takdire Sevkle Zamanaşımı Uzamaz

MAHKEME	KARAR TARİHİ	SONUÇ
Danıştay 7. Daire	18.11.2025	Bozma

ESAS NO	KARAR NO	İLGİLİ HÜKÜMLER
2024/3528	2025/3711	VUK 113, VUK 114, VUK 138, VUK 30, VUK 344

ÖZET

2017 dönemi ÖTV incelemesinde dosya zamanaşımına kısa süre kala takdire sevk edilmiş, komisyon sonradan yazılan rapordaki tutarı aynen benimsemiştir. Danıştay, zamanaşımını durdurma saikiyle yapılan sevkin sonuç doğurmayacağını belirterek tarhiyatı onaylayan kararı bozmuştur.

Bu kararın özeti ve değerlendirmesi
savun.av.tr/takdir-komisyonuna-sevk-zamanasimi-otv-danistay-2025-3711/ →

Karar metni

Adalet Bakanlığı Bedesten sisteminde yayımlandığı hâliyle, değiştirilmeden aktarılmıştır. Taraf adları kaynakta anonimdir.

Danıştay 7. Daire Başkanlığı 2024/3528 E. , 2025/3711 K.

"İçtihat Metni"

T.C.

DANIŞTAY

YEDİNCİ DAİRE

Esas No : 2024/3528

Karar No : 2025/3711

TEMYİZ EDEN (DAVACI) : ... Kiralama Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi

VEKİLİ: Av....

KARŞI TARAF (DAVALI) : ... Defterdarlığı(... Vergi Dairesi Müdürlüğü)

VEKİLİ: Av. ...

İSTEMİN KONUSU: ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ:

Dava Konusu İstem: Davacı şirketin 2017 yılı hesaplarının kısmen sahte belge düzenleme, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma yönünden incelenmesi sonucunda düzenlenen vergi tekniği raporu ile davacı tarafından gerçek satış bedelinden daha düşük tutarlı fatura düzenlenmek suretiyle özel tüketim vergisi matrahının aşındırıldığının tespit edildiğinden bahisle, takdir komisyonu kararlarına istinaden, 2017 yılının Temmuz ve Ağustos dönemleri için re'sen tarh edilen özel tüketim vergileri ile üç kat tutarında kesilen vergi ziyaı cezalarının iptali istemiyle dava açılmıştır.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: ... Vergi Mahkemesini... tarih ve E:..., K... sayılı kararıyla; davacı hakkında düzenlenen ... tarih ve ... sayılı vergi tekniği raporunun incelenmesinden; faaliyet konusunun, otomobillerin ve hafif motorlu kara taşıtlarının belirli bir mala tahsis edilmiş mağazalarda perakende ticareti (ambulans ve minibüs benzeri) olduğu, haklarında vergi tekniği raporu bulunan...'dan 5 adet araç aldığı, bayilik kapsamında ... Otomotiv Limited Şirketine 2 adet; ...'ya 2 adet araç sattığı, vadesi geçmiş ve bugün ödenmesi gereken vergi aslı borcunun 2.660,72 TL; ödenen toplam vergi aslının 419.323,29 TL olduğu, davacının 2017 yılında alış yaptığını bildirdiği ...'ın otomobil perakende ticareti faaliyetleri ile iştigal etmek amacıyla 05/06/2017 tarihinde mükellefiyet tesis ettirdiği ve 31/10/2017 tarihinde mükellefiyetinin re'sen terkin edildiği,... hakkında düzenlenen ...tarih ve ... sayılı vergi tekniği raporunda, adı geçen şahsın vergi matrahlarını (özellikle ÖTV ve KDV) aşındırmak maksadıyla mükellefiyet tesis ettirdiğine, gerçek bir araç alım satım işleminin olmadığına, gerçekte yapılan tüm işlemlerin sadece lüks otomobillerin ilk iktisaplarının yapılmasına (kayıt ve tescil) ve özel tüketim vergisi beyannamesi vermek amacına yönelik olduğuna, bu çerçevede sahte belgelerin komisyon karşılığı gelir elde etmek amacıyla düzenlendiğine yönelik somut herhangi bir emareye rastlanmadığı, dolayısıyla komisyon gelirleri yönünden yapılacak herhangi bir işlem olmadığının tespit edildiği, davacının ...'dan 2017 yılında satın aldığı 5 adet Land Rover marka aracın 2. el kapsamında 3. kişilere satışını gerçekleştirdiği, araçların ÖTV beyannamelerinin anılan kişi tarafından verildiği, 2017 yılında davacı şirket tarafından verilen kurumlar ve katma değer vergisi ile geçici vergi beyannamelerinin ekleriyle birlikte incelenmesinden, davacının beyanları ile sektörel kârlılık oranları karşılaştırıldığında davacının sektör ortalamasının altında kârlılık beyan ettiği, araç alım-satım faturalarında araçların ithalat tutarları ile satış tutarları arasında neredeyse hiç kâr marjı, donanım farkının bulunmadığı, davacı şirketin ÖTV ve KDV matrahını azaltmak suretiyle haksız kazanç elde eden mükelleflerin oluşturmuş olduğu organizasyonda araçların alım-satımına iştirak ettiği, söz konusu araçların 3. kişilere satışını gerçekleştirerek haksız kazanç sağladığının anlaşıldığı, davacının araçları bayilik kapsamında 3. kişilere ilk tescil kapsamında satmak amacıyla ...'ı paravan olarak kullandığı, ilk kayıt ve tescili ... adına gerçek satış fiyatının altında gerçekleştirerek ÖTV ve KDV matrahının aşındırılması suretiyle ve ilk tescil sonrası araçları geri satın alarak 3. kişilere satışını gerçekleştirdiği hususlarında yapılan tespitlerin değerlendirilmesinden, çok düşük bedelle ... Otomotiv Limited Şirketinden satın alınan araçların ... tarafından düşük bedelle ÖTV beyannamelerinin verildiği ve davacı şirket tarafından satın alınan araçlar üzerine çok cüz'i fiyat farkı eklenerek 3. kişilere 2. el kapsamında satıldığı, bu kadar yüksek meblağlı lüks araç ticaretinde bu kadar az kârla ticaret yapmaya devam etmenin hayatın olağan akışına da ters olduğu hususları

bir arada değerlendirildiğinde, davacı şirketin ...'ı paravan olarak kullanarak ÖTV matrahını aşındırdığı, dolayısıyla söz konusu işlemler nedeniyle muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığı ve düzenlediği sonucuna varıldığı, bu durumda, davacı adına tarh edilen özel tüketim vergilerinde ve üç kat tutarında kesilen vergi ziyaı cezalarında hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: İstinaf başvurusuna konu kararın hukuka ve usule uygun olduğu ve davacı tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI : Davaya konu vergi/ceza ihbarnamelerinin tarhiyata yetkili ve görevli vergi dairesince düzenlenmediği, yetkili vergi dairesinin İstanbul Nakil Vasıtaları Vergi Dairesi Müdürlüğü olduğu, dolayısıyla tarhiyatın dayanağı takdir komisyonu kararının da yetkili olmayan komisyon tarafından alınması nedeniyle salınan vergi ve kesilen cezaların hukuka aykırı olduğu, vergi inceleme tutanağının usulsüz olduğu, konuyla ilgili lehe sonuçlanan yargı kararlarının bulunduğu ileri sürülmekte ve duruşma yapılması istenilmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI : Savunma verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ...İN DÜŞÜNCESİ : Temyiz isteminin kabulü ile temyize konu kararın bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Yedinci Dairesince, duruşma yapılmasına gerek görülmeyerek, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE:

MADDİ OLAY :

Davacı şirketin 2017 yılı hesaplarının kısmen sahte belge düzenleme, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma yönünden incelenmesi sonucunda düzenlenen vergi tekniği raporu ile davacı tarafından gerçek satış bedelinden daha düşük tutarlı fatura düzenlenmek suretiyle özel tüketim vergisi matrahının aşındırıldığının tespit edildiğinden bahisle, takdir komisyonu kararlarına istinaden, 2017 yılının Temmuz ve Ağustos dönemleri için re'sen tarh edilen özel tüketim vergileri ile üç kat tutarında kesilen vergi ziyaı cezalarının iptali istemiyle dava açılmıştır.
İLGİLİ MEVZUAT:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 138. maddesinde, vergi incelemesinin, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabileceği kurala bağlanmış olup; 113. maddesinde, süresinin geçmesi nedeniyle vergi alacağının kalkması olarak tanımlanan zamanaşımının, mükellefin bu hususta müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği; 114. maddesinde, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin

zamanaşımına uğrayacağı, matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durduracağı, Anayasa Mahkemesi'nin 15/10/2009 tarih ve E:2006/124, K:2009/146 sayılı iptal kararı üzerine 6009 sayılı Kanun'la düzenlenen 114. maddenin 2. fıkrası uyarınca da işlemeyen sürenin her hal ve takdirde bir yıldan fazla olamayacağı düzenlenmiştir.

Anayasa Mahkemesinin iptal kararında sözü edilen düzenlemenin, vergilemede; "belirlilik", "yasallık" "öngörülebilirlik", "keyfiliğe izin verilmemesi" ve "hukuk devleti" ilkesine aykırı düştüğü; takdir komisyonuna başvuru yolunun, sırf zamanaşımını durdurmak amacıyla keyfi olarak kullanılmasının güvence sağlamayacağı ve vergi yükünü artırarak haksız sonuçlar doğmasına neden olabileceği hususuna vurgu yapılmıştır.

213 sayılı Kanun'un 20. maddesinde verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden hesaplanarak miktarının belirlenmesi olarak tanımlanmış, 25 ilâ 39. maddelerinde tarh yöntemlerine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Bu yöntemlerden birisi olan "re'sen tarh" usulünü düzenleyen 30. maddede, 21/01/1983 tarih ve 2791 sayılı Kanun değişikliğinden önce re'sen takdir yetkisi sadece takdir komisyonlarına ait bulunduğundan, vergi incelemesi sırasında re'sen takdiri gerektiren bir durumun tespiti halinde gerekli takdir işlemi takdir komisyonu tarafından yapılmakta iken 2791 sayılı Kanun değişikliğiyle re'sen vergi tarhının tanımı yeniden yapılarak, vergi inceleme elemanlarına da re'sen takdir yetkisi tanınmıştır. Yukarıda yer verilen 114. madde uyarınca takdir komisyonuna başvurma yetkisi ise sadece vergi dairesine aittir.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Vergi incelemesi, re'sen takdir yetkisi bulunan inceleme elemanı tarafından yürütülen bir mükellefin; zamanaşımını durdurmak amacıyla, gerçek bir re'sen takdir nedeni saptanmaksızın, şeklen, takdire sevk sebeplerinden biri dayanak gösterilerek matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmesi, bu süre zarfında vergi inceleme raporu ve/veya vergi tekniği raporu düzenlenmesi; takdir komisyonunun haiz olduğu yetki uyarınca, inceleme elemanından bağımsız yürütmesi gereken inceleme ve araştırmalar sonucu elde edeceği verileri değerlendirmek yerine, sözü edilen raporlarda belirtilen miktarın aynısını matrah olarak takdir etmesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun zamanaşımı ile incelemeye ilişkin düzenlemelerinin öngörülen amacına aykırı düştüğü gibi takdir komisyonuna başvuru yolunun zamanaşımı hükmünü aşmak amacıyla bir yöntem olarak kullanılması, Anayasa Mahkemesi kararında da işaret edildiği üzere "yasallık" ve "hukuki güvenlik" ilkeleriyle de bağdaşmamaktadır.

Olayda, 2017 vergilendirme dönemi matrahının tespiti için 20/06/2022 tarihli incelemeye başlama tutanağı ile hakkında vergi incelemesi başlatılan ve zamanaşımının dolmasına çok kısa bir süre kala, 08/12/2022 tarihinde takdir komisyonuna sevk edilen davacı adına, 13/10/2023 tarihli vergi tekniği raporunu dayanak alan takdir komisyonunun 20/11/2023 tarihli kararı uyarınca tarhiyat yapılmış olup, cezalı tarhiyatın esas itibarıyla, tanzim edilen rapora dayandığı açıktır. Matrah takdiri amacı dışında, zamanaşımını durdurma saikiyle takdir komisyonuna başvurulduğundan, ortada bir takdir komisyonu kararının bulunması, tarhiyatın, söz konusu rapora göre yapıldığı gerçeğini değiştirmemektedir.
Bu durumda, 2017 vergilendirme dönemi için beş yıllık zamanaşımı süresi geçirildikten sonra

düzenlenen 13/10/2023 tarihli rapora dayanan vergi ve ceza ihbarnamelerinin 22/11/2023 tarihinde tebliğ edilmiş olması karşısında, davacı adına yapılan cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı anlaşıldığından, temyize konu kararın bozulması gerekmiştir.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1.Temyiz isteminin kabulüne,

2.... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının BOZULMASINA,

3. Yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın anılan Daireye gönderilmesine,

4. Yargılama giderlerinin yeniden verilecek kararda karşılanması gerektiğine, 18/11/2025 tarihinde kesin olarak oyçokluğuyla karar verildi.

(X) KARŞI OY :

Temyiz başvurusu; davacı şirketin 2017 yılı hesaplarının kısmen sahte belge düzenleme, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma yönünden incelenmesi sonucu düzenlenen vergi tekniği raporu ile davacı tarafından gerçek satış bedelinden daha düşük tutarlı fatura düzenlenmek suretiyle özel tüketim vergisi matrahının aşındırıldığının tespit edildiğinden bahisle, takdir komisyonu kararlarına istinaden 2017 yılının Temmuz ve Ağustos dönemleri için re'sen tarh edilen özel tüketim vergileri ile üç kat tutarında kesilen vergi ziyaı cezalarının iptali istemiyle açılan davanın reddine dair karara yönelik istinaf başvurusunun reddine ilişkin kararın bozulması istemine ilişkindir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinde, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı, ancak vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durduracağı ve duran zamanaşımının mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam edeceği, işlemeyen sürenin her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamayacağı hükmü yer almaktadır.

Dosyanın incelenmesinden, davaya konu vergi ve cezaların tarh zamanaşımı süresi dolmadan 09/12/2022 tarihinde takdir komisyonuna sevk edildiği, 20/11/2023 tarihli takdir komisyonu kararları ile matrah takdir edildiği, söz konusu kararın ve tarhiyata ilişkin ihbarnamelerin 22/11/2023 tarihinde tebliğ edildiği anlaşılmıştır.

Bu durum karşısında, söz konusu vergi ve cezaların zamanaşımına uğradığından söz edilemeyeceğinden, temyiz edilen vergi dava dairesi kararının bu yönden hukuka uygun olduğu ve temyiz istemi hakkında işin esasının incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerektiği oyu ile, Dairemiz kararına katılmıyoruz.