# Danıştay 7. Daire E.2025/1611 K.2026/4 (19.01.2026)

Karar metni, resmî kaynakta yayımlanmış hâliyle aynen aktarılmıştır; taraf adları kaynakta anonimdir.

## Danıştay 7. Daire Başkanlığı 2025/1611 E. , 2026/4 K.

"İçtihat Metni"

T.C.

D A N I Ş T A Y

YEDİNCİ DAİRE

Esas No : 2025/1611

Karar No : 2026/4

TEMYİZ EDEN (DAVALI) : ... Defterdarlığı

(... Vergi Dairesi Müdürlüğü)

VEKİLİ : Av. ...

KARŞI TARAF (DAVACI) : ... Nakliyat Gıda Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi

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: Akaryakıt bayi işletmeciliği faaliyetiyle iştigal eden davacının 2017 yılına ilişkin hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda düzenlenen vergi tekniği raporunda, otomasyon sisteminin manipüle edilerek bir kısım satışlarının silindiği, bu sebeple alışlarının bir kısmının kayıt ve beyan dışı bırakıldığı ve belgesiz mal bulundurduğunun tespit edildiğinden bahisle 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin 3. fıkrası uyarınca, 2017 yılının Ocak ilâ Ağustos aylarının 1. ve 2. 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 Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla; olayda, ... Cumhuriyet Başsavcılığınca yürütülen ... sayılı soruşturma dosyası kapsamında tanzim edilen bilirkişi raporunun değerlendirilmesi için yapılan görevlendirme sonucunda düzenlenen ... tarih ve ... sayılı görüş ve öneri raporunun ilgili kısımları ile davacı hakkında düzenlenen vergi tekniği raporundaki kaydi envanter sonuçları, karşıt tespitler, Ba-Bs bildirimleri, muhasebe işlemlerinin incelenmesi sonucunda muhasebe hilesi yapmak suretiyle kayıt dışı satışa ve alışa sebebiyet verildiği, bunun yanında casus yazılım kullanılmak suretiyle bir kısım akaryakıt satış verilerinin de silindiği hususunun bilirkişi raporuyla tespit edildiği anlaşıldığından, davacı adına re'sen tarh edilen özel tüketim vergileri ve üç kat tutarında kesilen vergi ziyaı cezalarında hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listede yer alan mallardan akaryakıt sayılanların mükellefinin, EPDK tarafından lisans verilmiş ithalatçılar veya rafineriler dahil imal edenler olduğu, bu koşulu taşıyanlar nezdinde yapılacak fiili veya kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğunun saptanması halinde, bu mükellefler adına maddedeki koşullar dahilinde cezalı tarhiyatların yapılabileceği, akaryakıt bayilerinin özel tüketim vergisi uygulamasında mükellef kabul edilmediği, bayiler hakkında ancak kaçak akaryakıt bulundurduklarının tespiti halinde

müteselsil sorumlu sıfatıyla cezalı tarhiyatın yapılabileceği, bir başka ifadeyle anılan Kanun'un 4. maddesinin 3. fıkrasının muhatabının verginin mükellefi olduğu, bayi adına bu hükme dayanılarak özel tüketim vergisi tarhiyatı yapılamayacağı anlaşıldığından, olayda kayıt dışına çıkarıldığı kabul edilen veya eksik beyan edilen satışlara ilişkin akaryakıt alışlarının özel tüketim vergisiz olarak alındığı yolunda bir araştırmanın yapılmamış olması karşısında, esas itibarıyle kayıtların tahrif edildiğine ilişkin tespitlerden hareketle tarh edilen özel tüketim vergilerinde ve kesilen vergi ziyaı cezalarında hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle davacının istinaf başvurusunun kabulüne, Mahkeme kararının kaldırılmasından sonra dava konusu vergi ve cezaların iptaline karar verilmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI : Davacının belgesiz akaryakıt bulundurduğu, kaçak yollardan temin ettiği alışları için fatura almadığı tespit edildiğinden tesis edilen işlemlerde hukuka aykırılık bulunmadığı ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI : Savunma verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ...'NİN DÜŞÜNCESİ : 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin 3. fıkrasına göre, fiili veya kaydi envanter sırasında, belgesiz akaryakıt bulundurduğu tespit edilen dağıtıcı, akaryakıt bayii ya da diğer gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri adına verilecek süre içinde alış belgelerini ibraz etmemeleri halinde özel tüketim vergisi tarhiyatı yapılabileceğinden, akaryakıt bayii olan davacı hakkında düzenlenen vergi inceleme raporundaki tespitler dikkate alınarak uyuşmazlığın esası hakkında yapılacak inceleme sonucuna göre yeniden karar verilmek üzere temyize konu kararın bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

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

İNCELEME VE GEREKÇE:

MADDİ OLAY :

Akaryakıt bayi işletmeciliği faaliyetiyle iştigal eden davacının 2017 yılına ilişkin hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda düzenlenen vergi tekniği raporunda, otomasyon sisteminin manipüle edilerek bir kısım satışlarının silindiği, bu sebeple alışlarının bir kısmının kayıt ve beyan dışı bırakıldığı ve belgesiz mal bulundurduğunun tespit edildiğinden bahisle 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin 3. fıkrası uyarınca, 2017 yılının Ocak ilâ Ağustos aylarının 1. ve 2. dönemleri için re'sen tarh edilen özel tüketim vergileri ile üç kat tutarında kesilen vergi ziyaı cezalarının iptali istemiyle dava açılmıştır.

İLGİLİ MEVZUAT :

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin (3) numaralı fıkrasında, fiili veya kaydi envanter sırasında bu Kanun'a ekli listelerdeki malların belgesiz olarak bulundurulduğunun tespiti halinde, belgesiz mal bulunduran mükelleflere, bu malların alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren on günlük bir süre verileceği, bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen malın tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan özel tüketim vergisinin, alışını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarh edileceği, tarh edilecek özel tüketim vergisinin, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergiden az olamayacağı, bu tarhiyata vergi ziyaı cezasının uygulanacağı, ancak, belgesiz mal bulunduran mükelleflere bu malları satanlara, bu satışları ile ilgili vergi inceleme raporuna dayanılarak özel tüketim vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ayrıca alıcıdan özel tüketim vergisi ve buna ilişkin cezanın aranmayacağı düzenlenmiştir.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME :

4760 sayılı Kanun'un "Mükellef ve vergi sorumlusu" başlıklı 4. maddesinin (3) numaralı fıkrasında, fiilî veya kaydî envanter sırasında bu Kanun'a ekli listelerdeki malların belgesiz olarak bulundurulduğunun tespit edilmesinin; aynı Kanun'un "Müteselsil sorumluluk ve ceza uygulaması" başlıklı 13. maddesinin (4) numaralı fıkrasında, 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu'nun 18. maddesinin verdiği yetki uyarınca kullanılma zorunluluğu getirilen ulusal markeri bulunmayan ya da standartlara uygun olmayan özel tüketim vergisine tabi malların bulundurulduğunun tespit edilmesinin, 13. maddesinin (5) numaralı fıkrasında ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinin verdiği yetki uyarınca kullanılma zorunluluğu getirilen özel etiketi veya işareti olmayan özel tüketim vergisine tabi malların bulundurulduğunun tespit edilmesinin vergisel sonuçlarına yer verilmiştir.

Kanun'un 13. maddesinin (4) numaralı fıkrasında ulusal markeri bulunmayan ya da standartlara uygun olmayan özel tüketim vergisine tabi malların bulundurulduğunun tespit edilmesi halinde tarhiyat yapılabilmesi için mükellefiyet koşulu aranmamış; özel tüketim vergisine tabi malların ulusal markerinin bulunmaması ya da standartlara uygun olmaması yeterli görülmüştür. Ancak Kanun'un 4. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca tarhiyat yapılabilmesi, belgesiz mal bulunduranın mükellef olması koşuluna bağlanmıştır.

Bu iki kuralın birlikte değerlendirilmesinden, standartlara uygun olarak ulusal markere sahip akaryakıtın belgesiz olarak bulundurulduğunun tespit edilmesi halinde Kanun'un 13. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca tarhiyat yapılmasına hukuken olanak bulunmadığı sonucuna ulaşıldığından, bu tespitle ilgili olarak Kanun'un 4. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarıca tarhiyat yapılıp yapılamayacağı ve yapılabileceği sonucuna ulaşıldığı takdirde kuralda bulunan mükellefiyet şartının nasıl yorumlanması gerektiği hususunun bu uyuşmazlığın konusunu oluşturduğu anlaşılmaktadır.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun "Mükellef ve vergi sorumlusu" başlıklı 4. maddesinin (1) numaralı fıkrasında "özel tüketim vergisi mükellefi"; (2) numaralı fıkrasında "vergi sorumlusu" düzenlenmiş olup 04/06/2008 tarih ve 5766 sayılı Kanun'un 19. maddesi ile 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 4. maddesine eklenen (3) numaralı fıkranın, bu başlıklandırma ve sistematikten bağımsız olarak belgesiz mal dolaşımını önlemek ve verginin tahsilini güvence altına almak amacıyla getirildiği görülmektedir.

4760 sayılı Kanun'un 4. maddesinin (3) numaralı fıkrasının birinci paragrafında, fiili veya kaydi envanter sırasında bu Kanun'a ekli listelerdeki malların belgesiz olarak bulundurulduğunun tespiti halinde, belgesiz mal bulunduran mükelleflere, bu malların alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren on günlük bir süre verileceği, bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen malın tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan özel tüketim vergisinin, alışını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarh edileceği, tarh edilecek özel tüketim vergisinin, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergiden az olamayacağı, bu tarhiyata vergi ziyaı cezasının uygulanacağı belirtilmiştir. Aynı fıkranın ikinci paragrafında, belgesiz mal bulunduran mükelleflere bu malları satanlara, bu satışları ile ilgili vergi inceleme raporuna dayanılarak özel tüketim vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ayrıca alıcıdan özel tüketim vergisi ve buna ilişkin cezanın aranmayacağı kurala bağlanmıştır.

Özel tüketim vergisi, kapsamına giren mallara bir kez uygulanan tek aşamalı bir vergi olup, ilk aşamada alındığı ve bundan sonra malların nihai tüketiciye ulaşmasına kadar olan diğer aşamaların özel tüketim vergisine tabi tutulmadığı göz önüne alındığında, bu tek aşamalı vergide (I) sayılı listedeki mallar için özel tüketim vergisi mükellefinin sadece lisans verilmiş ithalatçılar veya rafineriler dahil imal edenler olduğu açıktır.

Ancak, Kanun’un 4. maddesinin (3) numaralı fıkrasının ikinci paragrafında, belgesiz mal bulunduran alıcı konumundaki mükelleflere mal satanlara vergi inceleme raporuna dayanılarak özel tüketim vergisi tarhiyatı yapılması halinde, ayrıca alıcı konumundaki mükellefler adına tarhiyat yapılamayacağı ve ceza kesilemeyeceğinin düzenlendiği dikkate alındığında, bu Kanun’a ekli (I) sayılı listedeki malları belgesiz olarak bulundurduğu için adına cezalı özel tüketim vergisi salınacak olanların, sadece bu mallar yönünden Kanun’un 4. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca özel tüketim vergisi mükellefi olan lisans verilmiş ithalatçı ya da rafineriler dahil imal edenlerle sınırlı olmadığı anlaşılmaktadır.

Aksi yorum, kuralın ikinci paragrafının uygulanmasını sadece belgesiz mal bulundurma fiilinde hem alıcının hem satıcının “lisans verilmiş ithalatçı ya da rafineriler dahil imal edenler” olması haliyle sınırlayacak; kuralın bu şekilde yorumlanması ise, vergi alacağının tahsilini güvence altına alan kuralın ihdas edilme amacına aykırılık oluşturacaktır. Oysa, özel tüketim vergisi mükellefi olanlar haricinde işletmesiyle ilgili fiili ya da kaydi envanter yapılabilen ticari, sınai, zirai, serbest meslek faaliyeti kapsamında gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin standartlara uygun ulusal markeri bulunan (I) sayılı listedeki malları belgesiz bir şekilde bulundurduğunun tespit edilmesi halinde de özel tüketim vergisinin tahsilinin güvence altına alınması gerekmektedir.

Dolayısıyla, fiili veya kaydi envanter sırasında, belgesiz akaryakıt bulundurduğu tespit edilen dağıtıcı, akaryakıt bayii ya da diğer gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri adına verilecek süre içinde alış belgelerini ibraz etmemeleri halinde özel tüketim vergisi tarhiyatı yapılabileceği sonucuna ulaşılmaktadır.

Bu bakımdan, olayda, 4760 sayılı Kanun'un 4. maddesinin 3. fıkrası kapsamında davacının sorumluluğuna gidilebileceği açık olup, hakkında düzenlenen vergi inceleme raporundaki tespitler dikkate alınarak uyuşmazlığın esası hakkında yapılacak inceleme sonucuna göre yeniden karar verilmek üzere 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. 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 13. maddesinin (j) bendi parantez içi hükmü uyarınca alınması gereken harç dahil olmak üzere, yargılama giderlerinin yeniden verilecek kararda karşılanması gerektiğine, 19/01/2026 tarihinde kesin olarak oybirliğiyle karar verildi.