Danıştay 3. Daire E.2025/184 K.2026/21 (26.01.2026)

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

Danıştay 3. Daire Başkanlığı 2025/184 E. , 2026/21 K.

"İçtihat Metni"

T.C.

D A N I Ş T A Y

ÜÇÜNCÜ DAİRE

Esas No : 2025/184

Karar No : 2026/21

TEMYİZ EDENLER : 1- (DAVALI) ... Vergi Dairesi Müdürlüğü/...

VEKİLİ : Av. ...

2- (DAVACI) ... Limited Şirketi

VEKİLİ : Av. ...

İSTEMİN KONUSU: ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararına yöneltilen istinaf başvurusuna ilişkin ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ:

Dava konusu istem: Davacı adına, alımlarının bir kısmını sahte faturalarla belgelendirdiğinden bahisle sözü edilen faturalara dayalı indirimlerin reddi suretiyle önceki yıldan devreden indirilebilecek katma değer vergisinin bulunmadığı da gözetilerek yeniden oluşturulan beyan tablosuna göre 2018 yılının Ocak ila Aralık dönemleri için re'sen salınan katma değer vergisi ile tekerrür hükümleri gereğince artırılarak kesilen üç kat vergi ziyaı cezası ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 1. bendi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: Davacı tarafından, 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun kapsamında 2016 ila 2019 yılları için katma değer vergisi yönünden matrah ve vergi artırımında bulunulduğu ancak bu Kanun'un yayım tarihinden önce hakkında sahte fatura düzenleme kapsamında inceleme bulunduğundan bahisle matrah ve vergi artırımına ilişkin tahakkuk işleminin bekletildiğinin belirtildiği, hakkında kısmen sahte fatura düzenlediğinden bahisle düzenlenen rapora dayalı olarak tarhiyat yapıldığı ve vergi artırım talebinin reddedilerek alımlarının bir kısmını sahte faturalarla belgelendirdiği yolunda tespitler içeren vergi inceleme raporu uyarınca dava konusu tarhiyatın yapıldığının anlaşıldığı olayda, kısmen sahte fatura düzenlediğinden bahisle yapılan tarhiyatın, ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla kaldırıldığı buna göre 7326 sayılı Kanun kapsamında 2016 ila 2019 yılları için katma değer vergisi yönünden matrah ve vergi artırımında bulunan ancak bu Kanun'un yayım tarihinden önce hakkında sahte fatura düzenleme kapsamında inceleme bulunduğundan bahisle matrah ve vergi artırımına ilişkin tahakkuk işlemi bekletilen, yapılan yargılama sonucunda ise kısmen sahte fatura düzenlemediği kesin olarak saptanan davacının değinilen Kanun'un 5.maddesinin 9.fıkrasının (ç) bendi kapsamında olduğu, bu statüdeki mükellefler hakkında izlenecek usule dair hükümlerin ise aynı fıkranın (d) bendinde düzenlendiği, anılan düzenlemede inceleme ve tarhiyat yapılmayacağı kuralına istisna getirilen 213 sayılı Kanun'un 359. maddesindeki fiiller yönünden olayda inceleme ve tarhiyat yapılmasına engel bulunmadığı, bilerek sahte

fatura kullandığı ve bu yolla belirtilen maddedeki fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verdiği iddia edilen davacının kullandığı faturaların düzenleyicisi mükellefler hakkında yapılan tespitlerden, düzenledikleri faturaların gerçeği yansıtmadığı sonucuna varılamayacağından yapılan tarhiyatta ve kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu vergi ve cezalar kaldırılmıştır.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: 213 sayılı Kanun'un 359. maddesindeki fiiller yönünden hakkında inceleme ve tarhiyat yapılmasına engel bulunmayan, bilerek sahte fatura kullandığı ve bu yolla belirtilen maddedeki fiilerle vergi ziyaına sebebiyet verdiği iddia edilen davacının kullandığı faturaların düzenleyicisi mükellefler hakkında yapılan tespitlerden, düzenledikleri faturaların gerçeği yansıtmadığı sonucuna varıldığı, öte yandan, dava konusu tarhiyatın, önceki yıldan devreden indirilebilecek katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu 2017 yılının Ocak ila Aralık dönemleri için yapılan katma değer vergisi tarhiyatına karşı açılan dava, Dairelerinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla reddedildiğinden yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı, 2017 yılında kesinleşen vergi ziyaı cezasının tekerrüre esas alınabileceği ancak kesilen özel usulsüzlük cezasının hukuka uygun düşmediği gerekçesiyle istinaf başvurusu kabul edilerek Vergi Mahkemesi kararı kaldırıldıktan sonra re'sen salınan katma değer vergisi ile tekerrür hükümleri gereğince artırılarak kesilen üç kat vergi ziyaı cezası yönünden dava reddedilmiş, özel usulsüzlük cezası ise kaldırılmıştır.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI :

Davalı idare tarafından, özel usulsüzlük cezasında ve vergi ziyaı cezasının tekerrür hükümleri uyarınca artırılmasında hukuka aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek kararın aleyhe olan hüküm fıkrasının bozulması istenilmektedir.

Davacı tarafından, sahte fatura düzenleyicisi olduğundan bahisle yapılan tarhiyatın kaldırıldığı buna göre matrah ve vergi artırımı hükümlerinden yararlanılması gerektiği, kullanılan eleştiri konusu faturaların gerçek bir alışverişe dayandığı ileri sürülerek kararın aleyhe olan hüküm fıkrasının bozulması istenilmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI : Taraflarca savunma verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ...'IN DÜŞÜNCESİ : Davacı temyiz isteminin kabulü gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

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

İNCELEME VE GEREKÇE:

MADDİ OLAY :

Davacının 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun kapsamında 2016 ila 2019 yılları için katma değer vergisi yönünden matrah ve vergi artırımında bulunduğu ancak bu Kanun'un yayım tarihinden önce hakkında sahte fatura düzenleme kapsamında inceleme bulunduğundan bahisle matrah ve vergi artırımına ilişkin tahakkuk işleminin bekletildiğinin belirtildiği, söz konusu rapor ile 2017 ve 2018 yıllarında düzenlediği faturalardan bir kısmının sahte olduğu tespit edildiğinden vergi artırım talebi reddedilerek alımlarının bir kısmını sahte faturalarla belgelendirdiği yolunda tespitler içeren vergi inceleme raporu uyarınca dava konusu tarhiyatın yapıldığı ve özel usulsüzlük cezası kesildiği, sahte fatura düzenlediğinden bahisle yapılan tarhiyatın ise ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla kaldırıldığı anlaşılmıştır.

İLGİLİ MEVZUAT:

03/06/2021 tarih ve 31506 sayılı 09/06/2021 tarihinde Resmî Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren, 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 5. maddesinin 7. fıkrasında, bu maddeye göre matrah veya vergi artırımında bulunulmasının, bu Kanunun yayımı tarihinden önce başlanılmış olan vergi incelemeleri ile takdir işlemlerine engel teşkil etmeyeceği, ancak, artırımda bulunan mükellefler hakkında başlanılan vergi incelemeleri ve takdir işlemlerinin, bu maddenin birinci fıkrasının (ı) bendi ve üçüncü fıkrasının (e) bendi hükümleri saklı kalmak kaydıyla, 02/08/2021 tarihine kadar (bu tarih dâhil) sonuçlandırılamaması hâlinde, bu işlemlere devam edilemeyeceği, 9. fıkrasının (a) bendinin 1. alt bendinde, 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinin (b) fıkrasında yer alan “defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenlerin bu maddenin 1., 2, ve 3. fıkra hükümlerinden faydalanamayacağı, (b) bendinde, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla haklarında, 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinin (b) fıkrasında yer alan defter, kayıt ve belgeleri yok etme veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyma veya hiç yaprak koymama veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme fiillerinden hareketle yapılan vergi incelemesi devam edenlerin bu maddede belirtilen süre ve öngörülen şekilde matrah veya vergi artırımında bulunmaları durumunda, söz konusu vergi incelemesinin tamamlanmasına kadar bu artırımlara ilişkin olarak tahakkuk işlemlerinin bekletileceği, (c) bendinde bu fıkranın (b) bendi kapsamında artırımda bulunanlar hakkında, artırımda bulundukları dönem ve vergi türlerine ilişkin olarak bu Kanunun yayımı tarihinden (bu tarih dâhil) önce veya yayımı tarihini izleyen günden itibaren on iki ay içerisinde başlanılan vergi incelemeleri (b) bendinde belirtilen inceleme dâhil) ile takdir işlemlerinin, bu maddenin birinci fıkrasının (ı) bendi ve üçüncü fıkrasının (e) bendi hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu Kanunun yayımı tarihini izleyen ayın başından itibaren on iki ay içerisinde sonuçlandırılamaması hâlinde, bu işlemlere devam edilemeyeceği, (ç) bendinde bu fıkranın (b) bendi uyarınca yapılan vergi incelemesi kapsamında bu Kanunun yayımı tarihini izleyen ayın başından itibaren on iki ay içerisinde bu fiillerin varlığının tespit edilmemesi durumunda, bu durumun tespitine ilişkin rapor veya yazı, aynı bentte öngörülen süre ve şekilde matrah veya vergi artırımında bulunan mükelleflere tebliğ edileceği, matrah ve vergi artırımı sonucu hesaplanan vergileri, tebligatı izleyen aydan başlamak üzere matrah ve vergi artırımı sırasındaki tercihlerine göre ödemeleri ve maddede öngörülen diğer şartları yerine getirmeleri koşuluyla söz konusu mükelleflerin bu madde hükümlerinden yararlanacağı, (d) bendinde bu fıkranın (ç) bendinin 1. fıkrasında bu fıkranın (c) bendi kapsamındaki inceleme raporu veya takdir komisyonu kararından önce tarhiyata konu matrah veya vergi farkı tespiti içeren (b) bendi kapsamındaki inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettirilmesi halinde, matrah veya vergi artırımının ihlal edilmemesi koşuluyla, (c) bendi kapsamındaki incelemeye veya tarh işlemlerine devam edilemeyeceği, 2. fıkrasında bu fıkranın (b) bendi kapsamındaki inceleme raporundan önce (c) bendi kapsamındaki inceleme raporu veya takdir komisyonu kararının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettirilmesi halinde, bu rapor veya karar, Kanunun yayımı tarihini izleyen ayın başından itibaren on iki ayı aşmamak üzere bu fıkranın (b) bendinde bahsedilen vergi incelemesi neticesinde düzenlenen raporların vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihe kadar bekletileceği, 3. fıkrasında, bu fıkranın (b) bendi kapsamında yapılan vergi incelemesi sonucunda bulunan matrah veya vergi farkı bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkra hükümleri ile birlikte değerlendirileceği, matrah veya vergi artırımına ilişkin taksitlerin tamamen ödenmesi şartıyla (c) bendi kapsamındaki rapor veya kararlar (vergi ziyaına 213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi hali hariç) için

tarhiyat yapılamayacağı ve vergi cezası kesilemeyeceği, Bu fıkranın (c) bendi kapsamındaki raporlarda vergi ziyaına 213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verildiğinin tespiti halinde, söz konusu raporlarda tespit edilen matrah veya vergi farkı ve bu fıkranın (b) bendi kapsamında yapılan vergi incelemesi sonucunda bulunan matrah veya vergi farkı, bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkra hükümleri ile birlikte değerlendirileceği, (e) bendinde, bu fıkranın (b) bendi uyarınca yapılan vergi incelemesinin tamamlanması sonucunda söz konusu fiillerin varlığının tespit edilmesi halinde, bu mükellefler tarafından yapılan matrah veya vergi artırımları dikkate alınmayacağı hükmü yer almıştır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Davalı idare tarafından temyiz istemine konu edilen Vergi Dava Dairesi kararının; özel usulsüzlük cezasına ilişkin hüküm fıkrası aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle Dairemizce de uygun görülmüştür.

09/07/2021 tarihinde 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun kapsamında 2016 ila 2019 yılları için matrah ve vergi artırımında bulunan ancak bu Kanun'un yayım tarihinden önce hakkında sahte fatura düzenleme kapsamında inceleme bulunduğundan bahisle matrah ve vergi artırımına ilişkin tahakkuk işleminin bekletilen, yapılan yargılama sonucunda ise 2017 ve 2018 yılında kısmen sahte fatura düzenlemediği kesin olarak saptanan davacının değinilen Kanun'un 5.maddesinin 9.fıkrasının (ç) bendi kapsamında olduğu, bu statüdeki mükellefler hakkında izlenecek usule dair hükümlerin ise aynı fıkranın (d) bendinde düzenlendiği, anılan düzenlemede inceleme ve tarhiyat yapılmayacağı kuralına istisna getirilen 213 sayılı Kanun'un 359. maddesindeki fiiller yönünden olayda inceleme ve tarhiyat yapılmasına engel bulunmadığı yönündeki Vergi Dava Dairesi yargısı Dairemizce de uygun görüldüğünden olayda alımlarının bir kısmının sahte fatura ile belgelendirilmesi yönünden re'sen takdir nedeninin varlığı tartışmasız olmakla birlikte sözü edilen (d) bendi gereğince artırım sonucunda tahakkuk eden tutarlar ile tarh edilen vergiler kıyaslanarak gerekirse mahsuplaştırma yapılması gerekirken bu husus gözardı edilerek tarhiyat yapılmasında hukuka uyarlık bulunmadığı gibi dava konusu tarhiyatın önceki yıldan devreden indirilebilecek katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu 2017 yılının Ocak ila Aralık dönemleri için yapılan katma değer vergisi tarhiyatına karşı açılan davanın reddine dair ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının ilgili hüküm fıkrası, Danıştay Üçüncü Dairesinin 26/01/2026 tarih ve E:2025/183, K:2026/20 sayılı kararıyla bozulduğundan ve söz konusu bozma hükmü uyarınca verilecek karar sonucu, tarhiyatın bu kısmını etkileyeceğinden Vergi Dava Dairesi kararının, tarhiyat yönünden davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasının bozulması gerekmiştir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1. Davalı idare temyiz isteminin reddine,

2. Temyize konu Vergi Dava Dairesi kararının; özel usulsüzlük cezasına ilişkin hüküm fıkrasının ONANMASINA,

3. Davacı temyiz isteminin kabulüne,

4. Kararın; tarhiyata ilişkin hüküm fıkrasının BOZULMASINA, 26/01/2026 tarihinde oybirliğiyle kesin olarak karar verildi.