Danıştay VDDK E.2024/1070 K.2025/1137 (24.12.2025)

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

DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU 2024/1070 E. , 2025/1137 K.

"İçtihat Metni"

T.C.

D A N I Ş T A Y

VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU

Esas No : 2024/1070

Karar No : 2025/1137

TEMYİZ EDEN (DAVALI) : ... Defterdarlığı - ...

(... Vergi Dairesi Müdürlüğü)

VEKİLİ : Av. ...

KARŞI TARAF (DAVACI) : ... Dağıtım Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi

VEKİLİ : Av. ...

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

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Akaryakıt dağıtıcı lisansı sahibi olan davacı adına, hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca, bayisi olan mükelleflere 2017 yılında belgesiz akaryakıt satışında bulunduğundan bahisle kayıt dışı bırakılan tutarlar katma değer vergisi matrahına eklenerek ve 2016 yılının Aralık döneminden devreden katma değer vergisi azaltılarak yeniden düzenlenen beyan tablosu dikkate alınmak suretiyle resen tarh edilen 2017 yılının Mart dönemine ait katma değer vergisi ile verginin bir katı tutarında kesilen ve tekerrür hükmü uygulanmak suretiyle artırılan vergi ziyaı cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı:

7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'un "Matrah ve vergi artırımı" başlıklı 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasında, "Mükellefler, bu fıkrada belirtilen şartlar dâhilinde katma değer vergisini artırarak bu maddede belirtilen süre ve şekilde ödemeleri halinde, kendileri nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyatı yapılmaz." hükmüne yer verilmiştir. Aynı maddenin (9) numaralı fıkrasında, "213 sayılı Kanunun 359 uncu maddesinin (b) fıkrasındaki “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 düzenleyenler” veya bu fiiller nedeniyle incelemesi devam edenler ile terör suçundan hüküm giyenler, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla haklarında terör örgütlerine veya Milli Güvenlik Kurulunca Devletin milli güvenliğine karşı faaliyette bulunduğuna karar verilen yapı, oluşum veya gruplara üyeliği, mensubiyeti veya iltisakı yahut bunlarla irtibatı olduğu gerekçesiyle adli makamlar, genel kolluk kuvvetleri veya Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı tarafından yürütülen soruşturma ve kovuşturmalar kapsamında vergi incelemesi yapılması, terörün finansmanı

suçu veya aklama suçu kapsamında inceleme ve araştırma yapılması talep edilenler, bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkra hükümlerinden yararlanamazlar. Şu kadar ki 213 sayılı Kanunun 359 uncu 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 incelemesinin tamamlanması sonucu bu fiillerin varlığının tespit edilememesi durumunda, bu durumun tespitine ilişkin raporun mükelleflere tebliği tarihinden itibaren bir ay içerisinde yazılı başvurmaları, matrah ve vergi artırımı sonucu hesaplanan vergileri, raporun tebliğini izleyen aydan başlamak üzere ikişer aylık dönemler halinde altı eşit taksitte ödemeleri ve maddede öngörülen diğer şartları yerine getirmeleri koşuluyla bu madde hükümlerinden yararlanırlar." hükmü yer almaktadır.

Davacı hakkında 2016, 2017 ve 2018 yılları için düzenlenen ... tarih ve ... sayılı Vergi Tekniği Raporu'nda şu tespitlere yer verilmiştir:

i. Şirket, sıvı yakıtlar ve bunlarla ilgili ürünlerin toptan ticareti (ham petrol, ham yağ, mazot, benzin, biodizel, fuel oil, gaz yağı, madeni yağlar, gres yağları vb.) faaliyeti ile iştigal etmektedir.

ii. Şirket, 2016 yılında ... Madeni Yağ Sanayi Ticaret Anonim Şirketinden toplam 35.766.265,76 TL değerinde, ... Pazarlama İnşaat Turizm Ticaret Anonim Şirketinden toplam 1.904.422,31 TL değerinde emtia alımında bulunarak faturaları ticari defter ve kayıtlarına işlemiştir. Anılan şirketler hakkında sahte fatura düzenlendikleri yolunda vergi tekniği raporu bulunmaktadır.

iii. ... Cumhuriyet Başsavcılığınca yürütülen ... sayılı soruşturma kapsamında, otomasyon sistemi üzerinde bulunan satışların büyük bir çoğunluğunun casus yazılım kullanılarak gizlenmesi, vergi matrahına dâhil olması gereken satışların, vergi matrahını azaltacak şekilde silinmesi, silinen bu verilerin başka mecralarda saklanması fiillerinden hareketle, akaryakıt dağıtıcısı olan davacı şirketin bayisi olan doksan bir adet akaryakıt istasyonu nezdinde vergi incelemesi yapılmıştır. Doksan bir adet akaryakıt istasyonu/bayisi hakkında yapılan incelemeler üzerine düzenlenen raporlarda, genel itibarıyla gerek silinen satış miktarları gerekse diğer harici veriler ışığında yapılan çalışmalar neticesinde, bahsi geçen akaryakıt istasyonlarının/bayilerinin belgesiz emtia alımlarının ortaya çıktığı, bu belgesiz alımların davacı şirketten gerçekleştirildiğine yönelik kayıt ve tespitlere yer verildiği ve/veya bu belgesiz alımlardan dolayı davacı şirketin sorumlu tutulduğu ve/veya bahsi geçen akaryakıt istasyonlarının/bayilerin belgesiz emtia alımlarından hareketle davacı şirketin belgesiz akaryakıt satışı yönünden incelemeye sevkinin talep edildiği görülmüştür.

iv. Yapılan inceleme sonucunda tespit edilen kayıt dışı/belgesiz satış miktarlarına ilişkin olarak davacı şirketin yetkilisi tarafından verilen ifadede, belgesiz satışlarının bulunmadığı, satılmayan bir ürüne ilişkin olarak herhangi bir belge ibraz etmelerinin mümkün olmadığı, 2016, 2017 ve 2018 yıllarına ilişkin olarak yasal belgeleri dışında hiçbir şekilde alış ve satışlarının bulunmadığı beyan edilmiştir.

v. Davacı şirketin yetkilisinin, yapılan envanter çalışması sonucu elde edilen verileri içerir 27/12/2019 tarihli beyanında ise, defter ve belgeler üzerinden yapılan ilk hesaplamalarda, 2016 yılı için iki litrelik eksik motorin satışı, 2017 yılı için 112 litre eksik motorin satışı ve altı litre eksik benzin satışı, 2018 yılı için 2,5 litre eksik motorin satışı farklarının bulunduğu, bu eksikliklerin olumlu kesafetten kaynaklandığı, yüksek miktardaki alımlarda bu miktarlarda kesafet farkının makul kabul edilmesi gerektiği şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur.

vi. Bahsi geçen doksan bir adet akaryakıt istasyonu/bayisi nezdinde yapılan incelemeler neticesinde düzenlenen raporlarda yer alan tespitler ve yapılan inceleme ile envanter çalışmaları sonucunda, doksan bir adet akaryakıt istasyonunun/bayisinin kayıt dışı belgesiz alış miktarlarının 2016 yılında 13.638.500,07 litre motorin ve 96,39 litre benzin, 2017 yılında 50.260.024,10 litre motorin ve 1.519,96 litre benzin, 2018 yılında 33.227.888,95 litre motorin ve 1.100,35 litre benzin olmak üzere toplam 97.126.413,12 litre motorin ve 2.716,70 litre benzin olduğu saptanmıştır.

vii. Kayıt dışı/belgesiz alınan ürünlerin kaynağını kayıt dışı/belgesiz satışlar oluşturmaktadır. Akaryakıt sektöründeki alış-satış işlemlerinin hızlı bir şekilde cereyan ettiği dikkate alındığında uyuşmazlık konusu alışların yapıldığı dönem itibarıyla satışların da gerçekleştiği kabul edilmiştir.

viii. Ülke genelinde belgesiz alım-satım faaliyetinin yoğun olarak yaşandığı sektörlerin başında akaryakıt sektörü gelmektedir. Bu durumun başlıca nedenleri arasında, akaryakıt fiyatlarının ve akaryakıt üzerinden alınan vergilerin yüksek olmasının yanı sıra piyasaya yeni giren dağıtıcı konumundaki firmaların, piyasaya yön veren büyük ölçekli dağıtıcı firmalarla rekabet edebilmek için alternatif yollara başvurması gibi unsurlar yer almaktadır. Ayrıca piyasada kârlılığın arttırılması için rağbet görmeyen fiyat artırımına alternatif olarak akaryakıt üzerinde yer alan yüksek vergilerden kanun dışı yollarla kaçış yöntemlerine başvurulmaktadır. Bu duruma karşılık piyasada kayıt dışılığın azaltılabilmesi adına, petrol piyasasında görevli birimlerce çıkarılan ve genel olarak petrol piyasası mevzuatı olarak tanımlanan yazılı mevzuatlarla bu açıkların kapatılması amaçlanarak kurulacak otomasyon sistemi ile akaryakıtın alım ve satımının izlenmesi, denetlenmesi ve ilgili resmî birimlere sağlıklı bir şekilde aktarılması planlanmaktadır.

ix. Petrol piyasası ile ilgili olarak çıkarılan kanun, yönetmelik ve diğer alt düzeydeki mevzuatlarda yer alan düzenlemeler ve görevli ve yetkili kurum olan Enerji Piyasası Düzenleme Kurulunun 1240 sayılı Kararı ile dağıtıcı lisansına sahip sermaye şirketlerine, tescilli markası altında bayilerinde kayıt dışı akaryakıt satışının yapılmasını önlemek amacıyla bazı yükümlülükler getirilmiştir. Bu yükümlülüklerin başında, bayileri olan akaryakıt istasyonlarını denetleme ve denetim sistemi kurma gelmektedir. Bu kapsamda her dağıtıcı lisans sahibi sermaye şirketi, bayisi olan akaryakıt istasyonlarında akaryakıt hareketine konu elektronik verilerin güvenli bir şekilde depolanmasını sağlayan istasyon otomasyon sistemi kurmak, bayi denetim sistemi ile bayilerindeki akaryakıt hareketlerini izlemek ve raporlamak, bayi denetim sistemi kapsamında veri kaybı oluşmamasını sağlamak ile yükümlüdür. Aynı zamanda istasyon otomasyon sistemi ile akaryakıt istasyonlarına ait tank dolum bilgileri, pompa bazında yapılan satışlar gibi birtakım bilgiler, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu ve ilgili diğer kamu kurum ve kuruluşlarının görevleri doğrultusunda erişimlerine sunulmaktadır.

x. Bayisi olan akaryakıt istasyonlarında akaryakıt hareketine konu elektronik verilerin güvenli bir şekilde depolanmasını sağlayan istasyon otomasyon sistemi kurmak, bayi denetim sistemi ile bayilerindeki akaryakıt hareketlerini izlemek ve raporlamak, bayi denetim sistemi kapsamında veri kaybı oluşmamasını sağlamak ile yükümlü olan davacının, yaklaşık üç yıla yayılan bir süreçte yüze yakın bayisinin başka dağıtıcıdan akaryakıt aldığını fark etmemesi ya da kendisinden akaryakıt almamalarına rağmen bu akaryakıt istasyonu/bayi ile dağıtıcılık-bayilik ilişkisine devam etmesi hayatın olağan akışı ve ekonomik rasyonalite ilkeleri ile bağdaşmadığı gibi, gerek 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde tanımlanan iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygunluk ilkeleriyle gerek Türk Ticaret Kanunu’nda tanımlanan basiretli tacir ilkesiyle de bağdaşmamaktadır.

xi. Bu hususlar dikkate alındığında, söz konusu akaryakıtların davacı tarafından kayıt dışı/belgesiz olarak bahsi geçen bayilere satıldığı sonucuna varılmıştır. Ayrıca doksan bir

adet firmanın bir kısmı hakkındaki inceleme raporları henüz sonuçlanmamıştır.

xii. Davacı şirket, 2016 yılı için kurumlar vergisi ve katma değer vergisi yönünden, 2017 yılı için ise kurumlar vergisi yönünden 7143 sayılı Kanun kapsamında matrah/vergi artırımı talebinde bulunmuş ise de anılan Kanun'da aranan şartların gerçekleşmemesi nedeniyle matrah/vergi artırımı talebi iptal edilmiştir.

Davacı hakkında düzenlenen dava konusu tarhiyatın dayanağı ... tarih ve ... sayılı Vergi İnceleme Raporu'nda ise, davacı şirketin 2017 yılında kayıt dışı olarak yetmiş yedi adet bayiye toplam 50.260.024,10 litre motorin, iki bayiye toplam 1.519,96 litre kurşunsuz benzin sattığı belirtilerek bu satış tutarları katma değer vergisi matrahına dahil edilmiştir. Ayrıca, anılan raporda, davacı hakkında düzenlenen ... tarih ve ... sayılı Vergi İnceleme Raporu uyarınca 2016 yılının Aralık döneminden devreden katma değer vergisinin 0 TL olarak dikkate alınması gerektiği hususu gözetilerek davacının katma değer vergisi beyan tablosu yeniden düzenlenmiştir. Yeniden düzenlenen beyan tablosu dikkate alınmak suretiyle dava konusu cezalı tarhiyat yapılmıştır.

Davacı tarafından, 7143 sayılı Kanun kapsamında yapılan 2016 ve 2017 yıllarına ait kurumlar vergisi ile 2016 yılına ait katma değer vergisi matrah/vergi artırımının resen iptal edilmesi işlemi ile artırım kapsamında ödenen tutarların ... tarih ve ... sayılı ödeme emri içeriği idari para cezasına mahsup edilmesi işleminin iptali istemiyle açılan davada, ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla davanın kabulüne karar verilmiştir. Bu karara yöneltilen davalının istinaf istemi, ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla reddedilmiştir.

Davacının 2016 yılına ilişkin katma değer vergisi yönünden yaptığı vergi artırımı kabul edilmeyerek 2016 yılına ilişkin olarak inceleme yapılmış ve inceleme sonucunda 2016 yılının Aralık döneminden devreden katma değer vergisi 0 TL olarak dikkate alınmış ise de ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla, vergi artırımının resen iptaline ilişkin işleme karşı açılan davanın kabulüne karar verilmesiyle birlikte davacı şirketin 2016 yılına ilişkin vergi artırımı hukuken geçerli hale gelmiştir. Bu itibarla, 2016 yılıyla ilgili olarak katma değer vergisi yönünden vergi artırımında bulunan davacı hakkında 7143 sayılı Kanun'un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca inceleme ve tarhiyat yapılamayacağından, 2016 yılının Aralık döneminden devreden katma değer vergisinin 0 TL olarak düzeltilmesi hususunun da dikkate alınmaması gerekmektedir. Bu nedenle, dava konusu cezalı tarhiyatın 2016 yılının Aralık döneminden devreden katma değer vergisinin azaltılmasından kaynaklanan kısmında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Uyuşmazlıkta, olayın gerçek mahiyetinin hiçbir şüpheye yer bırakmayacak şekilde yasal delillerle ortaya çıkarılarak kanıtlandığı bir vergi incelemesinin yapılmadığı, cezalı tarhiyata konu belgesiz akaryakıtın davacı şirketten alındığı yönünde hukuken itibar edilebilir nitelikte somut ve geçerli bir tespitin ortaya konulmadığı, davacı şirketin, hakkında inceleme yapılan bayiler tarafından otomasyon sistemine casus yazılım entegre etmek suretiyle satışların gizlenmesi ve kayıt dışı bırakılması fiiline iştirak ettiğine yönelik bir tespite yer verilmediği görülmüştür. Sadece davacı şirket ile bayiler arasında imzalanmış akaryakıt dağıtım sözleşmeleri bulunması nedeniyle bayilerin akaryakıt alımını yalnızca davacı şirketten yaptığı varsayımından hareket edilerek eksik inceleme ve araştırmaya dayalı olarak yapılan dava konusu cezalı tarhiyatın 2017 yılındaki belgesiz akaryakıt satışından kaynaklanan kısmında hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Mahkeme bu gerekçeyle cezalı tarhiyatı kaldırmıştır.

Davalının istinaf istemini inceleyen ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı:

Vergi Dava Dairesi, istinaf istemine konu kararın usul ve hukuka uygun olduğu ve kaldırılmasını gerektiren bir nedenin bulunmadığı gerekçesiyle istinaf istemini reddetmiştir.

Davalının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 24/04/2024 tarih ve E:2022/426, K:2024/2048 sayılı kararı:

5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu'nun "Dağıtım" başlıklı 7. maddesinin altıncı fıkrasının 7318 sayılı Kanun'la değiştirilmeden önceki hâlinde, "Dağıtıcı lisansı sahipleri, Kurum tarafından belirlenen esaslara uygun olarak bayilerinde kaçak akaryakıt satışının yapılmasını önleyen teknolojik yöntemleri de içeren bir denetim sistemi kurmak ve uygulamakla yükümlüdür. Dağıtıcı lisansı sahibi, Kurumun bu sisteme erişimini sağlar. Kurum; Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı ve ilgili diğer kamu kurum ve kuruluşlarının görevlerinin gerektirdiği ölçüde bu sisteme doğrudan erişimini sağlar. Kurum, yukarıda sayılan kamu kurum ve kuruluşlarının ihtiyaç duyacağı bilgi ve belgeleri yine görevlerinin gerektirdiği ölçüde verir. Söz konusu sistemi kurmadığı ya da Kurumca belirlenen usul ve esaslara uygun denetimi sağlayamadığı tespit edilen dağıtıcılara 19 uncu maddede öngörülen miktarda idari para cezası uygulanır. Dağıtıcı lisansı sahipleri, bayi denetim sisteminin kurulmadığı veya kurulan sistemin Kurumca yapılan düzenlemelere uygun bulunmadığı tespit edilen bayilere akaryakıt ikmali yapamaz." kuralına yer verilmiştir.

Anılan Kanun'un "Bayiler" başlıklı 8. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında ise şu düzenlemelere yer verilmiştir:

"Bayi lisanslarına ilişkin düzenlemeler (teknik, güvenlik, kapasite, çevre vb.) Kurum tarafından yapılır. Bayiler, dağıtıcıları ile yapacakları tek elden satış sözleşmesine göre bayilik faaliyetlerini yürütürler.

Bayiler lisanslarının devamı süresince;

a) Bayisi olduğu dağıtıcı haricinde diğer dağıtıcı ve onların bayilerinden akaryakıt ikmali yapılmaması,

b) Tağşiş ve/veya hile amacıyla akaryakıta katılabilecek ürünlerin akaryakıta katılmaması ve istasyonunda bulundurmaması,

ile yükümlüdür."

06/07/2007 tarih ve 26574 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan "Petrol Piyasasında Dağıtıcı Lisansı Sahiplerinin Bayi Denetim Sistemine İlişkin Usul ve Esaslar" hakkındaki Enerji Piyasası Düzenleme Kurulunun 27/06/2007 tarih ve 1240 sayılı Kararı'nın uyuşmazlık konusu dönemde yürürlükte bulunan 12/02/2015 tarih ve 5468-1 sayılı Kurul Kararı ile değişik 1. maddesinde, "Bu Karar, petrol piyasasında faaliyet gösteren dağıtıcı lisansı sahiplerinin tescilli markası altında bayilerinde kaçak akaryakıt satışının önlenmesini teminen denetim sistemi kurması ve uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi için çıkarılmıştır." kuralına; 2. maddesinde, "Bu Karar, 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu'nun 7 nci maddesine dayanılarak hazırlanmıştır." kuralına yer verilmiştir.

Anılan Karar'ın "Denetim Sistemi Kurma ve Uygulama Yükümlülüğü" başlıklı 4. maddesinin denetim tarihinde yürürlükte bulunan 12/02/2015 tarih ve 5468-1 sayılı Kurul Kararı ile değişik (1) numaralı fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde şu düzenlemelere yer verilmiştir:

"(1) Dağıtıcı lisansı sahipleri, tescilli markası altında bayilerinde kaçak akaryakıt satışının yapılmasını önleyen teknolojik yöntemleri de içeren bir bayi denetim sistemi kurar ve uygular. Bu kapsamda dağıtıcı lisansı sahibi:

a) Akaryakıt istasyonlarında akaryakıt hareketlerini elektronik ortamda izlenebilmesine yönelik istasyon otomasyon sistemi kurar. Bayi denetim sistemi ile bayilerindeki akaryakıt hareketlerini izler ve raporlar.

b) Bayi denetim sistemi kapsamındaki;

i. Kurum tarafından belirlenen web hizmeti aracılığıyla Kuruma sağlayacağı elektronik verileri,

ii. Kurumun erişimine ve ilgili diğer kamu kurum ve kuruluşlarının görevlerinin gerektirdiği ölçüde erişimine imkân sağlayan uzaktan erişim sistemini,

iii. Bildirim sistemi aracılığıyla göndermesi gereken bildirimleri,

otomasyon sistemi kılavuzuna göre oluşturur ve Kuruma sunar."

Karar'ın "İstasyon Otomasyon Sistemine İlişkin Usul ve Esaslar" başlıklı 5. maddesinin 12/02/2015 tarih ve 5468-1 sayılı Kurul Kararı ile değişik (1) numaralı fıkrasının (a), (b), (c) ve (ç) bentlerinde şu düzenlemelere yer verilmiştir:

"(1) Dağıtıcı lisansı sahipleri,

a) Akaryakıt istasyonlarında tadilat dışında kalan her yerde (tank, geçici tank, pompa vs.) istasyon otomasyon sisteminin çevrim içi olmasını ve bayi denetim sistemi kapsamında veri kaybı oluşmamasını sağlar.

b) Bayilerindeki istasyon otomasyon sistemi usul ve esaslara uygun olacak şekilde çevrim içi olana kadar ilgili bayiye akaryakıt ikmali yapamaz.

c) Bayi denetim sisteminde ve/veya istasyon otomasyon sisteminde oluşan arızaları, ilk arızanın meydana geliş tarihinden itibaren en geç 10 gün içerisinde giderir.

ç) Bayilik lisansı sahiplerinin lisanslarında Kurum tarafından dağıtıcı değişikliği tadili yapıldığı günden itibaren 10 gün içerisinde istasyon otomasyon sistemini çalışır hale getirir."

Karar'ın 12/02/2015 tarih ve 5468-1 sayılı Kurul Kararı ile değişik 6. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendinde ise, dağıtıcı lisansı sahibinin, akaryakıt istasyonunda aykırılık tespit etmesi hâlinde, konuya ilişkin bilgi belgeler ile istasyon otomasyon sistemi verilerini bildirim sistemi aracılığıyla yirmi dört saat içinde Kuruma bildireceği belirtilmiştir.

UYAP üzerinden yapılan sorgulamalarda, söz konusu bayiler adına, belgesiz akaryakıt satışı yapıldığından bahisle düzenlenen vergi tekniği ve vergi inceleme raporlarına dayanılarak yapılan cezalı tarhiyatlara karşı açılan davalarda, mahkemeler ve bölge idare mahkemelerince, "... ... Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından yürütülen soruşturma neticesinde, istasyon otomasyon sistemine casus yazılım yüklenerek akaryakıt pompalarından görüntülenen satışlara ilişkin verilerin mali hafızaya kaydedilmeden yurt dışında bulunan bir veri tabanına aktarıldığının saptandığı, olayda, davacının satışlarının bir kısmına ait veriyi sistemden sildiği hususunun yüksek adli bilişim mühendisi tarafından düzenlenen rapor ile usulüne uygun bir şekilde tespit edildiği anlaşıldığından, davacı hakkında yapılan cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı" gerekçeleriyle davanın reddine karar verildiği, Danıştay Üçüncü, Dördüncü ve Dokuzuncu Dairelerince de içtihat birliği halinde anılan kararların onandığı görülmüştür.

Söz konusu dosyalarda yer alan raporlarda bayiler tarafından belgesiz olarak satıldığı tespit edilen akaryakıtın bayilere davacı şirket tarafından kayıt dışı satıldığı tespitlerine yer verilmiştir. Bununla birlikte, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu tarafından davacı şirketin bayilerinde yapılan denetimlerde, davacı şirketin otomasyon sisteminin doğru ve sağlıklı çalışmasını sağlayacak gerekli tedbirleri almadığı, bu kapsamda oluşan aykırılıkları

zamanında gidermediği ve Kuruma bildirmediğinin tespiti üzerine, söz konusu fiillerin 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu'nun 7. maddesinin altıncı fıkrası ile 1240 sayılı Kurul Kararı'nın 4, 5 ve 6. maddelerine aykırılık teşkil ettiğinden bahisle davacı şirkete idari para cezası uygulanması yolunda tesis edilen idari işlemlere karşı açılan davalarda, mahkeme ve bölge idare mahkemelerince davanın reddine karar verildiği, Danıştay Onüçüncü Dairesince anılan kararların onandığı, davacı şirketin bir kısım dosyada ise temyiz aşamasında 7440 sayılı Kanun kapsamında yapılandırma başvurusunda bulunduğu görülmüştür.

Davacı şirketin petrol piyasasında akaryakıt dağıtım yetkisi veren dağıtıcı lisansı sahibi olduğu, imzaladığı bayilik sözleşmeleri ile hukuki şartları belirlenen bir çerçevede bayilerine bu lisans dahilinde satış yaptığı, değinilen mevzuat hükümlerine göre, davacı şirketin bayilik sözleşmesi ile satış yaptığı firmalar nezdinde kaçak petrol satışının yapılmasını önleyen teknolojik yöntemleri de içeren bir denetim sistemi kurmak ve uygulamak, akaryakıt istasyonlarında akaryakıt hareketlerinin elektronik ortamda izlenebilmesine yönelik istasyon otomasyon sistemi kurmak, bayi denetim sistemi ile bayilerindeki akaryakıt hareketlerini izlemek ve raporlamak, elde ettiği verileri mevzuatta belirlenen sürelerde Enerji Piyasası Düzenleme Kurumuna bildirmek, istasyon otomasyon sisteminin çevrim içi olmasını ve bayi denetim kapsamında veri kaybı oluşmamasını sağlamak ve nihayetinde akaryakıt istasyonunda aykırılık tespit etmesi hâlinde, konuya ilişkin bilgi belgeler ile istasyon otomasyon sistemi verilerini bildirim sistemi aracılığıyla yirmi dört saat içinde Kuruma bildirmekle yükümlü olduğu anlaşılmıştır.

Bayileri üzerinde anılan geniş denetim yetkisine sahip olan dağıtıcı firma konumundaki davacı şirketin, yaklaşık üç yıla yayılan bir süreçte yüze yakın bayinin başka bir yerden toplamda 97.126.413,12 litre motorin ve 2.716,70 litre benzin temin ettiğini tespit etmemesi ya da kendisinden akaryakıt almamalarına rağmen bu akaryakıt istasyonu/bayi ile dağıtıcılık-bayilik ilişkisine devam etmesi, hayatın olağan akışı ile ekonomik ve ticari icaplara uygun düşmemektedir. Bu hususlar ile dosyada yer alan diğer tespitler ve petrol piyasasındaki kayıt dışılığın önüne geçilmek için kanun koyucu tarafından getirilen katı yükümlülükler birlikte değerlendirildiğinde, söz konusu akaryakıtın davacı şirket tarafından kayıt dışı olarak bayilerine satıldığı sonucuna varılmıştır.

Bu durumda, ... Cumhuriyet Başsavcılığınca yürütülen E:... sayılı soruşturma dosyası kapsamında bayileri tarafından casus yazılım programıyla silindiği tespit edilen -bu şekilde silindiği hususu yargı kararlarıyla da sabit olan- akaryakıtın söz konusu bayilere davacı şirket tarafından kayıt dışı olarak satıldığı yolunda düzenlenen vergi tekniği ve inceleme raporuna dayanılarak hesaplanan matrah üzerinden yapılan dava konusu cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığından, temyize konu kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.

Öte yandan, davacı tarafından, 7143 sayılı Kanun kapsamında yapılan 2016 ve 2017 yıllarına ait kurumlar vergisi ile 2016 yılına ait katma değer vergisi matrah/vergi artırımının resen iptal edilmesi işlemi ile artırım kapsamında ödenen tutarların ... tarih ve ... sayılı ödeme emri içeriği idari para cezasına mahsup edilmesi işleminin iptali istemiyle açılan davada verilen davanın kabulüne dair ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararına yöneltilen davalının istinaf başvurusunun reddine ilişkin ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı, Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 28/11/2023 tarih ve E:2021/2390, K:2023/4841 sayılı kararıyla onanmıştır. Bölge İdare Mahkemesince bozma kararı üzerine yeniden verilecek kararda bu hususa ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Tekerrür" başlıklı 339. maddesinde 7338 sayılı Kanun'un 38. maddesiyle yapılan değişiklik de dikkate alınarak vergi ziyaı cezasının tekerrür hükmü uygulanmak suretiyle artırılan kısmına ilişkin olarak değerlendirme yapılacağı tabiidir.

Daire bu gerekçeyle kararı bozmuştur.

Hâkimler ve Savcılar Kurulunun iş bölümü kararı uyarınca dosyanın gönderildiği ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararı:

Davacı adına, aynı maddi tespitlere dayalı olarak kayıt dışı akaryakıt satışı yaptığından bahisle uyuşmazlık konusu dönem için resen tarh edilen vergi ziyaı cezalı özel tüketim vergisine karşı açılan davada, davanın kabulü yolunda verilen mahkeme kararına yöneltilen istinaf istemi bölge idare mahkemesince reddedilmiştir. Anılan karara karşı temyiz kanun yoluna başvurulmuş olup Danıştay Yedinci Dairesince temyiz istemi hakkında henüz karar verilmemiştir.

Vergi Dava Dairesi, ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeye ek olarak bu gerekçeyle ısrar etmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Davacı ve davacının bayileri hakkında düzenlenen raporlarla bir kısım hasılatını kayıt ve beyan dışı bıraktığı somut olarak tespit edilen davacı adına yapılan dava konusu cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı, davacı tarafından aynı maddi olay nedeniyle yapılan cezalı tarhiyatlara karşı ayrı ayrı açılan davaların seri dava niteliğinde olduğu, bu davalar için davacı vekilince ayrı bir emek ve mesai harcanmadığından, karar tarihinde yürürlükte bulunan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi'nin 22. maddesi uyarınca vekâlet ücretine hükmedilmesi gerekirken her bir dava için ayrı ayrı tam vekâlet ücretine hükmedilmesinin hukuka aykırı olduğu belirtilerek ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Cevap verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ...'İN DÜŞÜNCESİ: Temyize konu kararın, dava konusu cezalı tarhiyatın 2017 yılındaki belgesiz akaryakıt satışından kaynaklanan kısmına ilişkin hüküm fıkrasının onanması; dava konusu cezalı tarhiyatın 2016 yılının Aralık döneminden devreden katma değer vergisinin azaltılmasından kaynaklanan kısmına ilişkin hüküm fıkrasının ise bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE :

MADDİ OLAY:

Akaryakıt dağıtıcı lisansı sahibi olan davacı hakkında düzenlenen dava konusu cezalı tarhiyatın dayanağı ... tarih ve ... sayılı Vergi İnceleme Raporu'nda, bayisi olan mükelleflere 2017 yılında belgesiz akaryakıt satışında bulunduğundan bahisle kayıt dışı bırakılan tutarların katma değer vergisi matrahına eklenmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca, anılan raporda, davacı hakkında düzenlenen ... tarih ve ... sayılı Vergi İnceleme Raporu ile davacının 2016 yılının Aralık döneminden devreden katma değer vergisinin bulunmadığının tespit edildiği de dikkate alınmak suretiyle davacının beyan tablosu tekrar düzenlenmiştir.

Davacı adına, yeniden düzenlenen beyan tablosu esas alınmak suretiyle 2017 yılının Mart dönemi için resen katma değer vergisi tarh edilmiş ve tekerrür hükmü uygulanmak suretiyle verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilmiştir.

Öte yandan, davacı tarafından, 7143 sayılı Kanun kapsamında 2016 ve 2017 yıllarına ait kurumlar vergisi ile 2016 yılına ait katma değer vergisi yönünden matrah/vergi artırımında bulunulmuş ve artırım sonucu tahakkuk eden vergiler ödenmiştir. Daha sonraki süreçte, davalı idarece, davacı hakkında sahte fatura düzenleme nedeniyle devam eden vergi incelemesi bulunduğundan bahisle davacının matrah/vergi artırımı resen iptal edilmiştir. Akabinde, davacının 2016 yılı hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda düzenlenen ...

tarih ve ... sayılı Vergi İnceleme Raporu uyarınca, bayisi olan mükelleflere 2016 yılında belgesiz akaryakıt satışında bulunduğu ve gerçek bir emtia teslimi veya hizmet ifasına dayanmaksızın düzenlendiği tespit edilen faturaları 2016 yılı kayıtlarına dahil ettiğinden bahisle 2016 yılının Ocak ila Aralık dönemleri için vergi ziyaı cezalı katma değer vergisi tarhiyatları yapılmıştır.

Davacı tarafından, 7143 sayılı Kanun kapsamında yapılan 2016 ve 2017 yıllarına ait kurumlar vergisi ile 2016 yılına ait katma değer vergisi matrah/vergi artırımının resen iptal edilmesi işlemi ile artırım kapsamında ödenen tutarların ... tarih ve ... sayılı ödeme emri içeriği idari para cezasına mahsup edilmesi işleminin iptali istemiyle açılan davada, ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla davanın kabulüne karar verilmiştir. Bu karara yöneltilen davalının istinaf isteminin reddine ilişkin ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı, Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 28/11/2023 tarih ve E:2021/2390, K:2023/4841 sayılı kararıyla onanmıştır.

Davacı adına, 2016 yılının Ocak ila Aralık dönemleri için resen tarh edilen vergi ziyaı cezalı katma değer vergilerine karşı açılan davalarda ise, vergi artırımının resen iptal edilmesi işlemine karşı açılan davanın kabulüne karar verilmesi nedeniyle vergi artırımının hukuken geçerli hâle geldiği ve artırımda bulunulan yıla ilişkin olarak inceleme ve tarhiyat yapılamayacağı gerekçesiyle cezalı tarhiyatların kaldırılmasına karar verildiği, anılan kararların kanun yollarından geçmek suretiyle kesinleştiği görülmüştür.

İLGİLİ MEVZUAT:

7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'un "Matrah ve vergi artırımı" başlıklı 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasında, "Mükellefler, bu fıkrada belirtilen şartlar dâhilinde katma değer vergisini artırarak bu maddede belirtilen süre ve şekilde ödemeleri halinde, kendileri nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyatı yapılmaz." kuralına; aynı fıkranın (e) bendinde ise "Artırım talebinde bulunulan yılları izleyen dönemlerde yapılacak vergi incelemelerine ilişkin olarak artırım talebinde bulunulan dönemler için, sonraki dönemlere devreden katma değer vergisi yönünden ve artırım talebinde bulunulan dönemler için ihraç kaydıyla teslimlerden veya iade hakkı doğuran işlemlerden doğan terkin ve iade işlemleri ile ilgili inceleme ve tarhiyat hakkı saklıdır. Sonraki dönemlere devreden katma değer vergisi yönünden yapılan incelemelerde artırım talebinde bulunulan dönemler için tarhiyat önerilemez." kuralına yer verilmiştir.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

I- Kararın, dava konusu cezalı tarhiyatın 2017 yılındaki belgesiz akaryakıt satışından kaynaklanan kısmına ilişkin hüküm fıkrasına yöneltilen temyiz istemi hakkındaki inceleme:

Danıştay Dokuzuncu Dairesinin yukarıda yer verilen kararının dayandığı aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ısrar kararının anılan hüküm fıkrasının bozulması gerekmektedir.

II- Kararın, dava konusu cezalı tarhiyatın 2016 yılının Aralık döneminden devreden katma değer vergisinin azaltılmasından kaynaklanan kısmına ilişkin hüküm fıkrasına yöneltilen temyiz istemi hakkındaki inceleme:

7143 sayılı Kanun'un "Matrah ve vergi artırımı" başlıklı 5. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca, mükelleflerin vergi artırımında bulundukları yıllarla ilgili olarak sonradan vergi incelemesi ve tarhiyat yapılamaması temel kural ise de inceleme ve tarhiyat hakkının saklı olduğu durumların düzenlendiği aynı fıkranın (e) bendinde bu kuralın istisnalarına yer verilmiştir.

7143 sayılı Kanun’un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (e) bendine göre, artırım talebinde bulunulan yılları izleyen dönemlerde yapılacak vergi incelemelerine ilişkin olarak artırım talebinde bulunulan dönemler için "sonraki dönemlere devreden katma değer vergisi" yönünden vergi incelemesi yapılabileceği, bu incelemelerde artırım talebinde bulunulan dönemler için tarhiyat önerilemeyeceği, ancak elde edilen bulguların artırım talebinde bulunulmayan sonraki dönemlerdeki tarhiyatlar için kullanılabileceği anlaşılmaktadır.

Uyuşmazlıkta, davacı tarafından, 7143 sayılı Kanun kapsamında 2016 yılına ait katma değer vergisi yönünden yapılan vergi artırımının resen iptal edilmesi işlemine karşı açılan davada anılan işlemin iptali yolunda verilen mahkeme kararının kanun yollarından geçmek suretiyle kesinleşmesi karşısında vergi artırımı hukuken geçerli hale gelmiştir. Bu husus ve 7143 sayılı Kanun’un 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (e) bendi hükmü birlikte dikkate alındığında, 2016 yılı için katma değer vergisi yönünden vergi artırımında bulunan davacı adına, anılan yıla ilişkin olarak yapılan vergi incelemesi sonucunda 2016 yılının Aralık döneminden devreden katma değer vergisinin azaltılması nedeniyle 2017 yılı için tarhiyat yapılabilecektir.

Bu itibarla, dava konusu cezalı tarhiyatın 2016 yılının Aralık döneminden devreden katma değer vergisinin azaltılmasından kaynaklanan kısmı yönünden uyuşmazlığın esası incelenmek suretiyle karar verilmek üzere temyize konu kararın sözü edilen hüküm fıkrasının da bozulması gerekmiştir.

Öte yandan, bozma kararı üzerine yeniden verilecek kararda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Tekerrür" başlıklı 339. maddesinde 7338 sayılı Kanun'un 38. maddesiyle yapılan değişiklik de dikkate alınarak vergi ziyaı cezasının tekerrür hükmü uygulanmak suretiyle artırılan kısmına ilişkin olarak değerlendirme yapılacağı tabiidir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1- Davalının temyiz isteminin KABULÜNE,

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

3- Yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına,

24/12/2025 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

X - KARŞI OY:

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçe karşısında ısrar kararının, dava konusu cezalı tarhiyatın 2017 yılındaki belgesiz akaryakıt satışından kaynaklanan kısmına ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasını gerektirecek nitelikte bulunmadığından, anılan hüküm fıkrasına yöneltilen temyiz isteminin reddi gerektiği oyu ile karara bu yönden katılmıyoruz.

XX - KARŞI OY:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinin birinci fıkrasında, vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı kurala bağlanmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinin konusunu teşkil eden işlemlerden olduğu; 10.

maddesinin (a) bendinde ise, vergiyi doğuran olayın, mal teslimi ve hizmet ifası hâllerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana geleceği düzenlenmiştir.

7143 sayılı Kanun'un matrah ve vergi artırımına ilişkin düzenlemelerine göre, matrah ve vergi artırımı uygulamasında asıl olan, katma değer vergisi yönünden vergi artırımında bulunan mükelleflerin artırdıkları vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi yapılmamasıdır.

Artırım talebinde bulunulan yılları izleyen dönemlerde yapılacak vergi incelemelerine ilişkin olarak sonraki dönemlere devreden katma değer vergisi yönünden inceleme yapılabilecek olması bu kuralın istisnası olarak getirilmiş olmakla birlikte bu tür incelemelerde artırım talebinde bulunulan dönemler için tarhiyat önerilemeyeceği hüküm altına alınarak mükelleflere ilave bir vergi yükü getirilmemesi amaçlanmıştır.

Sonraki dönemlere devreden katma değer vergisi yönünden yapılan incelemelerde artırım talebinde bulunulan dönemler için tarhiyat önerilemeyeceği yolundaki kuralın, artırım talebinde bulunulan yıldan izleyen yıla devreden indirilecek katma değer vergisi tutarının azaltılması ya da 0,00 TL (sıfır) olarak belirlenmesi nedeniyle ödenecek verginin çıktığı izleyen yıl ve yıllar için yapılacak tarhiyatları da kapsadığının kabulü gerekir.

Nitekim, artırım talebinde bulunulan döneme ilişkin olarak yapılan vergi incelemesi sonucunda devreden katma değer vergisinin azaltılması ya da 0,00 TL (sıfır) olarak belirlenmesi nedeniyle artırımda bulunulmayan izleyen yıl veya yıllar için yapılacak tarhiyatlarda vergiyi doğuran olay, artırımda bulunulan yılda gerçekleşmektedir. Diğer taraftan, bu şekilde yapılacak tarhiyatlar nedeniyle mükelleflerin ilave bir vergi yüküyle karşı karşıya bırakılacak olmasının, matrah ve vergi artırımı düzenlemesinin öngörülüş amacına uygun düştüğünden söz edilemeyecektir.

Açıklanan nedenlerle, 7143 sayılı Kanun uyarınca, 2016 yılı için katma değer vergisi yönünden vergi artırımında bulunan davacı adına, anılan yıla ilişkin olarak yapılan vergi incelemesi sonucunda 2016 yılının Aralık döneminden devreden katma değer vergisinin azaltılması nedeniyle 2017 yılı için tarhiyat yapılabilmesi mümkün olmadığından temyize konu kararın, dava konusu cezalı tarhiyatın 2016 yılının Aralık döneminden devreden katma değer vergisinin azaltılmasından kaynaklanan kısmına ilişkin hüküm fıkrasına yöneltilen temyiz isteminin reddi gerektiği oyu ile karara bu yönden katılmıyoruz.