

T.C.

STANBUL

BÖLGE DARE MAHKEMESİ  
KİNCİ VERGİ DAVA DAİRESİ

ESAS NO :

KARAR NO :

**İSTİNAF BA VURUSUNDA**

**TARAFLAR (DAVALI)** : ....

**VEKİLLER** : ....

**KARŞI TARAF (DAVACI)** : ....

**İSTEMİN ÖZETİ** : Davacı şirkete ait .... isimli geminin dahili seferden harici sefere geçi kontrolünde yabancı (transit) akaryakıt kullandığının tespit edilmesi üzerine 2015/3 dönemine ilişkin olarak tarh edilen vergi ziyai cezalı ve tekerrür arttırımlı özel tüketim vergisini iptal eden ihbarnamenin iptali istemiyle açılan davayı "...yurtdışından ithali gerçekleştirilen yakıtın özel tüketim vergisinin konusuna girmemesi, yakıtın herhangi bir şekilde yurt içinde tesliminin gerçekleştirilmemesi, söz konusu yakıtın yine temin eden gemi tarafından dahili seferde kullanılması, bu kullanımın Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca ÖTV'den istisna kapsamında olması, bunun yanında kullanılan yakıtın ilişkin gümrük vergisi ve KDV'nin ödendiğinin dosya içeriğinden anlaşılması karışında, yurt içinde dahili seferde kullanılan yakıt için özel tüketim vergisi hesaplanması mümkün olmadığından dava konusu vergi ziyai cezalı özel tüketim vergisi tarhiyatında hukuka uyarlık bulunmadığı..." gerekçesiyle, kabulü yönündeki **İstanbul .... Vergi Mahkemesi'nin .... tarih ve E:...., K:....** sayılı kararının, davalı idare vekili tarafından, Özel Tüketim Vergisi Kanununun 8/1 maddesi ile ilgili olarak yayımlanan Tebliğin 9.1/e bölümü ile Vergi Usul Kanununun 30/2, 72, 74, 75 ve 341. maddeleri hükümleri gözetilerek tesis edilen idemin yasal ve yerinde olduğu, bu sebeple vergi mahkemesi kararının hukuka uygun olmadığı ileri sürülerek, istinaf yoluyla kaldırılması ve davanın reddine karar verilmesi istenilmektedir.

**CEVAP DİLEKÇESİNİN ÖZETİ** : Cevap dilekçesi verilmemiştir.

### TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren İstanbul Bölge Daire Mahkemesi İkinci Vergi Dava Dairesi'nce; dosyadaki belgeler incelenip istinaf başvurusu hakkında gereği görüldü:

İstinaf başvurusu, davacı şirkete ait .... isimli geminin dahili seferden harici sefere geçi kontrolünde yabancı (transit) akaryakıt kullandığının tespit edilmesi üzerine 2015/3 dönemine ilişkin olarak tarh edilen vergi ziyai cezalı ve tekerrür arttırımlı özel tüketim vergisinin iptali istemiyle açılan davanın kabulü yönündeki İlk Derece Mahkemesi kararının kaldırılması istemine ilişkinidir.

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "**İstinaf**" başlıklı 45. maddesinin 1.fıkrasında; idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başlıca kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine başvurulabileceği; 3. fıkrasında, bölge idare mahkemesinin, yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararının hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar vereceği, karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkünse gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı vereceği; 4. fıkrasında, bölge idare mahkemesinin, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vereceği, bu halde bölge idare mahkemesinin ilişkin esası hakkında yeniden bir karar vereceği; 6. fıkrasında ise, bölge idare mahkemelerinin 46. maddeye göre temyizle açık olmayan kararlarının kesin olduğu hükümleri yer almaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Re'sen Vergi Tarhı" başlıklı 30. maddesinde, re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili

T.C.

STANBUL

**BÖLGE DARE MAHKEMES**  
**K NC VERG DAVA DA RES**

**ESAS NO** :

**KARAR NO** :

olanlarca düzenlenmi vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması ekinde tanımlanmı ve maddenin 2. bendinde; vergi beyannamesinin kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ili kin bilgilerin gösterilmemi bulunması bir re'sen tarh nedeni olarak belirlenmi tir.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1'inci maddesine göre, (I) sayılı listede yer alan malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından tesliminin verginin konusunu olu turdu u; 2'nci maddesinde, verginin konusuna giren malların Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giri inin ithalat oldu u, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesinin teslim oldu u, vergiye tabi malların, vergiye tabi olan malların imali dı nda her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfı, i letmeden çekilmesi veya i letme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesinin de teslim sayılaca ı; 3'üncü maddesinde mal teslimi veya ilk iktisap hallerinde malın teslimi veya ilk iktisabı, ithalatta 4458 sayılı Kanuna göre gümrük yükümlülü ünün do ması, ithalat vergilerine tabi olmayan i lemlerde ise gümrük beyannamesinin tescilinin vergiyi do uran olay oldu u; 4'üncü maddesinde ise (I) sayılı listedeki malları imal, in a veya ithal edenlerin mükellef ve vergi sorumlusu oldu u; 12'nci maddesinde, özel tüketim vergisinin bu kanuna ekli listelerde yazılı malların kar ılarında gösterilen tutar ve/veya oranlarda alınaca ı, Bakanlar Kurulu'nun (I) sayılı listedeki mallar için uygulanan maktu vergi tutarlarını her bir mal itibarıyla en yüksek vergi tutarının yarısına kadar artırmaya, sınıra kadar indirmeye, bu sınırlar içinde mal cinsleri, özellikleri, kullanım yerleri veya ithalatının ekline göre farklı tutarlar tespit etmeye yetkili oldu u düzenlenmi tir.

16.7.2003 tarih ve 25170 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 2003/5868 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Eki Kararda; Türk Uluslararası Gemi Siciline ve Milli Gemi Siciline kayıtlı, **kabotaj hattında münhasıran** yük ve yolcu ta ıyan gemilere, ticari yatılara, hizmet ve balıkçı gemilerine, miktarı her geminin teknik özelliklerine göre tespit edilmek ve bu akaryakıtı kullanacak geminin jurnaline i lenmek kaydıyla verilecek akaryakıtın özel tüketim vergisi tutarı sınıra indirilmi ; Kararın 2'nci maddesinde; bu Kararın uygulanması ile ilgili usul ve esasların Maliye Bakanlığı nca tespit edilece i açıklanmı ; maddenin verdi i yetkiye dayanılarak yayımlanan 6 Seri Nolu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebli inin 3'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında; kararname kapsamında teslim edilecek olan deniz yakıtını yalnızca, ÖTV mükellefiyetinin bulundu u yer vergi dairesinden alınan ve geçerlilik süresi dolmamı olan "da ıtım izin belgesi"ni haiz (Genel ve Katma Bütçeli dareler, I Özel dareleri ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası bunlara ait olan kurulu lar ve özelle tirme kapsam ve programına alınmı olup hisselerinin yarısından fazlası kamuya ait olan kurulu lar için da ıtım izin belgesini haiz olma artı aranmaz) da ıtıcıların teslim edebilece i kurala ba lanmı tir.

Yukarıda alıntısına yer verilen 01.07.2003 tarih ve 2003/5868 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (1) eki Kararı ile getirilen düzenlemenin kabotaj hattında münhasıran yük ve yolcu ta ıyan gemilere ili kin olması, nitekim, söz konusu kararın uygulama usul ve esaslarını belirlemek üzere yayımlanan 6 seri numaralı Özel Tüketim Vergisi Genel Tebli i hükümleriyle, özel tüketim vergisi istisnasından yararlanılabilmek için deniz yakıtının da ıtım izin belgesine haiz da ıtıcılardan teslim alınmı olması gerekti inin düzenlenmi olması kar ısında, davacının sahibi oldu u geminin, kabotaj hattı dı nda dı seferlere de çıktı ı ve vergisi ihtilafılı yakıtın, yurt dı ndan temin edilen transit yakıt oldu u hususunda ihtilaf bulunmadı ı, bu nedenle davacının gemisinin, kabotaj hattında münhasıran faaliyet gösteren bir gemi olarak kabulüne imkan bulunmadı ı gibi, vergisi ihtilafılı deniz yakıtının, 6 Seri Nolu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebli inin 3'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında belirtilen, "da ıtım izin belgesi"ni haiz da ıtıcılardan da alınmadı ı anla ılmakla, davacı tarafından, dahilde kullanılan yakıtın, kararname kapsamında, da ıtım iznine haiz da ıtıcılardan alınarak, ÖTV'siz deniz yakıtı alabilecek bir deniz aracında kullanılmadı ı, bu nedenle, davacının sahibi oldu u geminin, dahilde

T.C.

STANBUL

BÖLGE DARE MAHKEMES  
K NC VERG DAVA DA RES

ESAS NO :

KARAR NO :

tüketi i yabancı yakıtın, anılan Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca özel tüketim vergisinden istisna kabul edilmesinin mümkün bulunmadı ı sonucuna varılmaktadır.

Olayda, Özel Tüketim Vergisinde I sayılı listede yer alan mallar için vergiyi do uran olayın, ithalat de il, söz konusu malın ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından tesliminin oldu u, olaya bu açıdan bakıldı nda, davacı irketin, kabotaj hattı dı ndan aldı ı yakıtı gümrük i lemlerini tamamlamak suretiyle millile tirdi i ve dahilde sarf etti i de göz önüne alındı nda, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 2 maddesinin teslim sayılan halleri düzenleyen ve yukarıda alıntısına yer verilen hükümleri uyarınca teslim sayılan halin gerçekte ti i, zira vergiye tabi malın kabotaj hattında kullanıldı ı yani, 2. maddede belirtilen ekilde, malın, sarf edilmek suretiyle teslim edilmi sayıldı ı, böylece, bahse konu malın ithalatçı olan davacı tarafından yapılan bir teslimi konu edilerek, vergiyi do uran olayın gerçekte ti i, davacının iddia etti inin aksine, millile tirilen yakıtı kabotaj hattında kullanan tüm mükelleflerin istisnadan yararlanmasının mümkün bulunmadı ı, zira ancak Bakanlar Kurulu kararı uyarınca çıkarılan 6 seri no'lu Genel Tebli inde öngörüldü ü üzere, kabotaj hattında kullanılan akaryakıtın "Rafinerici", "Da ıtıcı" ve "hrakiye Teslim irketi" tarafından, kabotaj hattında münhasıran yük ve yolcu ta ıyanlara teslim edilmesi halinde istisnanın uygulanaca ı, olayda ise davacı tesliminin istisna kapsamına girmedi inin açık oldu u, bu nedenle, davacı irket adına yapılan dava konusu bir kat vergi ziyai cezalı tarihyatta hukuka aykırılık bulunmamı tır.

*Davanın vergi ziyai cezasının tekerrür hükümlerinin uygulanmasından kaynaklanan kısmı için:*

213 sayılı Kanununun 339. maddesinde; vergi ziyasına sebebiyet vermektan veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinle enlere, *cezanın kesinle ti i tarihi takip eden yılın ba ından ba lamak üzere* vergi ziyasında be , usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibe oranında artırılmak suretiyle uygulanaca ı hükme ba lanmı tır.

Kelime olarak yineleme, tekrarlanma anlamını ta ıyan tekerrür, hukuk dilinde bir kimsenin i ledi i suç nedeniyle hüküm giymesinden sonra, belirli bir süre içerisinde yeni bir suç i lemesini ifade etmektedir. Vergi Usul Kanununun 339. maddesinde düzenlenen "tekerrür", yasada belirtilen fiillerin birden fazla i lenmesi halinde, ilk kesilen cezaya nazaran, bu cezanın kesinle mesinden sonra i lenen bir fiil nedeniyle sonra kesilecek cezanın artırılması esasına dayanmaktadır. Tekerrür artırımıyla amaç, ki inin yeniden suç i lemesi halinde daha a ır ceza kesilece ini bilmesi ve bu ekilde suç i lenmesinin caydırılmasıdır.

Yukarıdaki açıklamalar ı ı nda, Vergi Usul Kanununun 339. maddesi uyarınca tekerrür nedeniyle ceza artırımı uygulanabilmesi için önceki tarihte i lenen bir fiil nedeniyle ceza kesilmi olması ve bu cezanın kesinle mesini takip eden yılın ba ından ba lamak üzere maddede belirtilen süreler içinde aynı cezayı gerektiren fiilin tekrar i lenmesi gerekmektedir.

Bu durumda, tekerrür için ceza de il, fiil esas alınmalı ve cezayı gerektiren ikinci fiil, birinci fiil için kesilen cezanın kesinle mesinden sonra i lenmi olmalıdır. Aksi dü ünçe ile cezanın esas alınması halinde ise, sonraki dönemde i lenen bir fiil nedeniyle ceza kesilmi olması halinde, daha sonraki bir tarihte, önceki dönemde i lenmi olan fiilin tespiti halinde tekerrür uygulanması sonucunu do urur ki, bu durumun "tekerrür"ün konulu amacına uygunlu undan söz edilemez. Dolayısıyla, maddede yer alan "... yıl içinde tekrar ceza kesilmesi...." durumunu, ceza kesilmesini gerektiren fiilin tekrar i lenmesi olarak anlamak gerekmektedir.

Olayda, tekerrüre dayanak alınan 2011/8 dönemi özel tüketim vergisi ile buna ba lı katma de er vergise ait vergi ziyai cezasına ili kin ihbarnamenin 03.10.2011 tarihinde tebli edildi i ve aynı yıl içerisinde yapılan uzla ma ile kesinle ti i görülmü olup, tekerrür için kesinle meyi (2011 yılını) izleyen yıl olan 2012 yılından itibaren i lenmi bir fiilin mevcut olması gerekmektedir. htilaf konusu fiil de 2015 yılında i lendi inden, olayda tekerrürün gerçekte ti i açık olup vergi ziyai cezasının tekerrürden kaynaklanan kısmında da yasal isabetsizlik görülmemi tır.

T.C.

STANBUL

BÖLGE DARE MAHKEMESİ  
KİMLİK VERGİ DAVA DARESİ

ESAS NO :

KARAR NO :

Bu sebeple, davanın kabulü yönündeki Mahkeme kararının kaldırılarak davanın reddine karar verilmesi gerekmektedir.

Açıklanan nedenlerle, istinaf başvurusunun  **kabulüne**, İstanbul .... Vergi Mahkemesi'nce verilen .... tarih ve E:..., K:... sayılı kararın  **kaldırılmasına**, davanın  **reddine**,... kararın taraflara tebliği için dosyanın Mahkemesine gönderilmesine, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45/6. maddesi uyarınca  **kesin** olarak, .... tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

Başkan

Üye

Üye