

VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz.

Sayı: 6 - Ekim 2023



ÖRTÜLÜ SERMAYE KULLANAN ŞİRKETİN ZARAR VE BENZERİ SEBEPLERLE CARİ YILDA KURUMLAR VERGİSİ ÖDEMEDİĞİ DURUMDA BORÇ VEREN KURUMDA OLUŞAN FAİZ GELİRİNİN İŞTİRAK KAZANCI OLARAK İNDİRİME TABİ TUTULUP TUTULMAYACAĞI KONUSUNDA VERİLEN YARGI KARARLARINDA SON DURUM

Haluk ERDEM

7194 SAYILI KANUN'LA YAPILAN DEĞİŞİKLİĞE BİNAEN BİNEK OTOMOBİL GİDERLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ayfer KAYACAN • Pelin COŞKUN

ASIL İŞVEREN İLE ALT İŞVEREN ARASINDAKİ ÜCRET TEVKİFATI MESELESİ

Candan DUMAN

SAĞLIK TURİZMİ ARACI KURULUŞLARI TARAFINDAN VERİLEN REHBERLİK, DANIŞMANLIK VB. HİZMETLERİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMLARI

İkbal BAŞ • Hasan KAYA

YAPAY ZEKÂ: GELİŞİMİ, ETKİLERİ VE YÖNETİMİ

Hüseyin ÖZ

TAX DAY

www.vergipusulasi.com.tr

VERGİ PUSULASI



5. YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneđi 3 Aylık Yayın

YARGI KARARLARI

İbrahim Anıl SÜTÇÜ
Vergi Müfettişi

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 2021/499 E., 2023/94 K. Sayılı Kararı

İSTEMİN KONUSU : ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ:

Dava konusu istem: Davacı tarafından, örtülü sermaye üzerinden elde edilen ve kâr payı olarak kabul edilen faiz gelirlerinin katma değer vergisinin konusuna girmediği ihtirazi kaydıyla verilen 2013 yılının Aralık dönemine ilişkin katma değer vergisi beyannamesi üzerine ihtirazi kaydın kabul edilmemesi suretiyle tahakkuk ettirilen 684.417,66 TL tutarındaki verginin kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı: 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinin konusunu oluşturduğu belirtilmiştir. Aynı Kanun'un 4. maddesinde ise hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, kiralamak, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşeceği hükmüne yer verilmiştir. Hizmetin Kanun'da bu şekilde tanımlanması, katma değer vergisi açısından hizmet kavramına çok geniş bir boyut kazandırmıştır. Tanıma göre mal satışı dışında kalan bütün ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetleri hizmet sayılmaktadır.

Diğer taraftan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin (4) numaralı fırcasının (e) işaretli bendi ile banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ve sigorta araçlarının sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin işlemler katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Buradan hareketle, banka, banker ve sigorta şirketleri dışında kim tarafından yapılırsa yapılsın her türlü borç verme ve finansman temini işlemlerinin katma değer vergisine tabi olacağı sonucu çıkmaktadır.

Ayrıca, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24. maddesinin (c) işaretli bendinde vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olacağı belirtilmiştir.

Uyuşmazlıkta, davacı şirketçe diğer grup şirketlerinden olan alacaklarına faiz uygulandığı ve adat hesaplaması yapılarak belirlenen faiz gelirinin faturalandırıldığı, söz konusu gelirin iştiraklerden elde edilen kâr payı olduğu, kâr dağıtımının katma değer vergisinde vergiyi

doğuran olay olmadığından bahisle ihtirazi kayıtlı beyanname verildiği anlaşılmaktadır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının, para kullandırmak suretiyle finansman hizmeti sunma ve bu işlemde elde edilen kazancın kâr payı olarak değerlendirilmesi suretiyle örtülü kazanç dağıtımında bulunulan ilişkili şirkette bırakılması şeklinde iki aşaması bulunmaktadır. Katma değer vergisi, birinci aşama olan para kullandırmak suretiyle ilişkili şirkete sağlanan finansman hizmetinde devreye girmektedir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri ışığında katma değer vergisi yönünden bir değerlendirme yapıldığında, ilişkili şirkete para kullandırmak suretiyle sağlanan finansman temininin, bir hizmet türü olarak katma değer vergisinin konusuna girdiğinde duraksama bulunmamaktadır.

Bu durumda, grup şirketlerine sunulan finansman hizmeti karşılığında elde edilen faiz geliri için yapılan tahakkukta hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Danıştay Dokuzuncu Dairesinin E:2010/11146, K:2015/72 sayılı kararı da bu yöndedir. Vergi mahkemesi bu gerekçeyle davayı reddetmiştir.

Davacının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesinin 10/04/2019 tarih ve E:2016/15645, K:2019/2777 sayılı kararı: Uyuşmazlığın çözümünün, tahakkuk eden faiz gelirinin Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında kâr payı olarak kabul edilip edilmeyeceği ile finansman temininin hizmet olarak kabul edilip edilemeyeceğinin tespitine bağlı olduğu görülmektedir.

İlgili mevzuatın değerlendirilmesinden, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılması gerektiği açıktır.

Bu itibarla, kazanç vergileri için bir vergi güvenlik sistemi olarak getirilen düzenlemeler nedeniyle ortaya çıkan sonucun, muamele vergileri için de vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermeyeceği, bir başka ifade ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda açıkça belirtilen kâr payı dağıtımının, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda sayılan türde bir teslim veya hizmet olarak nitelendirilemeyeceği anlaşılmıştır.

Sonuç olarak kâr payı ve iştirak kazançlarının, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde katma değer vergisinin konusuna giren bir unsur olarak sayılmaması karşısında dava konusu tahakkuk eden vergide hukuka uygunluk görülmemiştir. Daire bu gerekçeyle kararı bozmuş; davalının karar düzeltme istemini reddetmiştir.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve

E:..., K:... sayılı ısrar kararı: Bir hesap dönemi içinde şirketin öz sermayesinin üç katını aşan borçlanmaların örtülü sermaye sayılması, 2006 yılının başında yürürlüğe giren

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun vergi matrahının aşınmasını önlemeye ve vergi güvenliğini sağlamaya yönelik tedbir niteliğinde bir düzenlemesidir. Burada Kanun iki türlü varsayımdan hareket etmektedir. Kanun ilk olarak esasında borçlanma olan bir ticari ilişkiyi örtülü sermaye saymakta ve ilk varsayımın gerekli kıldığı ve mükerrer vergilendirmeyi önlemeye yönelik olarak söz konusu borçlanmaya ilişkin ödemeleri temettü, yani kâr dağıtımını olarak değerlendirmektedir. Böylece vergi hukuku açısından iki sonuç ortaya çıkmaktadır. İlk sonuç, borç verme karşılığında elde edilen faiz geliri, iştirakten elde edilen «kâr payı» olarak sayılmakta (değerlendirilmekte) ve bu gelir Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesi uyarınca kurum kazancından istisna edilmektedir. İkinci sonuç, faiz ödeyen kişi (borç alan ve sermayesini örtülü şekilde artıran kurum)

açısından yine aynı Kanun'un 11. maddesi uyarınca faiz gideri kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmekte ve kurum kazancına eklenip vergilendirilmektedir. Böylece bir gelir akımı sadece bir mükellef üzerinden vergilendirilmekte ve mükerrerliğin önüne geçilmektedir.

Olayın katma değer vergisi boyutuna bakıldığında ise 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1 ve 24. maddeleri uyarınca davacı şirket ile ilişkili şirketler nezdinde cereyan eden borç/alacak ilişkisi kural olarak katma değer vergisine konu olmakta ve vergilendirmeyi gerekli kılmaktadır. Sadece belirli oranlar üzerinden yapılan ve gelir ve kurumlar vergisi uygulaması açısından kanun gereği varsayım veya esas mahiyetinden başka bir mahiyette istisnai bir durum olarak belirlenip kanunun ifadesiyle özünden başka bir biçimde "sayılan" (değerlendirilen) durumların (örtülü sermaye ve kâr payı), bu Kanun açısından da istisnai bir durum olarak vergilendirme işleminin dışında tutulması açık bir kanun hükmünü gerekli kılmaktadır. Yoksa Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenen ve sadece gelir ve kurumlar vergisi açısından hukuki sonuç doğuran olayın yorum yoluyla katma değer vergisine de teşmil edilmesini mümkün kılmamaktadır.

Mükellef kurumun kullandığı paraların finansman hizmeti olarak kabul edilip edilmeyeceği değerlendirildiğinde ise Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ilgili maddeleri uyarınca katma değer vergisi, bir mal hareketine veya bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşen bir hizmete ya da vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlanması şeklinde oluşan bir işleme dayandırıldığından, ortaklara borç para verme hizmeti sonucu elde edilen faiz gelirleri de katma değer

vergisine tabi olacaktır.

Bu durumda, örtülü sermayeye isabet eden faiz ve benzeri ödemelerin kazanç vergileri uygulamasında karine oluşturmak suretiyle kâr payı sayılması, söz konusu işlemin katma değer vergisi uygulaması açısından ticari niteliğini etkilemeyeceğinden, davacı şirketin, grup şirketine para kullandırması hizmet olarak değerlendirilerek ihtirazı kaydın kabul edilmemesi suretiyle uyuşmazlık konusu dönemde elde ettiği faiz geliri için tahakkuk ettirilen katma değer vergisinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Vergi Mahkemesi, bu gerekçeyle ısrar etmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI:

Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre örtülü sermaye üzerinden hesaplanan tutarların, dönem sonu itibarıyla iştirak kazancı veya kâr payı kabul edildiği, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde sayılan katma değer vergisinin konusuna giren hususlar içerisinde iştirak kazançları veya kâr paylarının bulunmadığı, dolayısıyla dava konusu tahakkuk eden vergide hukuka uygunluk bulunmadığı belirtilerek aksi yöndeki gerekçeyle verilen ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI:

Örtülü sermayeye isabet eden faiz ve benzeri ödemelerin kazanç vergileri uygulamasında karine oluşturmak suretiyle kâr payı sayılmasının, söz konusu işlemin katma değer vergisi uygulaması açısından ticari niteliğini etkilemeyeceği, bu yönüyle anılan durumun finansman temini hizmeti olarak katma değer vergisinin konusuna girdiği, dolayısıyla dava konusu tahakkuk eden vergide hukuka aykırılık bulunmadığı belirtilerek temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Danıştay Dördüncü Dairesinin yukarıda yer verilen kararının dayandığı aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ısrar kararının bozulması gerekmektedir.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1- Davacının temyiz isteminin **KABULÜNE**,

2- Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının **BOZULMASINA** karar verildi.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 2023/2 E., 2023/4 K. Sayılı Kararı

ÖZET: Vergilendirme işleminin dayanağı kanun hükmünün Anayasa Mahkemesince iptal edilmesinin, yürürlükte olduğu dönemde bu kanun hükmüne istinaden yapılmış işlemlerin düzeltme ve şikâyet yolu ile vergi hatası kapsamında değerlendirilmesine imkân vermeyeceği hakkında.

BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI ARASINDAKİ AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİ HAKKINDA KARAR**I- AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ**

İSTEMİNDE BULUNAN: Samsun Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu

II- İSTEMİN ÖZETİ: Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 31/03/2022 tarih ve E:2022/109, K:2022/295 sayılı; 24/11/2022 tarih ve E:2022/451, K:2022/632 sayılı; 09/09/2022 tarih ve E:2022/470, K:2022/449 sayılı kararları ile Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 28/12/2022 tarih ve E:2022/2750, K:2022/3456 sayılı; 28/12/2022 tarih ve E:2022/2295, K:2022/3414 sayılı kararları arasındaki

aykırılığın 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/C maddesinin 4 numaralı fıkrasının (c) işaretli bendi uyarınca giderilmesi, Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin bu yöndeki istemini uygun gören Samsun Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 13/04/2023 tarih ve E:2023/9, K:2023/9 sayılı kararıyla istenmiştir.

III- MADDİ OLAY:

İdareler tarafından ihale edilen muhtelif işleri üstlenen davacılar tarafından, ihale kapsamında imzalanan sözleşme nedeniyle ve ihale kararı üzerinden ödenen damga vergileri ile hak ediş ödemeleri üzerinden kesilen damga vergilerinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme başvurularının reddi üzerine yapılan şikâyet başvurularının reddine dair işlemlerin iptali istemiyle davalar açılmıştır.

...

VIII- SONUÇ:

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle aykırılığın, vergilendirme işleminin dayanağı olan kanun hükmünün Anayasa Mahkemesince iptal edilmesinin, yürürlükte olduğu dönemde bu kanun hükmüne istinaden yapılmış işlemlerin düzeltme ve şikâyet yolu ile vergi hatası kapsamında değerlendirilmesine imkân vermeyeceği yönünde giderilmesine kesin olarak karar verildi.

Danıştay 3. Daire Başkanlığı'nın 2022/1283 E., 2023/1610 K. Sayılı Kararı

İSTEMİN KONUSU: ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararına yöneltilen istinaf başvurularının

Danıştay Üçüncü Dairesinin bozma hükmüne uyularak sonuçlandırıldığı ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Davacı adına, tutulması mecburi olan defterleri tutmadığı, kasasında nakit ihtiyacının üzerinde gösterdiği parayı transfer fiyatlandırması yoluyla ortaklarına örtülü olarak dağıtmak suretiyle elde ettiği faiz gelirini kayıt ve beyan dışı bıraktığı yolunda tespitler içeren vergi inceleme raporuna dayanılarak 2013 yılının Ocak ila Aralık dönemleri için re'sen salınan katma değer vergisi ile tekerrür hükümleri uyarınca artırılarak kesilen bir kat vergi ziyai cezasının kaldırılması ve sözü edilen vergi inceleme raporunun iptali istemine ilişkindir. İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: Davacı tarafından inceleme esnasında inceleme elemanına ibraz edilen excel bilgisayar programı formatındaki defter ve muhasebe kayıtlarının, hangi veri ortamında üretildiği, dayanakları ve güvenilirliğinin ne şekilde sağlandığının belirsiz olduğu ve bu haliyle 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 ve 34. maddelerinde öngörülen türden yasal defterlere yapılmış kayıtlar olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığı, indirim konusu yapılan katma değer vergisine ilişkin alış faturaları ve benzeri vesikaların tutulmakla yükümlü olunan yasal defterlere kaydedilmediği öte yandan, defter ve kayıtlar üzerinden dönemsel nakit ödemeleri tespit edilerek belirlenen günlük nakit ihtiyacı dayanak alınmak suretiyle kasa hesabındaki fazlalığın tespit edildiği, bu fazlalığın sebebinin ise davacı tarafından izah edilemediği, farklı eylem nedeniyle kesilerek kesinleşen vergi ziyai cezasının tekerrür uygulamasına dayanak olamayacağı, vergi inceleme raporunun kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem olmadığı gerekçesiyle bir kat vergi ziyai cezalı katma değer vergisi ve vergi

inceleme raporu yönünden dava reddedilmiş, vergi ziyai cezasının tekerrüre isabet eden kısmı ise kaldırılmıştır.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: İstinaf başvurularının, usul ve hukuka uygun olduğu sonucuna varılan Vergi Mahkemesi kararının, tarhiyatın, katma değer vergisi indirimlerinin reddinden kaynaklanan kısmı yönünden davanın reddi ile vergi ziyai cezasının tekerrüre ilişkin bölümünün kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkralarının kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca reddine karar verilmiştir.

TEMYİZ EDENLERİN İDDİALARI:

Davacı tarafından, tarhiyatın varsayıma ve eksik incelemeye dayandığı ileri sürülerek kararın aleyhe olan hüküm fıkrasının bozulması istenilmektedir. Davalı idare tarafından, ceza gerektiren farklı iki fiilin işlenmesiyle de tekerrür hükümlerinin uygulanabileceği ileri sürülerek kararın aleyhe olan hüküm fıkrasının bozulması istenilmektedir.

İNCELEME VE GEREKÇE:

MADDİ OLAY: Davacı adına, 2013 yılının Ocak ila Aralık dönemleri için re'sen katma değer vergisi salındığı, 2012 yılının Şubat dönemine ait gelir (stopaj) vergisine ilişkin kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ait 12/06/2012 tarihli tahakkuk fişiyle kesilen vergi ziyai cezası esas alınmak suretiyle tekerrür hükümleri uygulanarak bir kat vergi ziyai cezası kesildiği anlaşılmıştır.

İLGİLİ MEVZUAT: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun olay tarihinde yürürlükte bulunan "Tekerrür" başlıklı 339. maddesinde, vergi ziyayına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere

vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezasının yüzde elli, usulsüzlük cezasının yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanacağı kurala bağlanmıştır. Sözü edilen maddenin, 7338 sayılı Kanun'un 38. maddesiyle değişen ve 26/10/2021 tarihinde yürürlüğe giren 1. fıkrasında, vergi ziyaya sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, vergi ziyai cezasında cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren beşinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar, usulsüzlükte cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren ikinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanacağı, artırım tutarının kesinleşen cezadan (kesinleşen birden fazla ceza olması durumunda bunlardan tutar itibarıyla en yüksekinden) fazla olamayacağı, 2. fıkrasında, birinci fıkrada yer alan beş ve iki yıllık sürelerin hesabında, artırıma esas alınan cezaların kesinleşme tarihinin dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME: Bölge idare mahkemeleri kararlarının Danıştay tarafından bozulması halinde, bozmaya uyma üzerine yeniden verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvuruları, bozma kararındaki esaslara uyulup uyulmadığı yönünden incelenebilecek olup, davacı tarafından temyiz istemine konu yapılan kararın tarhiyatın katma değer vergisi indirimlerinin reddinden kaynaklanan kısmına ilişkin hüküm fıkrası, Danıştay Üçüncü Dairesinin 30/03/2021 tarih ve E:2018/4673, K:2021/1622 sayılı kararındaki esaslar doğrultusunda verildiği anlaşıldığından davalı idare temyiz dilekçesinde ileri sürülen sebepler sözü edilen hüküm fıkrasının bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir. Yukarıda yer verilen mevzuat hükmü gereği, tekerrür hükmü sebebiyle cezanın artırımlı

uygulanabilmesi için, tekerrür uygulanacak eylemin, daha önce işlenmiş bir fiil için kesilen cezanın kesinleşme tarihini takip eden yılın başından itibaren beş yıl içindeki bir tarihte gerçekleşmiş ve ceza kesilmiş olmalıdır.

Söz konusu yasal düzenlemede vergi ziyai cezasının tekerrür nedeniyle artırılması için tekerrür hükümleri uygulanarak kesilen vergi ziyai cezası ile bu cezaya esas alınan daha önceki cezaların aynı fiilden kaynaklanması gerektiği yönünde bir şart bulunmadığından ve 2012 yılında kesinleşen vergi ziyai cezası, 2013 yılında kesilecek ceza için tekerrüre esas alınabileceğinden Vergi Dava Dairesi kararının tekerrüre ilişkin hüküm fıkrası hukuka aykırı düşmüştür.

Ceza hukukunun genel ilkelerinden olan lehe kanun ilkesi gereğince faile ceza öngören bir kanunda sonradan yapılan bir değişiklik, eski cezaya nazaran daha hafif bir ceza kesilmesi öngörülmüşse faile daha hafif olan ceza uygulanacağından, 213 sayılı Kanun'un 339. maddesinde 7338 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik; tekerrür hükümleri uyarınca artırılacak tutarın, tekerrüre esas alınan cezadan fazla olamayacağı yolunda getirilen düzenleme de dikkate alınarak karar verilmek üzere Vergi Dava Dairesi kararının değinilen hüküm fıkrasının bozulması gerekmiştir.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1. Davacı temyiz isteminin reddine,
2. Temyize konu Vergi Dava Dairesi kararının; tarhiyatın, katma değer vergisi indirimlerinin reddinden kaynaklanan kısmına ilişkin hüküm fıkrasının ONANMASINA,
3. Davalı idare temyiz isteminin kabulüne,
4. Kararın; vergi ziyai cezasının tekerrür nedeniyle artırılan kısmına ilişkin hüküm fıkrasının BOZULMASINA karar verildi.

**Danıştay 3. Daire Başkanlığı'nın
2020/193 E., 2023/94 K. Sayılı Kararı**

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 tarafından, iki yıldan fazla süreyle aktifinde bulunan taşınmaz satışının 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 4. fıkrasının (r) bendi kapsamında katma değer vergisinden istisna olduğu ihtirazi kaydıyla verilen 2018 yılı Mart dönemi katma değer vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden vergilerin kaldırılması istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: 5520 sayılı Kanun'un 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendi uyarınca, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna edildiklerinin hükme bağlandığı, aynı bendin son paragrafında ise menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralamasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançların istisna kapsamı dışında tutulduklarının belirtildiği, 3065 sayılı Kanun'un 17. maddesinin 4.fıkrasının (r) bendinde de, benzer şekilde kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerin istisna kapsamına alındığı, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları gayrimenkullerin tesliminin istisna kapsamı dışında tutulduğu, olayda, davacı şirketin gayrimenkul yatırım ortaklığı olarak kurulduğu ve uyuşmazlık konusu taşınmazın

faaliyet kapsamında alınarak kiraya verildiği, akabinde de dava konusu dönemde satıldığı, taşınmaz ticareti ve kiralananmasıyla uğraşan kurumların dava konusu istisnadan yararlanamayacağı dikkate alındığında davacının istisnadan faydalanması mümkün olmadığından dava konusu tahakkuklarda hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle dava reddedilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: İstinaf başvurusunun, usul ve hukuka uygun olduğu sonucuna varılan Vergi Mahkemesi kararının kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca reddine karar verilmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Gayrimenkul alım satım ve inşaat faaliyetlerinin olmadığı, davalı idare tarafından taşınmaz alım satımı ve kiralananması faaliyeti ile iştirak edildiğine yönelik bir tespitin bulunmadığı ileri sürülerek kararın bozulması istenilmektedir.

İNCELEME VE GEREKÇE:

MADDİ OLAY: Davacı şirketin, iki yıldan fazla süreyle aktifinde bulunan taşınmaz satışının 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 4. fıkrasının (r) bendi kapsamında katma değer vergisinden istisna olduğu ihtirazi kaydıyla verilen 2018 yılı Mart dönemi katma değer vergisi beyannamesi üzerine dava konusu tahakkukların yapıldığı anlaşılmıştır.

İLGİLİ MEVZUAT: 3065 sayılı Kanun'un 17. maddesinin 4. fıkrasının (r) bendinde, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerin istisna kapsamına alındığı, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimlerinin istisna kapsamı dışında olduğu kurala bağlanmıştır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Davacının taşınmaz ticaretinde bulunduğu yönünde davalı idare tarafından yapılmış herhangi bir tespit bulunmaksızın, salt şirket ana sözleşmesindeki faaliyet konuları arasında taşınmaz ticaretine yer verilmiş olmasının 3065 sayılı Kanununun 17. maddesinin 4. fıkrasının (r) bendinde yer alan istisnadan yararlanmaya engel teşkil etmeyeceği sonucuna ulaşıldığından dolayısıyla davacının ihtirazi kaydı kabul edilmeksizin yapılan tahakkuklarda hukuka uygunluk bulunmadığından, davanın yazılı gerekçeyle reddine dair Vergi Mahkemesi kararına yöneltile istinaf başvurusunu reddeden Vergi Dava Dairesi kararının bozulması gerekmiştir.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1. Temyiz isteminin kabulüne,

2. Temyize konu Vergi Dava Dairesi kararının BOZULMASINA, oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

Danıştay 4. Daire Başkanlığı'nın 2020/813 E., 2023/152 K. Sayılı Kararı

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

YARGILAMA SÜRECİ:

Dava konusu istem: Davacı adına, tasfiyesi tamamlanan ... Elektronik Yaz. San. ve Tic. A.Ş.'nin, 2013 yılında yapmış olduğu ihracat teslimlerinden kaynaklanan katma değer vergilerinin iadesi yönünden incelenmesi neticesinde ilgili yılda ihracata konu mal ve hizmetlere ilişkin alışlarının gerçeği yansıtmadığından bahisle idarece iade edilen vergilerin geri alınması için kanuni temsilci sıfatıyla re'sen tarh edilen 2014/1,2,3,4,5 dönemleri vergi ziyai cezalı katma değer vergilerinin kaldırılması istenilmiştir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: ... Vergi Mahkemesince verilen ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararda; dava konusu cezalı tarhiyatın dayanağı vergi inceleme raporunda, mükellef kurumun alt mükelleflerden ihraç etmek üzere alınan hizmetler dolayısıyla yüklenen katma değer vergilerinin muvazaalı olması nedeniyle söz konusu işlemlerin gerçeği yansıtmadığı belirtilmiş ise de, tedarikçi firmalardan ... Oyun Konsol Aks. Tic. A.Ş. hakkında uyumsuzluk konusu dönemlere ilişkin olarak gerek faaliyetine dair gerekse iadeye konu ihracat işlemlerine dair olumsuz herhangi bir tespit bulunmaması, kaldı ki ilgili firmadan yapılan alışa ilişkin olarak herhangi bir olumsuz tespit yapılmamış olması nedeniyle haksız yapılan iadelerin geri alınması amacıyla tarh olunan tutarlar arasında söz konusu mükelleften yapılan alışa yer verilmediği, diğer tedarikçi ...(...) Proje İç. Dış. Tic. Ltd. Şti. hakkında o dönemlere ilişkin olarak matrah artırımında bulunması nedeniyle sahte belge düzenlemeden dolayı inceleme yapılamamış ise de devreden katma değer vergisi yönünden veya iade hakkı doğuran işlemlerden doğan terkin ve iade işlemleri ile ilgili olarak da herhangi bir rapor düzenlenmediğinin Mahkemelerince yapılan ara kararı ile ortaya konulduğu, vergi inceleme raporunda adresinde bulunmadığı, faaliyetinin olmadığı, hizmetin yerine getirilmediği yönünde somut tespit ve ifadeler de yer verilmediği, ... hakkında ise dava konusu dönemlere ilişkin 2016 ve 2018 tarihli olmak üzere iki adet raporun bulunduğu, 2016 tarihli raporda sahte belge düzenleyicisi olduğu yönünde somut bilgi ve verilere ulaşılamaması nedeniyle yapılacak bir işlem bulunmadığının belirtilmesine rağmen atıf yapılan tespitlerin büyük oranda benzer olduğu, 2018 tarihli raporda ise mükellef tarafından düzenlenen faturaların sahte kabul edildiği, davacının kanuni temsilcisi olduğu şirkete mal ve hizmet satışında bulunduğu 2014/Ocak-Şubat döneminde faal olduğu, satışa konu malların mükellefin faaliyet konusu ile uyumlu

olduğu, defterlerinin tasdikli olduğu, beyannamelerinin verildiği, mal ve hizmet alımında bulunduğu firmalar hakkında sahte belge düzenleyicisi olduklarına dair rapor bulunmadığı dikkate alındığında ispat yükü kendisinde olan davalı idarece, mükellefe ait faturaların sahte olduğu hususunun şüpheden uzak, kesin ve somut bir biçimde ortaya konulmadığı, bu durumda, söz konusu firmalar ile davacının kanuni temsilcisi olduğu şirket arasında haksız KDV iadesi alma amacıyla teşekkül ettirilen bir organizasyon dahilinde fiili bir ilişkinin olduğuna dair somut bir tespit bulunmaması nedeniyle davalı idare tarafından davacı şirketçe alınan mallar için yüklenilen katma değer vergilerinin gerçeği yansıtmadığından bahisle dava konusu dönemlerde iade/ mahsup edilen vergilerin geri alınması amacıyla kanuni temsilci sıfatıyla re'sen tarh edilen cezalı katma değer vergilerinde hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir.

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

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Davalı idare tarafından, davacının kanuni temsilcisi olduğu şirket hakkında düzenlenen raporda yer alan tespitlere göre haksız KDV iadesi alındığının somut olarak ortaya konulduğu, yapılan işlemlerin yasal ve yerinde olduğu belirtilerek temyiz isteminin kabulü ile Vergi Dava Dairesi kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

İNCELEME VE GEREKÇE: 213 sayılı Kanun'un 3. maddesinin (B) bendinde; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu

olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği belirtilmiş, 134. maddesinde de; vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu hüküm altına alınmıştır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin 1-a bendinde; ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin vergiden müstesna olduğu, 32. maddesinde; bu Kanun'un 11, 13, 14 ve 15. maddeleri ile 17. maddenin 4. fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirileceği, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen katma değer vergisinin, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca, tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, katma değer vergisi sisteminde iadelerin yapılması için mükellefler tarafından beyan edilmesi tek başına yeterli değildir. İade taleplerinin yerine getirilebilmesi, düzenlenen ve kullanılan belgelerin geçerliliğine ve gerçeği yansıtmalarına bağlıdır. Beyanın ve iadesi istenen tutarın doğruluğunun vergi idaresince saptanması halinde iadeler yapılabilmekte, olumsuz durumların tespiti neticesinde ise haksız yapılan iadeler sebebiyle mükellefler incelemeye sevk edilerek kendilerinden ödenen bu iadeler geri talep edilebilmektedir.

Dosyanın incelenmesinden, davacının kanuni temsilcisi olduğu ... Elektronik Yaz. San. ve Tic. A.Ş.'nin ticaret unvanının 27/07/2016 tarihinde yayımlanan Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde yer alan ilana göre ... olarak değiştirildiği, ... ticaret

unvanlı işletmenin ise 04/05/2017 tarihinde Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi'nde yayımlanan ilana göre; tasfiyesi tamamlanmak suretiyle sicilden silindiği, ... Elektronik Yaz. San. ve Tic. A.Ş.'nin 2013 yılı içerisinde yapmış olduğu ihracat teslimlerinden kaynaklanan katma değer vergilerinin iadesi yönünden incelenmesi sonucu hakkında düzenlenen ... gün ve ... sayılı Vergi İnceleme Raporu'nda belirtildiği üzere ilgili yılda ihracata konu mal ve hizmetlere ilişkin alışlarının gerçeği yansıtmadığından bahisle idarece iade edilen vergilerin geri alınması suretiyle kanuni temsilci sıfatıyla davacı adına re'sen tarhiyat yapılması üzerine bakılan davanın açıldığı anlaşılmaktadır.

Davacının kanuni temsilcisi olduğu şirket hakkında 2014 yılı hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucu tanzim olunan ... gün ve ... sayılı Vergi İnceleme Raporu'nda; şirketin radyo, tv, posta yoluyla veya internet üzerinden yapılan perakende ticareti faaliyetiyle işgal etmek üzere 17/05/2013 tarihinde işe başladığı, daha sonra faaliyet konusunun, otomobil ve hafif motorlu kara taşıtlarının bir ücret veya sözleşmeye dayalı olarak toptan ticareti ve yazılımların çoğaltılması hizmetleri olarak güncellendiği, şirketin kuruluşundan itibaren ...'nin tek ortak olduğu ve temsil yetkisinin tamamına sahip olduğu, ayrıca ... Dış Ticaret A.Ş.'nin de kanuni temsilcisi olduğu, mükellef kurumun 2013 ve 2014 hesap dönemlerinin sahte belge düzenleme kapsamında incelenmesinin istenildiği ancak 6736 sayılı Kanun kapsamında gerçekleştirilmiş olan matrah ve vergi artırımları sebebiyle incelenemediği, 2014 yılı toplam KDV matrahının 21.868.523,86 TL olduğu, şirketin 2014 hesap dönemine ilişkin olarak verdiği kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde yer alan gelir tablosu ve bilanço kalemlerine göre, dönen varlıkların büyük bir kısmının alacak hesap gruplarının oluşturduğu, özellikle Alıcılar Hesabının oldukça yüksek rakamlara ulaştığı, ancak

aynı şekilde 320 - Satıcılar Hesabının bakiyesinin de oldukça yüksek olduğu, dolayısıyla şirketin veresiye alış ve satışa dayalı ticari teamüllere uygun olmayan bir çalışma stratejisinin bulunduğu, mükellef kurumun, mükellef kurum temsilcisi ...'nin ve onun şirket müdürlüğünü yaptığı diğer firma ... Dış Tic. A.Ş.'nin iş yeri adresi olarak aynı adresi beyan ettiği, bahsi geçen adresin büro şeklinde kullanılan bir daireden ibaret olduğu ve bu şekilde 3 farklı işletme tarafından kullanılabilmesinin mümkün görünmediği, dolayısıyla bu iş yeri adresinin göstermelik bir adres olduğu, 3 işletmenin de fiili olarak bu adreste faaliyet göstermediği, mükellef kurum temsilcisine yurt dışına yapılan yazılım hizmet ihracı ile ilgili olarak teslimin nasıl yapıldığı, yazılım hizmetinin konusunun ne olduğu, hangi faaliyetlerde kullanıldığı, yurt dışındaki firma/şahsın tanınıp tanınmadığı, yurt dışındaki firma/şahıs ile ilgili teknik destek sözleşmesinin vb. belgenin olup olmadığı, yazılımlarla ilgili muhtemel problemlerin nasıl giderildiği, ihracı yapılan yazılım hizmetlerinden yurt dışında hangi firmaların yararlandığı ve bu firmaların projelerinin olup olmadığı, yazılımların lisansının ve üreticisinin kime ait olduğu, siparişin nasıl alındığı, ihracat bedelinin ne şekilde tahsil edildiği, mal ihracının olduğu dönemlerde söz konusu malların nasıl taşıttırıldığı, mal alışları yapılan firmalar ile herhangi bir bağlantılarının olup olmadığı, söz konusu dönemlere ilişkin verilen Yüklenim KDV listesinde beyan edilmiş olan muhtelif araç ve gerecin ne şekilde kullanıldığı, ihraç edilen mal bünyesine tamamının girip-girmediği sorulmuş olup mükellef şirket temsilcisi cevaben; *"Personel takip sistemi isimli yazılım programı firmaların personel giriş çıkışlarını takip edebilmeleri için geliştirilmiş bir üründür. Online bilet satış yazılım programı sinema biletini firmaların kendi internet sitelerinde satmaları için oluşturulmuş bir üründür. Hastane projeler ise 50, 100, 200 yataklı oluşturulacak hastanelerin projelerine yönelik bir üründür.*

Aynı şekilde villa projesi mimari bir projedir. Yurt dışından gelen talepler doğrultusunda söz konusu ürünleri biz piyasadan temin ediyorduk. Aldığımız teklifler doğrultusunda yurt dışındaki müşteriye geri dönüşler yaparak ihracatı gerçekleştirdik. Benim Güneydoğu kökenli olmam ve yıllarca Gaziantep’ de yaşamam sebebiyle bölgeye hakim bir insanım. İhracat gerçekleştirdiğimiz şahıslardan bir tanesi ... benim uzun yıllardır tanıdığım aile dostumdur. Pek çok firma Irak, Suriye gibi ülkelere ihracat yapmaktan çekiniyor ancak biz o bölgeyi tanıyan ve tanıdıkları olan insanlarız. Bu nedenle orada riskleri daha kolay göze alabiliyoruz. ... dışında ihracat yaptığımız firma ya da şahısları hep ... aracılığıyla bulduk. Biz ürünleri gönderiyor idik. Müşterileri ... buluyordu. Fatura söz konusu müşterilere kesiliyordu. Bu ürünler için teknik destek üreticisi tarafından uzaktan erişim ile sağlanmaktadır. Yazılım sektöründe teamül bu şekildedir. Dolayısıyla bizim bu ürünlere yönelik herhangi bir garantörlüğümüz söz konusu değil. İhracat bedellerini Irak üzerinden ... bize gönderiyordu. Firmaları o temin ettiği için bedelleri de o tahsil ediyor aralarındaki anlaşma gereği payını alıyor bize ait olan kısmı bize gönderiyordu. Dolayısıyla biz tahsilatlarımızın tamamını Irak’tan yaptık. Doğrudan firmalardan yapılan bir tahsilatımız olmadı. Irak’ da bankacılık sisteminde var olan sıkıntılar nedeniyle de paralar nakit beyan formu ile Gaziantep’ e geliyordu. Bizim aramızda eskiden beri var olan güven ilişkisi ile de bu tahsilatı gerçekleştiriyorduk. Mal ihracatında da hangi ürünlere talep olduğunu ve yurt dışı pazarlarını yine ...Bey belirliyordu. Biz onun bulunduğu firmalara ürünleri gönderiyor ve faturayı onların adına düzenliyorduk. Tahsilatlar da hizmet ihracı ile aynı şekilde gerçekleşti. Malları ... ve ... isimli kargo firmaları ile gönderdik.” şeklinde beyanda bulunduğu, mükellef kurumun 2013 ve 2014 yıllarına ilişkin olarak kurumlar vergisi beyannamesinde Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlara yönelik

istisna kapsamında kazanç elde ettiğinin beyan edildiği ancak ... Teknoloji Geliştirme Bölgesi Kurucu ve İşletici A.Ş.’ye mükellef kurumun söz konusu bölgedeki faaliyetinin içeriğine yönelik olarak gönderilen bilgi isteme yazısına verilen cevabi yazıda, mükellef kurumun faaliyette bulunmak amacıyla kira ödediği, bölgede faaliyette bulunması uygun görülen projesinin ..., yedek parça bakım ürünleri olduğu ancak bölgede herhangi bir personel istihdam edilmediği hususlarının tespit edildiği, mükellef kurumun ortaklardan alacak hesabının dönem içinde oldukça yüksek tutarlara ulaştığı ve ilgili hesap için adet faizi hesaplanmasına rağmen fatura düzenlenmediği ve KDV hesaplanmadığının görüldüğü, mükellef kurumun 2014 yılı Ocak-Mayıs vergilendirme dönemlerinde ihraç etmiş olduğu emtialar (hastane projesi, bilgisayar oyun programı, personel takip yazılımı, villa ve bahçe projesi vs.) için düzenlediği faturaların yasal defterlere kaydedildiği, dolayısıyla söz konusu dönemlerde 3065 sayılı Kanun’un 11/1-a. maddesi kapsamında ihracat tesliminde bulunması nedeniyle 801.177,57 TL tutarında nakden, 245.504,64 TL tutarında mahsuben olmak üzere toplamda 1.046.682,21 TL tutarında KDV iadesi aldığı, ilgili dönem alışlarını tedarikçi konumunda bulunan ..., ... (..) Proje İç. Dış. Tic. Ltd. Şti. ile ... Oyun Konsol Aks. Tic. A.Ş.’den gerçekleştirdiği, söz konusu firmalar hakkında tespit edilen hususların tetkikinden, ... Aks. Tic. A.Ş.’den yapılan alışlara ilişkin olarak herhangi bir olumsuz tespit yapılmamış olması nedeniyle haksız yapılan iadelerin geri alınması amacıyla tarh olunan tutarlar arasında söz konusu mükelleflerden yapılan alışlara yer verilmediğinin görüldüğü, ... (..) Proje İç. Dış. Tic. Ltd. Şti.’nin müdürü ve tek hisseli ortağının ... olduğu, ayrıca iki şirketin daha kanuni temsilcisi olduğu, şirket müdürü ...’ın ... Elektronik Yaz. San. ve Tic. A.Ş.’de Ocak/2014 döneminde 15 günlük bir süreçte pazarlama uzmanı olarak çalıştığının tespit

edildiği, mükellef kurumun 2014 ve 2015 hesap dönemlerinin sahte belge düzenleme yönünden incelemeye sevk edildiği ancak 6736 sayılı Kanun kapsamında gerçekleştirilmiş olan matrah ve vergi artırımları sebebiyle inceleme görevinin kapatıldığı, şirketin kuruluşundan bu yana mal ve hizmet ihracatı gerçekleştirdiği, YMM raporuna istinaden KDV iadesi aldığı, 2014 yılında yapmış olduğu alımların yaklaşık %70'ini, 2015 yılında ise %50'sini ... Elektronik Yaz. San. ve Tic. A.Ş.'den gerçekleştirdiği, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi beyannamelerinin verildiği, firmanın kuruluşundan kısa bir süre sonra mal ve/veya hizmet ihracatı yapmaya başladığı, faaliyet kolu olarak danışmanlık faaliyetini beyan edilmiş olmasına rağmen gerek yurt içine gerekse yurt dışına mal satışlarının olduğu, söz konusu malların muhafazası için gerekli bir depo ya da benzeri yerin bildirilmediği ve de bilanço kalemleri arasında yer almadığı, öte yandan faaliyet gerçekleşirken de bilanço kalemlerinde bu faaliyet artışını destekleyici herhangi bir kalem artışının olmadığı, bilanço toplamının Alıcılar ve Alınan Çekler gibi alacak hesapları ile kabartıldığı, kasada, firmanın çalışan sayısında, iş yeri, şube sayısında herhangi bir artışın görülmediği hususlarının tespit edildiği, söz konusu hasılatın elde edilebilmesinin, demirbaş ve makine teçhizat, işçi, stok, banka kredileri ve ticari mevduat hesapları gibi daha pek çok şeyi zorunlu kıldığı, oysa yukarıda açıklandığı üzere bilançolara bakıldığında aktif toplamının büyük bölümünün alacaklardan, pasif toplamının büyük bölümünün de borçlardan oluştuğu, yine bilançonun aktifinde yer alan taşıtlar, demirbaşlar, tesis, makine ve cihazlar gibi hesap kalemlerinin gelir tablosu ile beyan edilen hasılat tutarlarının elde edilebilmesine hiçbir şekilde yetecek ölçüde olmadığı ve yıllar itibarıyla herhangi bir artış gözlenmediği, şirketin, mükellef kurum ... Elektronik Hizmetler Yaz. San. ve Tic. A.Ş. ile arasında gerçekleşen karşılıklı mal ve/

veya hizmet alış verişi, aynı firma, şahıs ya da ülkelere ihracat yapıldığı, şirket müdürü ...'ın bir dönem mükellef kurum ... Elektronik Hizmetler Yaz. San. ve Tic. A.Ş.'de personel olarak çalıştığı, ... (...) Proje İç. Dış. Tic. Ltd. Şti.'nin 2014 yılında alım yaptığı firmalar incelendiğinde mükellef kurum ... Elektronik Hizmetler Yaz. San. ve Tic. A.Ş.'nin birinci ya da ikinci alt firması olan firmaların yer aldığı, dolayısıyla söz konusu işlemlerde hep aynı mükelleflerin taraf olması ve yapılan faaliyetin büyük bir kısmının söz konusu işlemlere dayanıyor olmasının yapılan işlemin ve faaliyetin gerçekliği noktasında şüphe uyandırdığı, ayrıca söz konusu alt mükelleflerin hepsi hakkında sahte belge düzenleme tespitinin olduğu ve hepsinin 6736 Sayılı Kanun kapsamında matrah ve vergi artırımında bulunduğu bahisle incelenemediği, şirket müdürü ... ile bir dönem müdürlük yapmış olan ...'ın ortak oldukları bir diğer firmanın ise ... Dış Ticaret Anonim Şirketi olduğu, söz konusu ... Dış Ticaret Anonim Şirketi'ndeki hisse devri ile ... (...) Proje İç. Dış Tic. Ltd. Şti.'de gerçekleşen hisse devrinin bir gün ara ile aynı şahıslar arasında gerçekleştirildiği, ancak daha sonrasında ... (...) Proje İç. Dış Tic. Ltd. Şti.'nin hisselerinin tekrar ...'a devrildiği, her iki firma hisselerinin aynı iki kişi arasında gidip geldiği, söz konusu işlemlerin yalın bir hisse devrinden ibaret olmadığı, ayrıca her iki şirkette aynı firmalardan alımlarını gerçekleştirdiği, mal ve/veya hizmet ihracatından kaynaklı KDV iadesi alındığı, söz konusu iadeler için aynı yeminli mali müşavir ile çalışıldığı, öte yandan ...Dış Ticaret Anonim Şirketi'nin iş yeri adresi olarak beyan ettiği adresin mükellef kurum ... Elektronik Hizmetler Yaz. San. ve Tic. A.Ş. ile aynı olduğu, söz konusu adresin başka mükelleflerce de beyan edildiği, ayrıca bahsi geçen adresin bir daireden ibaret büro olduğu ve bu şekilde birden fazla firmanın bu denli yüksek hasılatlar elde edebileceği bir kapasitesinin bulunmadığı, her ne kadar mükellef kurum hakkında sahte belge

düzenlediğine ilişkin bir tespit vergi tekniği raporu ile yapılamamışsa da, belirtilen hususların ticari teamüllere uygun olmadığı, danışmanlık faaliyeti ile iştilal ettiği halde mal satışları gerçekleştirmesinin makul olmadığı, firmanın herhangi bir nakit girişi olmadan bu faaliyetleri yürütemeyeceği, alım-satım yapılan firmalara bakıldığında hep aynı 3-4 firmanın görüldüğü ve söz konusu firmaların mükellef kurum ... Elektronik Hizmetler Yaz. San. ve Tic. A.Ş.'nin de alt firmaları olduğu, hep aynı firmalar arasında gerçekleşen bu alış verişin gerçek işlemlerden uzak olduğu, firma müdürlerinin başka bir firma ile de çalıştıkları ve söz konusu hisselerin aralarında döndüğü, mükellef kurumun iş yeri adresi olarak beyan edilen adresin birden fazla firma tarafından beyan edilmesi, her bir firmaca yüksek satış rakamlarına ulaşılması, hep aynı tür işlemlerden dolayı KDV iadesi alınması ve aynı yeminli mali müşavir ile çalışılmasının bu işlemlerin gerçek olamayacağına birer delil niteliğini haiz olduğu, ... Elektronik Hizmetler Yaz. San. ve Tic. A.Ş.'nin ... (...) Proje İç. Dış. Tic. Ltd. Şti.'den almış olduğu mal ve/veya hizmet içerikleri incelendiğinde ihraç edilen yazılım programlarının ve malların birebire temin edilip ihracat edildiği görülmekte olup söz konusu firmadan alımların Şubat, Mart ve Nisan dönemi yüklenim listesinin yaklaşık 80'ini oluşturduğu, ancak yukarıda detaylı olarak açıklandığı üzere bahse konu firmanın bu boyutlarda satış yapma olasılığının bulunmadığı, bu alışların gerçek olmadığı sonucunda ise hem yüktenim listesinde yer alan tutarların hem de yapılan ihracat işleminin muvazaalı olduğu sonucunu ortaya çıkardığı, Gökhan Bulut hakkında 2014 yılına ilişkin olarak sahte belge düzenleme yönünden ... tarih ve ... sayılı Vergi Tekniği Raporu ile ... tarih ve ... sayılı Vergi Tekniği Raporu olmak üzere iki rapor düzenlendiği, 2016 tarihli raporda, mükellefin sahte belge düzenleyicisi olduğu yönünde somut bilgi ve verilere ulaşılamaması nedeniyle yapılacak bir işlem bulunmadığının belirtildiği, ancak

2018 tarihli raporda sahte belge düzenlendiği kanaatine varıldığı, iki rapor arasındaki uyumsuzluğun tespitinin raporların birlikte tetkik edilmesi ile giderilebileceği, ... tarih ve ... sayılı Vergi Tekniği Raporu'nun incelenmesinden; bilgisayar, yazılım, elektronik ve telekomünikasyon donanımlarının toptan alım, satımı ve elektronik parçaların montajı faaliyetiyle iştilal eden mükellefin işe başlama tarihinin 13/12/2013, işi bırakma tarihinin ise 31/08/2014 tarihi olduğu, incelemenin tarh dosyası üzerinden yapıldığı, 16/12/2013 tarihinde mükellefin iş yeri adresinde yapılan yoklamada; adreste öteden beri Ostim Vergi Dairesi Müdürlüğü mükellefi ... Çevre Teknolojileri Ltd. Şti.'nin faaliyette bulunduğu, mükellefin tanınmadığı, 17/12/2013 tarihinde yapılan yoklamada; ödevlinin anılan adreste reklam, organizasyon ve yazılım işleri ile iştilal etmek üzere 13/12/2013 tarihinde işe başlamış olduğu, iş yerinde büro malzemelerinin bulunduğu tespit edildiği, 25/07/2014 tarihinde yapılan yoklamada; ödevlinin faaliyetine devam ettiği, faaliyet konusunun bilgisayar yazılımı geliştirme, oyun alım satım işleri olduğu, şube ve depo faaliyetinin bulunmadığı, iş yeri büyüklüğünün 30 m2 olduğu, aylık 550,00 TL kira ödediği, 1 adet işçi çalıştırdığı, iş yerinde 2 adet masa, raflar, dolap, 7 adet sandalye, el aletleri, direnç ölçüm aletleri, 1 adet bilgisayar bulunduğu, 09/09/2014 tarihinde yapılan işi bırakma yoklamasında; adresin boş ve kapalı olduğu, ödevlinin belirtilen adreste bulunan faaliyetine son verdiği, mükellefin 2013 ve 2014 yıllarına ilişkin defterlerinin tasdikli olduğu, mükellefin 2013 ve 2014 yılına ilişkin gelir, gelir geçici ve katma değer vergisi beyannamelerinin verildiği, mükellef tarafından verilen muhtasar beyannamelerin tetkiki sonrası 2014 Mart ile Ağustos ayları arasında 1 işçi çalıştırdığının görüldüğü, mükellef kurumun 2013 yılında işletme hesabına göre defter tuttuğu, dolayısıyla Ba-Bs formlarının bulunmadığı, ancak ilgili yılda mükellefe mal veya hizmet sattığını

bildiren iki firmanın bulunduğu, söz konusu iki firmanın da sahte belge düzenleme tespiti nedeniyle özel esaslara tabi olduğu, 2013/ Aralık KDV matrahının 1.248.750,00 TL, 2014/1 ila 8 dönemleri KDV matrahının ise 4.567.464,40 TL olduğu, 2014 yılında ise Ba-Bs formlarının verildiği, 4.537.335,00 TL tutarında alış, 4.558.063,00 TL tutarında satış bildirildiği, mükellefe mal veya hizmet satışında bulunan firmaların tetkikinden, iki firmanın (... Metal Ürt. Ltd. Şti. ile ... Dek. Ltd. Şti.) adreste bulunmama ve sahte belge düzenleme tespitleri nedeniyle özel esaslara tabi olduğu, mükelleften mal ve hizmet satın alan firmaların tetkikinden, dört firmadan (... Dış Tic. A.Ş., ... Elek. Hiz. Yaz. San. ve Tic. A.Ş., ... Metal Ürt. Ltd. Şti., ... Ağ. Tek. Ltd. Şti.) üçünün, adreste bulunamama ve sahte belge düzenleme tespitleri nedeniyle özel esaslara tabi olduğu, ... Elektronik Hizmetler Yaz. San. ve Tic. A.Ş. hakkında ise haksız yere katma değer vergisi iadesi alması nedeniyle vergi inceleme raporları düzenlendiği, 2014 yılında mükellefe mal veya hizmet satışı bildiriminde bulunan firmalar nezdinde yapılan karşıt tespitlerde, inceleme dönemi itibarıyla faal olmayan şirketler hakkında yapılan tebligatlara rağmen karşıt tespit yapılamadığından mükellef hakkında yine 2014 takvim yılına ilişkin düzenlenen ... tarih ve ... sayılı Vergi Tekniği Raporu'nda yer alan karşıt tespit tutanaklarında belirtilen tespitlere yer verildiği, buna göre, mükellef kuruma yapılan satışlara ilişkin faturaların defterlere kaydedildiğinin görüldüğü, aynı hususun mükelleften mal veya hizmet satın aldığını bildiren şirketler nezdinde düzenlenen karşıt tespit tutanaklarında da ortaya konulduğu, mükellef ile karşılıklı mal ve hizmet alış satışında bulunan firmalar arasında geçen banka ve çek hareketlerinin organizasyon dahilinde yapıldığı tespitlerine yer verildiği, adı geçen mükellef ile ilgili olarak tarhiyatın dayanağı olan vergi inceleme raporunda; mükellefin kısa süreli bir faaliyet döneminin olduğu, dokuz aylık bir süre zarfının sonunda da mükellefiyetin sonlandırıldığı, ancak

mükellefin gerek 2013 takvim yılındaki 20 günlük faaliyet süresi gerekse 2014 takvim yılındaki sekiz aylık faaliyet süresi sonucunda yapmış olduğu alış ve satış tutarlarına bakıldığında birkaç milyona ulaşan tutarların beyan edildiği, bu süre zarfında bir anda söz konusu rakamlara ulaşılmasının ticari icaplara uygun düşmediği, 2013 yılının Aralık ayında kurulan firmanın yirmi gün içerisinde oldukça yüksek tutarda satış gerçekleştirdiği ve söz konusu satışın tamamının ... Ağ. Tek. Prog. Dan. İnş. San. ve Tic. Ltd. Şti.'ye gerçekleştirildiği, öte yandan mükellefçe söz konusu alış satış rakamlarına rağmen 2014 takvim yılında gelir vergisi matrahında zarar beyan edildiği, KDV açısından ise düşük tutarlarda ödenecek KDV beyan edildiği, mükellefin 2013 takvim yılında satış yaptığı tespit edilen ... Ağ. Tek. Prog. Dan. İnş. San. ve Tic. Ltd. Şti. hakkında yapılan ayrıntılı tespit ve değerlendirmelere mükellef kurum ... Elektronik Hizmetler Yaz. San. ve Tic. A.Ş. hakkında 2013 hesap dönemine ilişkin olarak düzenlenen vergi inceleme raporunda da yer verildiği, söz konusu raporda ... Ağ. Tek. Prog. Dan. İnş. San. ve Tic. Ltd. Şti.'nin alış ve satışları ile ilgili muvazaalı hususlara yer verildiği ve şirket müdürü ... hakkında sahte belge düzenleme yönünden rapor bulunduğu, mükellefin 2014 yılında alım yaptığı tespit edilen iki firmanın da sahte belge düzenleme yönünden incelemeye sevk edildiği ancak matrah artırımını nedeniyle söz konusu incelemelerin gerçekleşmediği, her iki firmanında ilgili yıllar için matrah ve vergi artırımında bulunduğu, her iki firmanın da doğrudan mükellef kurum ... Elektronik Hizmetler Yaz. San. ve Tic. A.Ş. ile arasında mal ve/veya hizmet alış verişinin mevcut olduğu, dolayısıyla her iki firmanında aynı zamanda birinci alt mükellef olduğu, ... Elektronik Hizmetler Yaz. San. ve Tic. A.Ş.'nin, ...'tan almış olduğu hizmet içerikleri incelendiğinde ihraç edilen yazılım programlarının bire bir temin edilip ihracat edildiği görülmekte olup söz konusu firmadan alınan programların Ocak ve Şubat

dönemi yüklenim listesinin %67'sini oluşturduğu, ancak yukarıda detaylı olarak açıklandığı üzere bahse konu firmanın bu boyutlarda satış yapma olasılığının bulunmadığı, bu alışların gerçek olmadığı sonucunda ise hem yüklenim listesinde yer alan tutarların hem de yapılan ihracat işleminin muvazaalı olduğu sonucunu ortaya koyduğu yönünde tespit ve değerlendirmelere yer verilmiştir.

Uyuşmazlıkta, mükellef kurumun ihraç ettiği yazılım hizmetinin içeriğine bakıldığında, yüklenim listesinde yer alan fatura içeriklerinin bire bir aynı olduğu, mükellef kurum temsilcisinin tutanağın 17. maddesinde yer alan ifadesinde söz konusu programların bu firmalardan alındığı bazı ilaveler yapılarak yurt dışına satıldığını beyan ettiği, ancak birim satış fiyatlarının birbirine oldukça yakın olduğu ve alış ile ihracat işlemi arasında birkaç gün gibi oldukça kısa sürelerin bulunduğu, dolayısıyla mükellef kurumun alt firmalardan temin ettiği yazılım hizmetinde herhangi bir ilave yapmasının ne birim fiyat anlamında ne de süre anlamında mümkün görünmediği, ayrıca programların teminin sağlandığı alt mükelleflerin de söz konusu ürünleri aynı ülkelere aynı kişilere ihraç ettiği tespit edilmiş olup mükellef kurumun bu süreçte aracı olarak yer almasının ticari teamüllere aykırı olduğu, mükellef kurumun yüklenim listesinde ve ilgili yıldaki Ba-Bs bildirimlerinde yer alan mükellefler ile bu mükelleflerin alım yaptığını beyan ettiği mükelleflerin aynı firmalar olduğu, toplamda 4 ya da 5 firmanın karşılıklı olarak birbirlerinden alım satım yaptığı, çek ciro bilgilerine bakıldığında ise ciro sıralamasının hiç değişmediği, ciro yapılan firmaların da yine mükellef kurumun alım yaptığını beyan ettiği firmalar olduğu, mükellef kurum ve onun alış yaptığı firmalar ve onların alt firmalarının genel olarak hep ortak birkaç firmadan ibaret olduğu, alış satış tutarlarının hep milyonlar ile ifade edildiği, ancak söz konusu alış satışı yapan firmaların ya kısa

süre önce kurulmuş bir anda milyonluk satış yapmaya başlamış ya da zarar etmekte iken devralınan ve sonrasında birden yüksek hasılatlar elde etmeye başlayan firmalar olduğu, neredeyse tamamının ortak özelliğinin ise matrah artırımı ile incelenemediği, yine tamamının ortak özelliğinin tek ortaklı şirketler olarak çalıştığı, bu şirketlerin çok az sermaye ile kurulduğu, sürekli Alıcılar ve Satıcılar Hesapları aktif ve pasiflerinin neredeyse tamamını oluşturacak şekilde çalıştığı, yüksek matrahlara ulaşılmasına rağmen vergi borçlarının ödenmediği vb. tespitler dikkate alındığında, davacının kanuni temsilcisi olduğu şirket tarafından, tedarikçi firmalardan alarak gerçekleştirildiği ileri sürülen ihracatların gerçek olmadığı, diğer bir ifadeyle, adı geçen mükellefler arasında organize şekilde yürütülen faaliyetler örgüsü içerisinde, iade hakkı doğuran ihracat işlemlerinin belge üzerinde gerçekleştirildiği yönünde görüntü oluşturulmaya çalışıldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Bu durumda, haksız alınan iadenin geri alınması amacıyla davacının kanuni temsilcisi olduğu şirket hakkında düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden re'sen tarh edilen dava konusu cezalı tarhiyatlarda hukuka aykırılık bulunmadığından, aksi yöndeki Vergi Dava Dairesi kararında isabet görülmemiştir.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1.Temyiz isteminin kabulüne,

2.Temyize konu ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının **BOZULMASINA** karar verildi.