

# VERGİ PUSULASI

Promosyonudur. Para ile satılmaz.

Sayı: 2 Ekim 2022



T A X E S



- Aracı Kurumların Şirket Portföylerine Kayıtlı Menkul Kıymetleri Satışında Bsmv Uygulaması  
*Sercan KOÇ*
- E-ticarette Vergilendirme Ve İşyeri Sorunsalı  
*Mustafa DEMİR*
- Özelgeler Çerçevesinde Serbest Bölgelerdeki Firmaların Yurtdışı Hizmet Ödemelerinde Kdv Boyutu  
*Burak FIRTINA*
- Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği İle Getirilen Düzenlemenin Anayasaya Uygunluğu İle Verginin Kanuniliği Ve Tarafsızlığı İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi  
*Barış Berk GÜNDOĞMUŞ*

# VERGİ PUSULASI



**4. YIL**

*Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın*

**YAZI DANIŐMA KURULU**

<b>ADI-SOYADI</b>	<b>UNVANI</b>	<b>GÖREV YERİ</b>
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Öğretim Üyesi	Ankara Medipol Üniversitesi
Prof. Dr. Murat DEMİR	Rektör Yardımcısı-Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Turan ULAŐ	Öğretim Üyesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Hakkı SAYAN	Eski Baş Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Fisun TÜRKMEN	Vergi BaşmüfettiŐi (Eski Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Naciye TAŞKESEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Çiğdem GÜNEŐ AÇIK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Fırat DEMİR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye Müfettişi	TeftiŐ Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Gökhan USLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Adem YALÇIN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yasin TOPAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Mustafa YILMAZ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hamdi YILDIRIM	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Faruk ARSLAN	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Behiç BARIŞIK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
KürŐat ÖZTÜRK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf YILDIZ	Eski Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sedat KANLI	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Salih YILMAZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Sinan UYGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ümit Çağlar IŐIKOĐLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŞ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Bilal KABASAKAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Murat MUTLU	Eski Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim FATİHOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŐI	Eski Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŐ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATAĞUL	Hazine ve Maliye Müfettişi	TeftiŐ Başkanlığı
Halit İslam EKMEK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İzmir Sektörel-1
Pelin ÇOŐKUN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	Eski Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Uğur KÜÇÜKKAHYAOĞLU	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat DÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Barış Berk GÜNDOĞMUŞ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sıbğatullah İMAMOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican ÖZÜZEYBEK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1

# VERGİ PUSULASI

SAYI 2  
TARİH EKİM /2022

<b>Sahibi</b>	Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı Halit İslam EKMEN
<b>Genel Yayın Yönetmeni</b>	Naciye TAŞKESEN
<b>Sorumlu Yazı İşleri Müdürü</b>	Ufuk KAYNAR
<b>Dış İlişkiler Koordinatörü ve Reklam Sorumlusu</b>	Mehmet Nazmi TOR
<b>Yayın Kurulu</b>	Şenay OTO Funda ŞAHİN Ayfer KAYACAN Adile ECEMİŞ GÜLEÇ Ömer YÜREK Fırat DEMİR Hüseyin PEKMEZCİLER Sinan UYGUR Adem YALÇIN Rıdvan ÖNDER Nasuh ERDÖNMEZ
<b>İstanbul Temsilcisi</b>	Özge İnci HURŞİTOĞLU
<b>Ankara Temsilcisi</b>	Behiç BARIŞIK
<b>İzmir Temsilcisi</b>	Kazım ATİK
<b>Makale Göndermek İçin</b>	yayin@mded.org
<b>Dizgi ve Görsel Tasarım</b>	Fatma Nur İYİĞÖR
<b>Yayın Satış ve Yazışma Adresi</b>	Finanskent Mah. Finans Cad. Sarphan Finans Merkezi Sitesi B Blok No:5/B No:333 Ümraniye/İstanbul (212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org
<b>Baskı Cilt</b>	Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti. - Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5. Cadde: No:57-58 Bağcılar/İstanbul - (212) 544 99 06
<b>Yıllık Abone Bedeli</b>	300,00 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları derginin son sayfasında yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılmaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

# YARGI KARARLARI

**İbrahim Anıl SÜTÇÜ**

Vergi Müfettişi

**Umut CEYHAN**

Vergi Müfettişi

**Oğuz KAHYA**

Vergi Müfettişi

## **Danıştay 3. Dairesi'nin E: 2020/4626 K: 2022/2922 Sayılı Kararı**

**D**ava konusu istem: Davacı şirket adına, 2011 ila 2014 yılları hesap ve işlemlerinin incelenmesi üzerine düzenlenen vergi tekniği raporundaki tespitler doğrultusunda düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca, yapı denetim hizmeti ile birlikte proje, teknik müşavirlik, denetim ve mimarlık hizmetleri de verdiği, ancak bu satışlarına ilişkin satış faturası düzenlemediği, fazladan amortisman gideri hesaplanması ve şirket envanterine kayıtlı olmayan araçlara ait kasko ve sigorta giderinin kanunen kabul edilmeyen gider sayılması nedeniyle belirlenen matrahlar üzerinden 2011 yılı için re'sen salınan bir kat vergi ziyai cezalı kurumlar vergisinin kaldırılması istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: Tarhiyatın dayanağı vergi inceleme raporunun atıfta bulunduğu vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin esasa etkili bir şekil hatası olduğu ve davacının savunma hakkını kısıtladığı gerekçesiyle tarhiyat kaldırılmıştır.

Bölge Mahkemesi kararının özeti: Davacı şirket tarafından ... Yapı İnşaat Taahhüt Sanayi Ticaret Limited Şirketi'nden alınan 485.000,00 TL tutarındaki fatura içeriği Proje, Teknik Müşavirlik, Denetim ve Mimarlık hizmetlerinin, muhtelif müşterilere %5 (... Odasından "Proje, Teknik Müşavirlik, Denetim ve Mimarlık Hizmetleri" veren firmalarda brüt karlılık oranı % 5 olarak bildirmiştir) kar ile satıldığı ve bu satışlar için fatura düzenlenmediğinin şirket yetkilisince beyan edildiği ve bu hususu içeren tutanağında ihtirazi kayıtsız olarak imzalandığı, dava dilekçesinde de bu konu ile ilgili bir itirazda bulunmadığı görüldüğünden, davacı şirketin belirtilen hizmet satışına ilişkin fatura düzenlemeyerek bir kısım gelirini kayıt ve beyan dışı bıraktığının sabit olduğu, 2011 hesap döneminde "740 Hizmet Üretim Maliyeti" hesabının "740.06.001 Cari Dönem Amortisman Giderleri" alt hesap kayıtlarında 7.680,23 TL; 770 Genel Yönetim Gideri hesabının "770.06.001 Cari Dönem Amortisman Giderleri" alt hesap kayıtlarında ise 8,771,08.-TL tutarında amortisman giderini fazla hesapladığı, şirketin envanterine 2007 yılında dahil olan ve itfa süresi 4 yıl olan araca ilişkin 2011 yılında ayırdığı 3.551,28 TL tutarındaki amortisman giderinin yersiz olduğu hususlarının tespit edildiği, şirket yetkilisince fazladan amortisman gideri kaydedildiğinin kabul edildiği ve dava dilekçesinde bu hususa ilişkin olarak da herhangi bir itirazda bulunmadığı görüldüğünden, tarhiyatın bu matrah kaleminden kaynaklanan kısmında da hukuka aykırılık bulunmadığı, 2011 hesap dönemi yasal defter kayıtlarında "770 Genel Yönetim Gideri" hesabında Araç Kasko ve Sigorta Giderleri alt hesabıyla

kaydedilen toplam 18.321,63.TL tutarındaki kasko giderinin şirket envanterine kayıtlı olmayan araçlara ait olduğunun tespit edildiği, şirket yetkilisince söz konusu araçların şahsi amaçla kullanılan araçlar olduğu ve kasko sigorta giderlerinin sehven şirket giderleri arasına dahil edildiği beyan edildiğinden, tarhiyatın bu matrah kaleminden kaynaklanan kısmında da hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davalı idarenin istinaf başvurusu kabul edilerek, Vergi Mahkemesi kararı kaldırıldıktan sonra, dava reddedilmiştir.

Dosyanın incelenmesinden, mahkeme kararının; tarhiyatın, amortisman ile kasko ve sigorta giderinden kaynaklanan kısmı yönünden davanın reddine ilişkin hüküm fıkraları aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile uygun bulunmuştur. Mahkemenin, satış hasılatının kayıt ve beyan dışı bırakıldığı yolundaki yargısı doğru olmakla birlikte, davacı şirketin söz konusu hizmetleri gerçekten satın aldığı vergi inceleme elemanı tarafından da kabul edildiğinden, belirtilen hizmet alımlarının maliyeti göz önünde bulundurulmaksızın söz konusu matrah kalemiyle ilgili hesaplamaların; satış hasılatının tamamına %5 karlılık oranı uygulanmak suretiyle yapılması hukuka uygun düşmediğinden, kararın tarhiyatın kayıt ve beyan dışı bırakılan hasılattan kaynaklanan hüküm fıkrasının belirtilen bu husus gözetilerek yeniden bir karar verilmek üzere bozulması gerekmiştir.

### **Danıştay 3. Dairesi'nin E:2018/1239 K:2022/14 Sayılı Kararı**

Dava konusu istem: Davacı adına, P.O.S. cihazı kullanmak suretiyle yasa dışı ikrazatçılık faaliyetinden elde edilen kazancının kayıt ve beyan dışı bıraktığı yolunda saptamalar içeren vergi tekniği raporunu done alan takdir komisyonu kararı uyarınca 2010 yılı için re'sen salınan bir kat vergi ziyayı cezalı gelir vergisi ile aynı yılın tüm dönemleri için re'sen salınan bir kat vergi ziyayı cezalı geçici verginin kaldırılması istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: Dava konusu cezalı vergilerin dayanağı takdir komisyonu kararına

done alınan vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin esasa etkili bir şekil hatası olduğu ve davacının savunma hakkını kısıtlandığı gerekçesiyle tarhiyat kaldırılmıştır.

Bölge 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.

Dosyanın incelenmesinden, ilgililer hakkında herhangi bir vergilendirme işlemi barındırmadığından icrai olmayan vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmemesi esasa etkili bir şekil hatası olmayıp, ihbarnamenin tebellüğünden itibaren dava açma süresi içinde vergilendirme işlemine karşı dava açılıp uyuşmazlık yargı mercine taşınarak idarenin bütün iddia ve işlemlerine karşı itiraz etme imkanı elde edilmesi ve vergi yargılamasında dava açma süresine eşit olan savunma süresinde davacının idarece öne sürülen iddialara karşı savunmada bulunması imkanının varlığı karşısında, silahların eşitsizliği nedeniyle hak arama hürriyeti bağlamında savunma hakkının ihlal edildiğinden söz edilemeyeceğinden, yazılı gerekçeyle dava konusu tarhiyatın kaldırılmasına ilişkin Vergi Mahkemesi kararına yönelik istinaf başvurusunun reddi yolundaki kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.

### **Danıştay 3. Dairesi'nin E:2018/78 K:2022/367 Sayılı Kararı**

Dava konusu istem: Davacının muhtelif vergi borçları nedeniyle yetim maaşı hesabına uygulanan haczin kaldırılması ve haczedilen tutarın iadesi istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: Davacının bir kısım vergi borçlarının tahsili amacıyla 5434 sayılı Kanun hükümlerine tabi olarak çalışmakta olan babasının vefat etmesi nedeniyle 01/07/1993 tarihinden itibaren almış olduğu ölüm aylığının 1/3'ünün 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil

Usulu Hakkında Kanun'un 71. maddesi uyarınca haczedildiğinin anlaşıldığı olayda, 5510 sayılı Kanun'un geçici 4. maddesinde 5434 sayılı Kanun kapsamında ölüm aylığı alanların ödemelerine devam edileceği belirtildikten sonra işlemlerin nasıl yapılacağına sayma usulü ile belirlenmiş olduğu ve bu sayılan hükümler içerisinde hacizle ilgili herhangi bir düzenleme yer almadığı, 5510 sayılı Kanun kapsamında da değinilen aylık ve gelirlerin haczedilebilmesi borçlunun muvafakatine bağlandığı halde davacının bu yönde bir muvafakatinin bulunmadığı anlaşıldığından uygulanan hacizde hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle dava konusu haciz kaldırılmış, yapılan kesintinin iadesine karar verilmiştir.

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.

Dosyanın incelenmesinden, temyizden incelenen karar usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

#### **Danıştay 4. Dairesi'nin E:2018/3910 K:2022/723 Sayılı Kararı**

Dava konusu istem: Davacı tarafından, şirket ortağı sıfatıyla adına düzenlenen ... sayılı ödeme emrinin iptali istenilmiştir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: ... Vergi Mahkemesince verilen ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararda; davacının 2006/07/20 tarihinde şirket müdürlüğünden ayrıldığı tespit edildiği, dava konusu ödeme emri içeriği vergi borçlarının, asıl borçlu şirketin defter ve belgelerinin davacının şirket yönetiminden ayrıldıktan sonra yeni yönetim tarafından ibraz edilmemesinden kaynaklandığı, defter ve belge ibraz etme ödevinin, 2006/07/20 tarihinde hisselerini devreden davacı tarafından yerine getirilmesi beklenemeyeceğinden, yapılan tarhiyattan

davacının sorumlu tutulmasına olanak bulunmadığı, dolayısıyla borçlu şirketten alınamayan vergi ve cezaların tahsili amacıyla davacı adına düzenlenen ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: Bölge İdare Mahkemesince; davacının 09/12/2004 ile 11/07/2006 tarihleri arasında şirket ortak olduğu, olay tarihi itibarıyla ... Kumaş Tekstil Dış Tic. Ltd. Şti'nin vergi borçlarından dolayı ortaklık payına bağlı olarak sorumlu tutulabileceğinden vergi borcunun şirketten tahsil olanağı bulunmadığının tesbit edildiği tarihte ortak sıfatı bulunmayan davacının asıl borçlu şirket adına kesinleşen vergi borçlarından dolayı ortak sıfatıyla takibi için düzenlenen ... sayılı ödeme emrinin, dava konusu 2005/7-8-9-10-11 ve 12 döneminden kaynaklı katma değer vergisi, veri ziyai cezası, gecikme faizi ve 2005/1-12 dönemi özel usulsüzlük cezasında hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "ödeme emri" başlıklı 55. maddesinde, amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumunun bir ödeme emri ile tebliğ olunacağı, "ödeme emrine itiraz" başlıklı 58. maddesinde, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahsın, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hususlarında yedi gün içinde dava açabileceği, aynı Kanunun "limited şirketlerin amme borçları" başlıklı 35. maddesinin 1. fıkrasında, limited şirket ortaklarının, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olacakları ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulacakları, 2. fıkrasında, ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahısların devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu olacakları, 3. fıkrasında

ise, amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahısların, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu olacakları hüküm altına alınmıştır.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 35, mükerrer 35 ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesi hükümleri ile Anayasa Mahkemesinin 19/3/2015 gün K:2015/29 sayılı iptal kararına göre; kanuni temsilcilerin sorumluluğu ile limited şirket ortaklarının sorumluluğuna ilişkin koşullar farklı içerik taşımakta olup, kanuni temsilcilerin yerine getirmeleri gereken şirkete ait vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle sorumlu tutuldukları ve sonraki dönemlerdeki kanuni temsilcilerin ödevleri yerine getirmemeleri nedeniyle önceki kanuni temsilcilere sorumluluk yüklenemeyeceği kural olarak belirlendiği halde limited şirket ortakları için benzer bir hüküm bulunmadığından ve ortaklar doğrudan doğruya sorumlu tutulduklarından, kanuni temsilciler borcun tamamından müteselsilen sorumlu oldukları halde, ortakların sorumluluğu sermaye payına isabet eden borçla sınırlandırıldığı ve kanuni temsilcilere rücu olanağı tanınmış olmasına karşın ortaklara böyle bir rücu olanağı tanınmadığı hususlarına göre de şirket ortaklarının ve kanuni temsilcilerin takibinin ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir.

Limited şirket ortağının sorumluluğu, ortağın şirkete karşı koymayı taahhüt ettiği esas sermaye paylarını ödemeye ilişkindir. Bu durumu sınırlı şahsi sorumluluk olarak tanımlamak mümkün olup, aynı zamanda kusursuz sorumluluk olarak da kabul edilmektedir. Hal böyle olunca bu sorumluluk aslında bir vergi sorumluluğu olmayıp, kimi Danıştay kararlarında da belirtildiği şekilde, tahsilat muhataplığı sorumluluğudur. Bir başka deyişle limited şirket ortağının, vergi alacağından olan sorumluluğu, tahsil ile ilgilidir. Bu nedenle, 6183 sayılı Kanununun 35. maddesinden doğan ve limited şirket ortaklarını, şirketten tahsiline olanak bulunmayan kamu alacaklarının ödenmesinden doğrudan doğruya ve payları oranında sorumlu tutan kural karşısında, tahsili gereken kamu alacağını

yaratan vergilendirmenin ait olduğu dönemde şirketin paylarına sahip ortakların, bu dönemden sonra paylarını devretmiş olsalar da ortaklık sıfatının sürdüğü dönemlere ilişkin şirketin kamu borçlarından sorumluluklarının devam ettiği açıktır.

Dava dosyasının incelenmesinden; asıl borçlu ... Kumaş Tekstil Dış Tic. Ltd. Şti.'ye ait 2005 ve 2006 takvim yıllarına ilişkin defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle şirket adına 2005 takvim yılının muhtelif dönemlerine ilişkin katma değer vergisi, vergi ziyayı cezası, özel usulsüzlük cezası ve gecikme faizinden müteşekkil kamu alacaklarının şirketten tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması üzerine 2006/07/20 tarih ve 6603 sayılı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde tescil ve ilan edilen 2006/07/13 tarihli ortaklar kurulu kararı ile hisselerini devrederek ortaklıktan ayrılan davacı adına şirket ortağı sıfatıyla dava konusu ödeme emrinin düzenlendiği anlaşılmaktadır. Bu durumda, davacının hisselerini devretmiş olmasının, devir tarihinden önceki döneme ait olup şirket tüzel kişiliğinden tahsil olunamayan kamu alacağının ödenmesine ilişkin sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı yukarıda belirtilen yasa maddelerinden açık olup, kamu alacağının şirketten tahsil edilemeyeceği anlaşılan borçların davacıdan tahsili amacıyla hisse oranına göre düzenlenen dava konusu ödeme emirlerinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

### **Danıştay 3. Dairesi'nin E:2019/1784 K:2022/1079 Sayılı Kararı**

Dava konusu istem: Davacı adına, 2011 yılının Aralık döneminde alımlarının bir kısmının sahte faturalarla belgelendiği yolundaki tespitleri içeren vergi tekniği raporunun done alındığı takdir komisyonu kararına dayanılarak 2012 yılının Ocak, Nisan ve Eylül dönemleri için re'sen salınan bir kat vergi ziyayı cezalı katma değer vergisinin kaldırılması istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca, takdir komisyonlarının görevinin, yetkili makamlar tarafından istenilen matrah



ve servet takdirlerini yapmak ile vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmek olduğu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda öngörülen indirim mekanizmasının ise vergilendirme tekniği açısından, matrah takdirinden farklı bir müessese olup katma değer vergisi indirim reddi yetkisi bulunmayan takdir komisyonunca alınan karara istinaden yapılan tarhiyatta hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu cezalı vergi kaldırılmıştır.

**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.

Yükümlülerin 3065 sayılı Yasa'nın 29. maddesinde öngörülen vergi indirimini yapabilmeleri için vergisi indirim konusu yapılabilecek işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikaların gerçeği yansıtması ve kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri belgeler üzerinde gösterilen katma değer vergisinin gerçekten ödenmiş olması gerekmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. ve 34. maddelerinde düzenlenen katma değer vergisi indiriminden yararlanma şartlarının yerine getirilmediği hususunun tespit edilmesi halinde vergi dairesince mükellefin katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle hakkında tarhiyat yapılabilecektir. Vergi inceleme raporuyla yapılması gerektiği yolunda herhangi bir yasal zorunluluk bulunmadığından, inceleme yetkisine haiz takdir komisyonlarınca da gerçek bir emtia teslimine veya hizmet ifasına dayanmayan faturaları kayıtlarına alan mükellefler hakkında söz konusu faturalarda yer alan katma değer vergisinin reddi suretiyle vergilendirme yapılabilecektir.

Yukarıda bahsedilen mevzuat hükümlerine göre re'sen tarh nedeninin varlığı halinde matrahın takdir komisyonu tarafından takdir edilebileceği açıktır.

Ancak, 213 sayılı Kanun'un 30. maddesine göre vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde matrah, takdir komisyonu tarafından takdir edilebileceğinden, bu durumdaki bir mükellefin vergi incelemesine başlanılmadan önce takdire sevk edilmesine ve düzenlenen raporların takdir komisyonunca done olarak kullanılmasına yasal bir engel bulunmamakla birlikte inceleme başladıktan sonra takdire sevk işleminin zamanaşımı süresini durdurduğundan bahsedilemez. Bu durumda, davacının 2011 yılı işlemlerinin incelemeye başlanmasından sonra takdire sevk işleminin zamanaşımı süresini durdurmadığı dikkate alındığında, zamanaşımı süresinin dolmasından sonra tebliğ edilen ihbarnameler içeriği cezalı verginin zamanaşımına uğradığı görüldüğünden yazılı gerekçeyle verilen Vergi Dava Dairesi kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık bulunmamıştır.

### **Danıştay 3. Dairesi'nin E:2019/4464 K:2021/4195 Sayılı Kararı**

Dava konusu istem: Davacı şirket adına 2017 yılı için ihtirazi kayıtla verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerine 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinde düzenlenen %5 kurumlar vergisi indirimini uygulamasından faydalandırılmaması nedeniyle fazladan tahakkuk eden ve ödenen kurumlar vergisinin kaldırılması ve faiziyle birlikte iadesine hükmedilmesi istemine ilişkindir.

**İlk Derece Mahkemesi kararının özeti:** 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinde düzenlenen 5% kurumlar vergisi indiriminden yararlanılabilmesi için son 3 yılı kapsayan mükellefiyet kaydının olması şartı bulunmadığı gibi indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olmasına ilişkin şartın, beyanname verme yükümlüğünü süresinde yerine getiren mükelleflerin tespiti amacıyla getirildiği, davacı şirketin kuruluşundan itibaren kurumlar vergisi beyannamelerini süresinde verdiği, davalı idarenin indirimden faydalanmasına engel olabilecek

başka bir durumun olduğuna yönelik iddiası da bulunmadığından tahakkuk eden vergide hukuka uygunluk görülmediği, tahsilat hukuka aykırı olduğundan kullanımından mahrum kalınan tutar için 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun'da öngörülen oranda faiz uygulanması gerektiği gerekçesiyle fazladan tahakkuk eden kurumlar vergisinin kaldırılarak yasal faiziyle birlikte davacıya ödenmesine hükmedilmiştir.

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.

193 sayılı Kanun'un yukarıda kuralına yer verilen 121. maddesinden yararlanmak için öncelikle indirim hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmesi gerekmekte olup, 30/06/2016 tarihinde kurulduğu tartışmasız olan davacı şirketin en erken 2018 yılı beyannamesinde bu indirimden yararlanabileceği dikkate alındığında, yasada öngörülen şartı 2017 yılı beyannamesinin verildiği tarihte sağlama olanağı bulunmadığından yazılı gerekçeyle verilen Vergi Mahkemesi kararına yöneltilen istinaf başvurusunun reddi yolundaki Mahkeme kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.

### **Danıştay 7. Dairesi'nin E: 2018/4665 K: 2022/473 Sayılı Kararı**

Dava konusu istem: El konulan ve ulusal marker standartlarına uygun olmayan motorin bulundurduğundan bahisle, davacı adına 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin 2. fıkrası uyarınca 2011 yılının Haziran, Ağustos ile Ekim ve Aralık dönemi için tarh edilen özel tüketim vergisi ve kesilen vergi ziyayı cezası ile 2011 yılının Ocak ile Aralık dönemi için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 1. bendi ve mükerrer 355. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarının iptali istemiyle dava açılmıştır.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla, re'sen tarh edilen vergi ziyayı cezalı özel tüketim vergisi yönünden; vergi inceleme raporunun tebliğ edilmemesinin, davacının savunma hakkını engellediği ve esasa etkili şekil hatası olduğu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 1. bendi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezası yönünden; özel usulsüzlük cezası kesilmesini öngören ve bu cezanın kesilmesine ilişkin koşulları düzenleyen Yasa hükmünde belirtilen unsurların uyumsuzluk konusu olayda bir arada gerçekleşmediği, idari cezalar için de geçerli olan "cezaı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı" yolundaki genel ceza hukuku ilkesinin varsayım yada kıyas yolu ile ceza tayinine olanak tanımadığı; aynı Kanun'un mükerrer 355. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezası yönünden de; davacı adına geriye dönük olarak mükellefiyet tesis edildiği ve geriye dönük olarak yapılan mükellefiyet tesisi işleminin davacıya tebliğ edilmemesi nedeniyle haberi olmayan dönemler için elektronik ortamda beyanname verilmesinin beklenemeyeceği gerekçesiyle davaya konu işlemlerin iptaline karar verilmiştir.

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

Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanmış bulunan mahkeme kararının, özel usulsüzlük cezalarının iptaline ilişkin hüküm fıkrası, aynı gerekçe ve nedenlerle uygun görülmüş olup, davalı idarenin temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, sözü geçen hüküm fıkrasının bozulmasını sağlayacak durumda bulunmamıştır. Mahkeme kararının, cezalı tarihyatın iptaline dair hüküm fıkrasına yönelik temyiz istemi ise, adi ortaklıkta, ortaklardan herhangi biri adına, diğer ortaklar da müteselsilen sorumlu olmak üzere

ihbarname düzenlenmesi suretiyle vergilerin takibi mümkün olup, olayda takibin adi ortaklık adına düzenlenen ihbarname ile yapıldığının anlaşılması karşısında, dava konusu cezalı tarhiyatın bu nedenle iptali gerekirken, vergi inceleme raporunun tebliğ edilmemesinin, davacının savunma hakkını engellediği ve esasa etkili şekil hatası olduğu gerekçesiyle verilen iptal kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir.

### **Danıştay 3. Dairesi'nin E: 2019/3494 K: 2022/2257 Sayılı Kararı**

Dava konusu istem: Davacı adına, ... Hazır Beton İnşaat Malzemeleri Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nden alınamayan 2009 ila 2014 yıllarının muhtelif dönemlerine ait kamu alacağının tahsili amacıyla kanuni temsilci sıfatıyla düzenlenen ... tarih ve ... ila ... takip numaralı ödeme emirlerinin iptali istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: Dava konusu ... takip numaralı ödeme emrinin ... ila ... ve ... ila .... sıralarındaki kamu alacaklarının öncelikle asıl borçlu şirketten tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenerek tebliğ edildiği, bu ödeme emirlerine karşı dava açılmaması ve herhangi bir ödemede bulunulmaması üzerine haciz varakaları düzenlenerek VEDOP sisteminden mal varlığı araştırması yapıldığı, ancak bankalar nezdinde mal varlığı araştırması yapıldığına yönelik bilgi ya da belge sunulmaması nedeniyle mal varlığı araştırmasının usulüne uygun bir şekilde yapılmadığı ve şirket adına kayıtlı bulunan araçlar ile taşınmazın satılarak paraya çevrilmek suretiyle kamu alacağının tahsiline çalışılmadığı, ... takip numaralı ödeme emrinin diğer kısımları ile ... ila ... takip numaralı ödeme emirlerine yönelik olarak ise asıl borçlu şirkete düzenlenen ödeme emirlerinin tebliğ edildiğine dair alındıların dosyaya sunulmaması nedeniyle şirket nezdinde kesinleşmiş ve ödenmemiş bir kamu alacağının varlığından söz edilemeyeceğinden, söz konusu kamu alacaklarının kanuni temsilci sıfatıyla davacıdan aranılmasında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu ödeme emirleri iptal edilmiştir.

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.

Temyiz istemine konu edilen kararın; ... ila ... takip numaralı ödeme emirleri ile ... takip numaralı ödeme emrinin, ... ila ... ve ... ila .... sıralarındaki kamu alacakları haricindeki kısımları yönünden iptaline ilişkin hüküm fıkrası aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle uygun bulunmuştur.

Kanuni temsilcilerin, şirket borcundan dolayı takip edilebilmesi için öncelikle usulüne uygun olarak asıl borçlu şirket hakkında kesinleşmiş bir vergi borcunun bulunması ve tüm takip yollarının usulüne uygun biçimde tüketilmesine karşın, borcun tüzel kişiliğin (şirketin) varlığından tamamen veya kısmen alınmadığının açıkça ortaya konulması gerekir. Dava konusu ödeme emirlerinin düzenlendiği tarihte toplam 69.670.229,18 TL vergi borcu bulunan şirket hakkında yapılan mal varlığı araştırmasında tespit edilen araçlar ve taşınmaz üzerinde davalı idare haczinden önce çok sayıda rehin ve haciz bulunduğu, bu araçlar ve taşınmaz satılsa dahi bedelinin borcu karşılamayacağını açık olduğu olayda, başkaca mal varlığı bulunmadığı anlaşılan asıl borçlu şirket borçları nedeniyle davacının kanuni temsilci sıfatıyla takibi için gereken koşulların oluşmadığından söz edilemeyeceğinden, ... takip numaralı ödeme emrinin, ... ila ... ve ... ila .... sıralarındaki kamu alacaklarına ilişkin kısmını yazılı gerekçeyle iptal eden Vergi Mahkemesi kararına yöneltilen istinaf başvurusunun reddi yolundaki Vergi Dava Dairesi kararının değinilen hüküm fıkrası yönünden bozulması gerekmiştir.