

VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz. Sayı: 3 - Ocak 2023



Damga Vergisinde Kağıdın "Hükmünden Faydalanma" Kavramı
Mehmet MAÇ

2023 Yılı Sonunda Yapılacak Enflasyon Düzeltmesi
Erdal GÜLEÇ

Değerli Konut Vergisinde "Pişmanlık" Yanılgısı
Özge İnci HURŞİTOĞLU

7420 Sayılı Kanunla Getirilen Sermaye Azaltımında Vergileme Uygulaması
Haluk ERDEM

Teknolojik İşçiliğin Vergilendirilmesi
Ömer ŞENER



Mehmet MAÇ
Anısına

VERGİ PUSULASI



5. YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın

YAZI DANIŐMA KURULU

ADI-SOYADI	UNVANI	GÖREV YERİ
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Öğretim Üyesi	Ankara Medipol Üniversitesi
Prof. Dr. Murat BATI	Öğretim Üyesi	19 Mayıs Üniversitesi
Prof. Dr. Murat DEMİR	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Dr. Başar SOYDAN	Öğretim Üyesi	Marmara Üniversitesi
Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Turan ULAŐ	Öğretim Üyesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Dr. Eyyüp İNCE	Vergi BaŐmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Erdal KOYUNCU	Vergi BaŐmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Gülşen ÖZKAN	Vergi BaŐmüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Fisun TÜRKMEN	Vergi BaŐmüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Nazmi KARYAĞDI	E. BaŐ Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Erhan COŐGÜN	E.Vergi BaŐmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	Özel Sektör
Hakkı SAYAN	E. Vergi BaŐ Müfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Özel Sektör
Erdal GÜLEÇ	E. Hesap uzmanı	Özel Sektör
Naciye TAŞKESEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat SOFTA	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Erkan EŐİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Çiğdem GÜNEŐ AÇIK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ufuk KAYNAR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Fırat DEMİR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye Müfettişi	TeftiŐ Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ömer ŞENER	Vergi Müfettişi	İstanbul 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	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Behiç BARIŞIK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Kürőat ÖZTÜRK	E. Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf YILDIZ	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sedat KANLI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Salih YILMAZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Sinan UYGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ümit Çağlar IŐIKOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŐ	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	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim FATİHOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŐI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŐ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATAKUL	Hazine ve Maliye Müfettişi	TeftiŐ Başkanlığı
Halit İslam EK MEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İzmir Sektörel-1
Pelin COŐKUN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	E. 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
BarıŐ Berk GÜNDOĞMUŐ	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 3
TARİH OCAK / 2023

Sahibi	Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı Halit İslam EKMEK
Genel Yayın Yönetmeni	Naciye TAŞKESEN
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü	Ufuk KAYNAR
Dış İlişkiler Koordinatörü ve Reklam Sorumlusu	Mehmet Nazmi TOR
Yayın Kurulu	Şenay OTO Funda ŞAHİN Ayfer KAYACAN Adile ECEMİŞ GÜLEÇ Ömer YÜREK Fırat DEMİR Hüseyin PEKMEZCİLER Sinan UYGUR Adem YALÇIN Rıdvan ÖNDER Nasuh ERDÖNMEZ
İstanbul Temsilcisi	Özge İnci HURŞİTOĞLU
Ankara Temsilcisi	Behiç BARIŞIK
İzmir Temsilcisi	Kazım ATİK
Makale Göndermek İçin Dizgi ve Görsel Tasarım	yayin@mded.org Fatma Nur İYİĞÖR
Yayın Satış ve Yazışma Adresi	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
Baskı Cilt	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
Yıllık Abone Bedeli	500,00 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 Müfettiş

Umut CEYHAN

Vergi Müfettişi

Oğuz KAHYA

Vergi Müfettişi

- **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 2019/1908 E. 971/2021 K. Sayılı Kararı**

Dava konusu istem: Davacı adına, belgeye dayanmadan yevmiye defterine yaptığı kayıtlarla maliyetini arttırmak suretiyle dönem kazancını azalttığından bahisle düzenlenen vergi tekniği raporunu dayanak alan vergi inceleme raporuna istinaden re'sen tarh edilen 2011 yılına ait kurumlar vergisi, aynı yılın Ocak-Mart, Nisan-Haziran, Temmuz-Eylül ve Ekim-Aralık dönemlerine ait geçici vergiler ve 2012 yılının Nisan-Haziran dönemine ait gelir (stopaj) vergisi ile verginin üç katı tutarında kesilen ve tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle arttırılan vergi ziyai cezalarının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı kararı: Davacı hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda şu tespitlere yer verilmiştir:

- Şirket, 24/12/2014 tarihinde inşaat taahhüt faaliyetinde bulunmak üzere mükellefiyet tesis ettirmiştir.

- 10/05/2005 tarihinden itibaren faaliyet konusunu “toptan ve perakende madeni yağ alım-satımı” olarak değiştirmiştir.

- 19/10/2005 tarihli yoklamada, iş yerinde satılmaya hazır halde teneke kutularda madeni yağ bulunduğu tespit edilmiştir.

- Şirket müdürlüğüne aynı zamanda şirket ortağı olan ... seçilmiştir.

- İncelemeye ibraz edilen 2011 hesap dönemine ait defter ve belgelere göre, şirket, hakkında vergi tekniği raporu bulunan ... Kimya Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'nden aromatik sanayi yağı alımı yapmış, ayrıca anılan şirket ile arasında bağlantı bulunduğu sonucuna varılan ... Madeni Yağ Petrol Ürünleri Nakliye Pazarlama Sanayi Taahhüt Ticaret Limited Şirketi'nden katma değer vergisi hariç 27.764.100,70 TL tutarında 12.990.775,04 kg aromatik sanayi yağı, 2.059.869,79 TL tutarında 821.382,36 kg akışkanlık düzenleyici müstahzar ve 1.093.696,95 TL tutarında 711.246,50 kg bıçkı yağı alımını defterine kaydetmiştir.

- Dönem başı mal mevcudu bulunmadığı halde, 32.358.921,58 TL karşılığında 13.086.142,44 kg aromatik yağ, 689.717,20 TL karşılığında 266.020,00 kg akışkanlık düzenleyici müstahzar, 539.798,00 TL karşılığında 306.760,00 kg bıçkı yağı satışı defterlere kaydedilmiştir.

- Mükellef kurum temsilcisi tarafından 2011 hesap dönemi mevcutlarının usulüne uygun olarak tespit edilmiş olduğu ve söz konusu mallar üzerinde ticari işlemler dışında herhangi bir azalma ve zayıf bulunmadığı beyan edilmiştir.

- 2011 dönemi yağ ve müstahzar alışlarının %53'ü ... Kimya Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'nden, %46'sı da ... Madeni Yağ Petrol Ürünleri Nakliye Pazarlama Sanayi Taahhüt Ticaret Limited Şirketi'nden yapılmıştır.

- ... Kimya Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda, anılan şirketin aromatik yağ üretmesinin fiilen mümkün olmadığı belirtildiğinden aromatik yağ alışlarının aslında ... Madeni Yağ Petrol Ürünleri Nakliye Pazarlama Sanayi Taahhüt Ticaret Limited Şirketi'nden olduğu değerlendirilmiştir.

- 2011 döneminde akışkanlık düzenleyici müstahzar ve bıçkı yağı satış miktarının alış

miktarından az olduğu ve dönem sonu stokta 959.848,86 kg akışkanlık düzenleyici müstahzar ve bıçkı yağı bulunması gerektiği halde dönem sonu stokunun bulunmadığı, satılan aromatik yağ miktarının alınan miktardan fazla olduğu tespit edilmiştir.

- Söz konusu malların satış anında karıştırılmış olabileceği hususu dikkate alındığında dönem sonunda stokta 864.481,46 kg mal bulunması gerektiği, bu farklılığın ... ve... şirketlerini aromatik sanayi yağı üretmiş gibi göstermek amacıyla alınan mal miktarının belgeler üzerinden artırılması ve bu miktarda mal satılmış gibi fatura düzenlenmesi ihtimalinden kaynaklanabileceği değerlendirmesi yapılarak davacı tarafından 2011 hesap dönemine ait yevmiye defterinde hiçbir belgeye dayanmadan kayıt yapmak suretiyle dönem kazancını 2.383.316,00 TL azaltmış olduğu sonucuna varılmıştır.

- Şöyle ki, 2011 döneminde alınan 2.059.869,79 TL tutarında 821.382,36 kg akışkanlık düzenleyici müstahzarın 784.257,50 TL tutarındaki 313.703,00 kg'lık kısmı ile 1.093.696,95 TL tutarındaki 711.246,50 kg bıçkı yağının 531.664,50 TL tutarındaki 354.443,00 kg'lık kısmının satılmış olmasına rağmen satılan malın maliyetine alış tutarının tamamının yansıtıldığı, 27.764.100,70 TL tutarında alınan aromatik sanayi yağına ilişkin ise maliyetin ise kayıtlara 30.144.970,80 TL olarak yansıtıldığı tespit edilmiştir.

- Yapılan hesaplamada fazla satıldığı tespit edilen aromatik sanayi yağının diğer mallara paylaştırılmak suretiyle hesaplama yapıldığı, bu bağlamda, 2011 döneminde satılan ticari malın maliyetinin 29.080.022,70 TL olmasına rağmen yevmiye defterine yapılan kaydın 33.383.529,60 TL olduğu, aradaki farkın hiçbir belgeye dayanmadığı ve dönem kazancının 4.405.124,15 TL azaltılmış olduğu tespit edilmiştir.

- Söz konusu kazancın satılan ticari mallar

içindeki oranının %15 olduğu, dolayısıyla tespit edilen dönem ticari kazancının ticari icaplara uygun olduğu kanaatine varılarak mükellef kurum tarafından 2011 yılında beyan edilen 81.293,80 TL kurum kazancının olması gereken 4.405.124,15 TL kurum kazancından çıkarılması sonucu bulunan 4.323.830,35 TL mükellef adına 2011 yılı için kurumlar vergisi matrahı olarak hesaplanmıştır.

Anılan tespitlerin değerlendirilmesinden, davacı adına re'sen tarhedilen kurumlar vergisinde hukuka aykırılık görülmemiştir. Vergi ziyanının hesap ve muhasebe hilesi nedeniyle meydana geldiği sonucuna varıldığından verginin üç katı tutarında kesilen vergi ziyayı cezasında ve aslı aranmayan geçici vergiler üzerinden bir kat tutarında kesilen vergi ziyayı cezalarında da hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Geçici verginin yıllık vergiye mahsuben peşin alınan bir vergi olması ve Danıştay'ın bu tür olaylarda asgari ceza haddinin uygulanması gerektiği yolunda içtihadına istinaden aslı aranmayan geçici vergi üzerinden kesilen vergi ziyayı cezalarının bir katı aşan kısmında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Yukarıda yer verilen tespitler, davacı şirket tarafından ilgili dönem kurum kazancının gizlenmek suretiyle ortaklara dağıtılmış olduğunun kabulünü gerektirdiğinden, re'sen tarhedilen üç kat vergi ziyayı cezalı gelir stopaj vergisinde de hukuka aykırılık görülmemiştir. Tekerrür hükümleri uygulanarak vergi ziyayı cezalarının yüzde elli oranında arttırılmasına, 2009 yılının Nisan-Haziran dönemine ait gelir (stopaj) vergisi üzerinden kesilen ve 20/04/2010 tarihinde kesinleşen vergi ziyayı cezasının dayanak alındığı anlaşılmış olup dava konusu vergi ziyayı cezalarının 2011 yılına ait kurumlar vergisi ve 2012 yılına ait gelir (stopaj) vergisine ilişkin olarak kesilmiş olduğu dikkate alındığında, olayda, ilk cezanın kesinleştiği tarihi takip

eden yılın başından başlamak üzere beş yıl içinde ceza kesilmesi şartı gerçekleşmiştir. Bu nedenle, dava konusu vergi ziyayı cezalarının tekerrür hükümleri uygulanarak yüzde elli oranında arttırılmasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Mahkeme bu gerekçeyle, aslı aranmayan geçici vergiler üzerinden kesilen vergi ziyayı cezalarının bir katı aşan kısmını kaldırmış; diğer yönlerden davayı reddetmiştir.

Tarafların temyiz istemlerini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 20/06/2019 tarih ve E:2016/10457, K:2019/3036 sayılı kararı:

Vergi Mahkemesi kararının kabule ilişkin hüküm fıkrası usul ve hukuka uygun olup davalı tarafından ileri sürülen temyiz iddiaları kararın anılan hüküm fıkrasının bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir. Vergi Mahkemesi kararının redde ilişkin hüküm fıkrasına gelince; Davacı adına düzenlenen vergi inceleme raporunda olayın gerçek mahiyetini gösterir somut bir tespit bulunulmamış ve tarhiyatların dayanağı açık ve yeterli delillerle ortaya konulmamıştır. Bu nedenle, eksik inceleme ve varsayım dayalı vergi inceleme raporu dikkate alınarak yapılan tarhiyatta ve Vergi Mahkemesi kararının redde ilişkin kısmında hukuka uygunluk görülmemiştir.

Daire bu gerekçeyle kararın kabule ilişkin hüküm fıkrasını onamış; redde ilişkin hüküm fıkrasını bozmuştur.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı ısrar kararı: Davacı hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda, davacı tarafından 2011 döneminde satılan ticari malın maliyetinin 29.080.022,70 TL olmasına rağmen yevmiye defterine yapılan kaydın 33.383.529,60 TL olduğu, aradaki farkın hiçbir belgeye dayanmadığı ve dönem kazancının 4.405.124,15 TL azaltılmış olduğu, söz konusu kazancın satılan ticari mallar

içindeki oranının %15 olduğu dolayısıyla tespit edilen dönem ticari kazancının ticari icaplara uygun olduğu kanaatine varıldığı belirtilmiştir. Ayrıca, 2011 hesap dönemine ait yevmiye defterinin ... tarih ve ... nolu maddesinde hiçbir belgeye dayanmadan 153 nolu “Ticari Mallar Hesabı borçlu 2.383.316,00 TL” ve 320 nolu “Satıcılar Hesabı alacaklı 2.383.316,00 TL” şeklinde kayıt yapıldığı ve sonrasında bu kayıt dikkate alınarak 621 nolu Satılan Ticari Malın Maliyeti Hesabı ile 600 nolu Yurt İçi Satışlar Hesabına yapılan dönem kazancının azaltıldığı tespit edilmiştir.

Bu şekilde tespit edilen matrah farkı üzerinden tarhedilen vergiler ve kesilen cezalarda hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Mahkeme, ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeye ek olarak bu gerekçeyle kararın bozulan kısmı yönünden ısrar etmiştir.

Dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçesi yukarıda açıklanan ısrar kararı, aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulumuzca da uygun bulunmuş olup, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, kararın bozulmasını gerektirecek durumda görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, davacının temyiz isteminin reddine, ... Vergi Mahkemesinin, ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı ısrar kararının onanmasına karar verilmiştir.

- **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 2021/206 E. , 364/2022 K. Sayılı Kararı**

Dava konusu istem: Davacı adına, ortağı olduğu şirkete verdiği borç para karşılığında elde edilen menkul sermaye iradı niteliğindeki faiz gelirin beyan dışı bırakıldığından bahisle düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca tarh edilen 2012 yılına ait gelir vergisi ile verginin bir katı tutarında kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı: 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin birinci fıkrasında, menkul sermaye iradı, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar olarak tanımlanmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrasının (6) numaralı bendinde ise her nevi alacak faizlerinin (adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklar ile cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzel kişilerince borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil) menkul sermaye iradı sayılacağı düzenlenmiştir. 104 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ise borç para vermeyi itiyat haline getirmemiş olanların (ortada devamlılık ve tekerrür veya taaddüt olmaması hasebiyle) arızı olarak veya tesadüfen ve ticari bir faaliyete bağlı olmayarak ikraz ettikleri paralar karşılığında elde ettikleri faizlerin menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesinin icap ettiği düzenlenmiştir. Bir borcun verildiği saptanmakla birlikte karşılığında faiz alınıp alınmadığının ya da ne kadar faiz alındığının bilinemediği hallerde, yüksek meblağlara ulaşan borcun menfaatsiz olarak verilmeyeceğinin kabulü gerekmektedir. Davacı hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda, ... Kağıtçılık Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin ortağı olan davacının şirkete vermiş olduğu borçlar karşılığında elde ettiği faiz nedeniyle gelir vergisi beyannamesi vermeyerek elde etmiş olduğu menkul sermaye iradını beyan dışı bıraktığı tespit edilmiştir. Olayda, davacının ortağı olduğu şirkete borç verdiği sabittir. Davacı tarafından, şirkete vermiş olduğu borçlar nedeniyle faiz geliri elde etmediği ileri sürülmüştür. Ancak günümüzün ekonomik koşullarına göre önemli miktarda bir meblağın (393.287,93 TL) karşılıksız olarak alınıp verilmesi iktisadi, ticari ve teknik icaplara aykırı düşmektedir. Aksinin ispatı bunu iddia

eden davacıya aittir.

Bu durumda davacı tarafından, şirkete vermiş olduğu borçlar nedeniyle faiz geliri elde edilmediğine ilişkin iddianın ispatına yönelik bilgi ve belge dosyaya sunulmadığı görüldüğünden davacının ortağı olduğu şirkete borç verdiği yüksek meblağlı tutarların (2009-2012 yılları) önceki yıllardan devir gelmesi ve hareketsiz kalması hususu dikkate alındığında karine olarak değinilen borç nedeniyle davacının faiz geliri elde ettiği sonucuna ulaşılmıştır. Vergi Mahkemesi bu gerekçeyle davayı reddetmiştir.

Davacının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 16/09/2019 tarih ve E:2016/8925, K:2019/3705 sayılı kararı: Davacı hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda davacının ortağı olduğu şirkete faiz karşılığı olmaksızın borç vermesinin ticari teamüllere ve hayatın olağan akışına aykırı olduğu değerlendirilmiş, şirketin 431 numaralı hesabında yer alan tutarların önceki yıllardan devir gelmesi ve inceleme yılları süresince (2009-2012 yılları) hareketsiz kalmasının dikkat çekici olduğu belirtilmiştir. İnceleme raporunun devamında verilen borç miktarı üzerinden T.C. Merkez Bankasının avans faiz oranı dikkate alınarak adatlandırma yapılmak suretiyle faiz hesaplanmıştır. 193 sayılı Kanun'un 75. maddesinde menkul sermaye iradının vergilendirilmesinde tahsil esası benimsenmiştir.

Davacı hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda, davacının, ortağı olduğu şirkete vermiş olduğu borç karşılığında faiz geliri elde ettiği yönünde şirketin defter ve belgeleri ve banka hesaplarının incelenmesi sonucunda herhangi bir anlaşma ya da davacı veya şirket yetkililerinin ikrarı gibi bir tespit bulunmamaktadır. Davacının, ortağı olduğu şirkete borç para vermek suretiyle sağlayacağı katkı sayesinde şirketin ticari hayatının devamlılığında ve kârlılığının

artmasında menfaati bulunmaktadır. Bu açıdan ortağın şirkete örtülü sermaye desteği şeklinde verdiği borç karşılığında elde edeceği menfaatin münhasıran bir faiz geliri şeklinde ortaya çıkmasının zorunlu olmadığı, ortakların şirkete borç vermesini engelleyen veya verilen borç karşılığı faiz geliri elde etmesini zorunlu kılan bir yasa hükmünün de bulunmadığı hususları dikkate alındığında, şirket ortağı tarafından verilen borç para karşılığında faiz geliri elde edilmemesinde ticari hayatın olağan akışına aykırı bir yön bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu hükmüne istinaden davacının ortağı olduğu şirkete borç para verdiğinin ve karşılığında faiz geliri elde ettiğinin ispatı davalı idareye düşmektedir. Ancak davalı idarece bu yönde yapılmış bir tespit bulunmamaktadır. Bu nedenle sırf verilen borç para karşılığında faiz geliri elde edildiğinden bahisle davacı adına yapılan tarhiyatın eksik inceleme ve varsayıma dayalı olduğu sonucuna varılmıştır. **Bu itibarla, davacı adına tarh edilen gelir vergisi ve verginin bir katı tutarında kesilen vergi ziyai cezasına karşı açılan davayı reddeden Mahkeme kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır. Daire, bu gerekçeyle kararı bozmuş, davalının karar düzeltme istemini reddetmiştir.**

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararı: Mahkeme, ilk kararında yer alan aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ısrar etmiştir.

İNCELEME VE GEREKÇE: Davacı hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda şu hususlar tespit edilmiştir.

i. Potansiyel vergi mükellefi olan davacı,

ortağı olduğu şirkete belli bir meblağ borç para vermiştir.

ii. Şirket temin ettiği bu borcu 331 ve 431 Ortaklara Borçlar Hesabına kaydederek muhasebeleştirmiştir. Bu hesaplarda yer alan tutarlar önceki yıllardan devir gelmiş ve 2009 ile 2012 yılları arasında hareketsiz kalmıştır.

iii. Davacı tarafından şirkete verilen para borcu karşılığında herhangi bir faiz geliri elde edilmediği beyan edilmiştir.

iv. Ancak davacının faiz karşılığı olmaksızın borç vermesinin “ev kirasız para faizsiz” kuralına, ticari teamüllere ve hayatın olağan akışına aykırı olduğu ve aksinin ispatı davacıya ait olduğu değerlendirilmiştir.

v. Bu tespitlerden hareketle davacı tarafından bu borç karşılığında menkul sermaye iradı niteliğinde faiz geliri elde edildiği sonucuna varılmış ve gelir vergisi matrahına adaptlandırma yöntemiyle ulaşılmıştır.

Saptanan matrah üzerinden vergi tarh edilmiş ve vergi ziyai cezası kesilmiş, değinilen vergi ve cezayı içeren ihbarname davacıya tebliğ edilmiş ve işbu dava açılmıştır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME: Uyuşmazlığın çözümü, ortak tarafından şirkete verilen borç paranın mutlak suretle karşılıklı (faiz) olmasının gerekip gerekmediğinin belirlenmesine bağlıdır.

Kazançları kurumlar vergisine tabi olan sermaye şirketleri finansman ihtiyaçlarını karşılamak için faiz ödeyerek kredi kullanmak yerine ortaklardan borçlanma yoluna gidebilmektedir.

Şahsi servetlerinden kaynak aktaran ortaklar, şirketin ihtiyacı olan kaynağı finanse ederek şirketin mali yapısının güçlenmesine, şirketin ticari hayatının devamlılığına ve kârlılığının artmasına, kullanılacak krediler nedeniyle yükleneyeceği faiz maliyetinden kurtulmasına imkan sağlamaktadır. Bu suretle şirketin kârlılık

oranlarında yaşanabilecek artış ve şirketin mali yapısının güçlenmesi, kâr dağıtım politikasıyla temettü geliri elde edebilecek ortakların menfaatine bir durum oluşturmaktadır. Danıştay’ın yerleşik içtihatları ile yakın akrabalık bağı veya iş ilişkisi bulunmayan kişiler arasında önemli miktarlardaki paraların günün ekonomik koşullarında karşılıksız olarak alınıp verilemeyeceği kabul edilmiştir. Buna göre aralarında iş ilişkisi bulunan kişiler arasında herhangi bir karşılık olmaksızın ödünç para verilebileceği açıktır. İnceleme raporunda, potansiyel vergi mükellefi olan davacının, ortağı olduğu şirkete verdiği borç paradan elde ettiği faiz gelirinin ticari faaliyet kapsamında bir kazanç olarak değerlendirilemeyeceği belirtilmiş, elde edildiği öne sürülen faiz gelirinin menkul sermaye iradi olarak vergilendirilmesi gerektiği tespit edilmiştir. Şirket sözleşmesi ve yasal düzenlemelerle şirket ile ortak arasında öngörülen hak ve yükümlülüklerin mahiyeti dolayısıyla iş ilişkisinin varlığı dikkate alındığında ortakların şirkete verdiği borç paranın faizsiz olabileceği sonucuna varılmıştır. Olayda, 213 sayılı Kanun’un 3. maddesinin (B) işaretli fıkrası uyarınca normal ve mutad olan durum davacının ortaklık ilişkisi içinde bulunduğu şirkete faizsiz olarak borç vermesidir. Vergi idaresinin, şirkete verilen borç karşılığında faiz alındığını somut olarak ortaya koyması halinde, söz konusu gelirin vergiye tabi olacağı açıktır. Davacı tarafından anılan meblağın şirkete karşılıksız olarak verilmediği yolunda davalı idarece yapılan herhangi bir tespit de bulunmadığından, söz konusu paranın faiz karşılığında verildiğinden söz edilmesi hukuken olanaklı değildir. Yukarıda yer verilen hukuki değerlendirmeler ışığında 193 sayılı Kanun’un 75. maddesinin ikinci fıkrasının (6) numaralı bendi uyarınca davacının şirketten olan alacağından elde ettiği faiz gelirini beyan dışı bıraktığından hareketle davacı adına tarh edilen gelir vergisi ile kesilen vergi ziyai cezasında hukuki isabet görülmediğinden davanın reddi yolundaki ısrar kararının bozulması gerekmiştir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulüne, ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının bozulmasına karar verilmiştir.

- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 2020/1199 E. , 2022/239 K. Sayılı Kararı

Dava konusu istem: Davacı adına, aracılık ve konaklama hizmetlerine ilişkin olarak düzenlemesi gereken faturaların süresinden sonra geriye dönük olarak düzenlediğinin şirket çalışanı nezdinde tutulan 2014/08/22 ve 2014/09/03 tarihli tutanaklar ile tespit edildiğinden bahisle 2014 yılına ilişkin on beş adet faturanın her biri için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 231. maddesinin (5) numaralı bendinde, faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı kurala bağlanmıştır. Uyuşmazlık konusu olayda, davacı şirketin muhasebe yetkilisi olduğu belirtilen ...nezdinde düzenlenen ... tarih ve ... sayılı tutanak ile davacının aracılık ve konaklama hizmeti verdiği muhtelif firmalar için düzenlemesi gereken faturaların bir kısmını düzenlemediği hususu tespit edilmiştir. Aynı kişi nezdinde düzenlenen ... tarih ve ... ile ...sayılı tutanaklarla ise davacının daha önce düzenlemediği tespit edilen faturaları, fatura düzenleme süresinden sonra geriye dönük olarak düzenlediği tespit edilmiştir. Yukarıda anılan tutanaklarda söz konusu faturaların hangi tarihte geriye dönük olarak düzenlendiğine ilişkin herhangi bir tespite yer verilmemiştir. Öte

yandan söz konusu tutanaklar davacı şirketin kanuni temsilcisi tarafından imzalanmamıştır. Bu durumda anılan tutanaklara itibar edilmesine hukuken olanak bulunmamaktadır. Kaldı ki, Vergi Usul Kanunu'nun 231. maddesinin (5) numaralı bendinde, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı belirtilmiş ancak belirtilen süre içinde düzenlenmeyen faturalar yönünden herhangi bir cezai yaptırım öngörülmemiştir. Aynı Kanun'un 353. maddesinde de 231. maddenin (5) numaralı bendi uyarınca düzenlenmemiş kabul edilen belgeler için özel usulsüzlük cezası kesileceğine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durumda, 213 sayılı Kanun'un (5) numaralı bendinde belirtilen süreden sonra geriye dönük olarak fatura düzenlendiğinden bahisle aynı Kanun'un 353. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca kesilen dava konusu özel usulsüzlük cezalarında hukuka uygunluk görülmemiştir. Mahkeme bu gerekçeyle davanın kabulüne karar vermiştir.

Davalının temyiz istemini inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesinin 24/04/2019 tarih ve E:2016/7839, K:2019/2792 sayılı kararı: Olayda, özel usulsüzlük cezası kesilmesine dayanak gösterilen her iki tutanakta da muhasebe yetkilisi olarak imzası bulunan kişi, davacı şirketin yetkili adamı olup nezdinde tutulan tutanaklara itibar edilmeyeceği yolundaki yargıda hukuka uygunluk bulunmamaktadır. 213 sayılı Kanun'da gösterilen azami düzenleme süresine uyulmasının düzenlenen belgenin fatura olarak kabulü için zorunlu olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Başka bir anlatımla değinilen süre geçtikten sonra düzenlenen faturanın geçerli bir fatura olduğunun kabulü mümkün değildir. Kanun'da öngörülen sürede düzenlenmeyen faturanın, geçerli olmayacağı ve düzenleyen bakımından fatura vermeme, alan bakımından da

fatura almama eylemi teşkil edeceğine ise kuşku yoktur. Bu sebeple, davacı tarafından faturaların hizmetin ifa edildiği tarihten itibaren yedi günlük süre içinde düzenlenip düzenlenmediği hususu araştırılarak yeniden karar verilmek üzere temyiz istemine konu kararın bozulması gerekmiştir. Daire bu gerekçeyle kararı bozmuştur.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararı: Mahkeme, aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ilk kararında ısrar etmiştir.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME: Dava konusu cezalarının kesilmesine dayanak gösterilen her iki tutanakta da muhasebe yetkilisi olarak imzası bulunan kişi davacı şirketin yetkili adamı sayılacağından Mahkemenin şirketin kanuni temsilcisi tarafından imzalanmayan tutanaklara itibar edilmeyeceği yönündeki gerekçesinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır. Ancak Mahkemenin, dava konusu özel usulsüzlük cezalarında hukuka uygunluk bulunmadığı yönündeki gerekçeyle verdiği ısrar kararına yönelik olarak temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, kararın bozulmasını gerektirecek durumda görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle;

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararına davalı tarafından yöneltilen temyiz isteminin reddine karar verilmiştir.

- Danıştay 4. Daire Başkanlığı'nın 2019/1893 E. , 2022/4936 K. Sayılı Kararı

Dava konusu istem: Davacı adına, sahte fatura kullandığı ileri sürülerek takdir komisyonu kararına istinaden re'sen tarh edilen 2011/8,9,10,11,12 dönemleri vergi ziyayı cezalı katma değer vergilerinin kaldırılması istenilmiştir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: ... Vergi Mahkemesince verilen ... tarih ve E:..., K:..

sayılı kararda; incelemenin vergi denetmenince yapılmış olması karşısında, takdire sevk ile zamanaşımının durduğunun kabulüne olanak bulunmadığından, 2011 yılına ait tarhiyata ilişkin ihbarnamenin zamanaşımı süresi dolduktan sonra 17/11/2017 tarihinde tebliğ edilmesi nedeniyle uyuşmazlık konusu vergi tarh zamanaşımına uğradığından, davacı adına yapılan dava konusu cezalı tarhiyatlarda hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: Bölge İdare Mahkemesince; 2011 yılına ilişkin dava konusu vergi matrahının takdiri amacıyla, indirim ret yetkisi bulunmayan takdir komisyonuna sevkinin, zamanaşımını durdurması hukuken mümkün bulunmadığından, 2017 yılında davacıya tebliğ edilen 2011 yılına ilişkin vergi ve cezanın, 2016/12/31 tarihi itibarıyla zamanaşımına uğradığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen nedenlerle istinaf isteminin gerekçeli reddine karar verilmiştir.

İNCELEME VE GEREKÇE: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "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 olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması şeklinde tanımlanmış ve maddenin 6. bendinde; tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunmasının re'sen tarh nedeni olduğu hükmüne yer verilmiştir. Kanunun "Takdir Kararı" başlıklı 31. maddesinde, takdir komisyonunca belli edilen matrah veya matrah kısmının takdir kararına bağlanılacağı belirtilmiş, "Komisyonların Görevleri" başlıklı

74. maddesinin (a) fıkrasının 1. bendinde, yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak; 2. bendinde ise vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmek komisyonun görevleri olarak belirlenmiştir, 75. maddesinde ise; 72. maddenin birinci fıkrasına göre kurulan takdir komisyonunun, 74. maddedeki görevleri dolayısıyla bu kanunda yazılı inceleme yetkisine haiz oldukları hükme bağlanmıştır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinde de, katma değer vergisi indirim mekanizması düzenlenmiş, 29. maddenin (a) bendinde; mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri belirtilmiş, aynı Kanunun 34. maddesinin 1. bendinde, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Görüldüğü üzere, 3065 sayılı Kanunun 29. maddesine göre mükellefler kendilerine yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle düzenlenen fatura ve benzeri vesikalardaki katma değer vergisini indirim konusu yapabilirler. Ancak, 213 sayılı Kanunun 3. maddesinin (B) bendinde ifade edildiği üzere vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Bu kuralın gereği olarak mükelleflerin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yukarıda sözü edilen 29. maddesi hükmünden yararlanabilmelerinin ön şartı, fatura ve benzeri vesikaların gerçeği yansıtması, indirim konusu yapılacak verginin fatura veya benzeri belgeler ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi

ve söz konusu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmiş olmasıdır.

Mükelleflerin yapmış oldukları katma değer vergisi indirimlerinin hukuka uygun olup olmadığını incelemek amacıyla defter ve belgelerin incelemeye ibrazının vergi dairesi tarafından istenilmesine rağmen ibraz edilmemesi durumunda ya da bir kısım gider belgelerinin sahte olduğunun iddia edilmesi karşısında ise, vergi dairesince, 3065 sayılı Kanunun 29. ve 34. maddelerinde düzenlenen indirim şartlarının yerine getirilmediği araştırılarak, indirim konusu vergilerin reddi ve re'sen vergi tarhiyatı yapılabileceği açıktır.

Yukarıda belirtilen yasa kurallarına göre matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk yapıldığı sırada re'sen takdir nedeninin var olması yeterli olup takdir komisyonu, takdir edilmesi talep edilen bütün vergi türleri için matrah takdirine yetkilidir. Vergi türleri bakımından matrahın nasıl belirleneceği, kendi özel kanunlarında düzenlenen "istisna", "muafiyet", "kanunen kabul edilmeyen gider", "oran", "indirim mekanizması" gibi çeşitli vergisel kurumlar ile belirlenmiştir. Takdir komisyonları, matrahı belirlenecek verginin özel kanununda sayılan bu düzenlemeleri esas alarak matrah takdir edecek olup 74. maddede de belirtildiği üzere takdir komisyonlarının takdir sebebi bulunup bulunmadığını inceleme yetkisi bulunmamaktadır. Bu şartların yerine getirilmesi durumunda ise takdir komisyonları her türlü inceleme yetkisini haiz olup, kendileri inceleme yapabilecekleri gibi inceleme yetkisini haiz diğer şahıs ya da kurumlar tarafından yapılmış incelemeleri dikkate alarak matrah takdir etmelerinde de yasal bir engel bulunmamaktadır.

Dosyanın incelenmesinden; davacının 14/11/2016 ve 15/11/2016 tarihli sevk fişleri ile takdire sevk edildiği, bağlı olduğu Mecidiyeköy Vergi Dairesine gönderilen ... tarih ve ... ile ...

tarikh ve ... sayılı Vergi Müfettişii Yardımcısı yazılarında, Silivri Vergi Dairesi mükellefi ... İnş. Malz. Elekt. San. ve Tic. Ltd. Şti. ile Avcılar Vergi Dairesi mükellefi ... Plastik Kimya Makina Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. hakkında sahte belge düzenleme nedeniyle Vergi Tekniğı Raporları düzenlendiğı ve adı geçen mükelleflerden 2011 yılına ilişkin Ba formu ile alış beyan ettiğı tespit edilen davacının ilgili dönem matrahlarının takdir edilmesi gerektiğinin belirtildiğı, bunun üzerine 213 sayılı Kanunun 30/3 ve 30/6 maddeleri uyarınca 31/03/2017 tarihli takdir komisyonu kararları ile davacının Ba formu dayanak alınarak adı geçen mükelleflerden alınan faturalarda yer alan katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle belirlenen matrah üzerinden yapılan cezalı tarhiyatlara ilişkin ihbarnamelerin tebliğı üzerine de işbu davanın açıldığı anlaşılmaktadır. Uyuşmazlık konusu olayda gerek davalı idarece gerek takdir komisyonunca davacının defter ve belgeleri incelenmediğı, takdir komisyonunca matrah takdiri yapılırken davacı şirketin 2011 yılına ait Ba formuyla fatura aldığı beyan ettiğı ... İnş. Malz. Elekt. San. ve Tic. Ltd. Şti. ile ... Plastik Kimya Makina Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.'nin düzenlediğı faturaları defterlerine kaydedip kaydetmediğı, faturalar içeriğı katma değer vergilerinin indirim konusu yapıp yapılmadığı, indirim konusu yapıldıysa hangi ayda indirim konusu yapıldığı hususlarında herhangi bir araştırma yapılmadığı; davacının katma değer vergisi beyan tablosu dikkate alınmaksızın sahte olduğu iddia edilen fatura tutarları katma değer vergisi matrahına eklenmek suretiyle matrah takdir edildiğı görülmektedir.

Bu itibarla, davacının, defter ve belgeleri üzerinde inceleme ve araştırma yapılmaksızın ve katma değer vergisi beyan tablosu dikkate alınmaksızın sadece davacı tarafından verilen Ba formundan hareketle yapılan cezalı tarhiyatın eksik incelemeye dayandığı sonucuna varılmıştır.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri ve değerlendirmeler uyarınca, takdir komisyonunun katma değer vergisi indirim yetkisi bulunmadığı yönündeki gerekçesiyle istinaf başvurusunu reddeden temyize konu Vergi Dava Dairesi kararında belirtilen gerekçe doğrultusunda sonucu itibarıyla hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

- Danıştay 4. Daire Başkanlığı'nın 2019/3879 E. , 2022/4823 K. Sayılı Kararı

Dava konusu istem: Şirket ortağı sıfatıyla davacı adına düzenlenen ... sayılı ödeme emrinin iptali istenilmiştir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: ... Vergi Mahkemesince verilen ... tarih ve E:... , K:... sayılı kararda; davacının ... Ürün Temizlik San. ve Tic. Ltd. Şti' ye 13/04/2009 tarihinde ortak olduğu, 15/03/2012 tarihinde ise şirketteki hisselerini devrettiğı, her ne kadar dava konusu ödeme emri gecikme faizi ve vergi ziyayı cezalı 2012 yılına ilişkin kurumlar vergisinin tahsili için düzenlenmişse de davacının şirketten ayrıldığı tarihten sonraki 2012/Ağustos ila Aralık dönemleri içerisinde yasal defterlere kaydı yapılmayan faturalar nedeniyle kurumlar vergisi tarhiyatı yapıldığı, yine davacının şirket ortaklığından ayrıldığı tarihten sonraki 2012/Mart ila Aralık dönemleri itibarıyla KDV indirimlerinin reddedildiğı ve KDV tarhiyatı yapıldığı, ayrıca defter ve belge ibraz edilmemesinin davacının ortak olmadığı 2016 yılına rastladığı göz önünde bulundurularak davacı adına düzenlenen ödeme emrinde yer alan vergi alacaklarının davacıdan tahsilinde yasal isabet bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: Bölge İdare Mahkemesince; dava konusu ödeme emrinin dayanağı asıl borçlu şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinin tebliğı için

28/06/2017 tarihinde şirketin "... Mahallesi ... Caddesi K.No:... ../" adresine gidildiğinin belirtildiği ve muhatabın adreste tanınmadığının sadece dağıtıcı imzasıyla tespit edilmesi suretiyle tebligatın iade edildiği, daha sonra söz konusu ödeme emirlerinin, şirketin kanuni temsilcisinin MERNİS adresine iki kez gidilmesi suretiyle 213 sayılı Kanununun 01/01/2018 tarihinde yürürlüğe giren 102. maddesi uyarınca tebligat pusulasının kapıya yapıştırılması yoluyla 06/04/2018 tarihinde tebliğ edildiği, şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinin tebliği için öncelikte şirketin bilinen adresine gidilmesi ve şirketin adreste bulunmadığının usulüne uygun bir şekilde tespit edilmesi sonrasında şirketin kanuni temsilcisinin adresine gidilmesi gerekirken, şirketin bilinen adreste tanınmadığı hususunun 213 sayılı Kanunda öngörülen usule uygun şekilde tutanak düzenlenerek tespit edilmediği anlaşıldığından, asıl borçlu şirket adına düzenlenen ödeme emrinin bilinen adreste tebliğ edilemediği ortaya konulmadan kanuni temsilcinin ikametgah adresinde yapılan tebligatın hukuken sonuç doğurmayacağı sonucuna varılmıştır. İstinaf isteminin belirtilen gerekçeyle reddine karar verilmiştir.

İNCELEME VE GEREKÇE: 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35 inci maddesinde; limited şirket ortaklarının, şirketten tahsil olanağı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu oldukları ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulacağı düzenlenmiştir. Aynı maddenin 5766 sayılı Kanununun 3 üncü maddesiyle eklenen ve 06/06/2008 tarihinde yürürlüğe giren ikinci fıkrasında, ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulacağı, üçüncü fıkrasında, amme alacağının doğduğu ve

ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu olacağı öngörülmüştür.

Dava dosyasının incelenmesinden, davacının ... Ürün Temizlik San. ve Tic. Ltd. Şti'ye 13/04/2009 tarihinde ortak olduğu, 15/03/2012 tarihinde ise şirketteki hisselerini devrettiği, 2012 yılına ilişkin muhtelif amme alacaklarının asıl borçlu ... Ürün Temizlik San. ve Tic. Ltd. Şti'nden tahsil olunamayacağının anlaşılması üzerine davacı adına uyuşmazlık konusu ödeme emrinin tanzim ve tebliğ olduğu anlaşılmıştır. Ödeme emri içeriği alacakların, asıl borçlu ... Ürün Temizlik San. ve Tic. Ltd. Şti hakkında düzenlenen ... tarih ... ve ... tarih ... sayılı vergi inceleme raporlarına dayandığı, ... sayılı vergi inceleme raporunda kurumlar vergisi yönünden inceleme yapıldığı, söz konusu rapor uyarınca, 2012 yılı Ağustos, Eylül, Ekim, Kasım ve Aralık dönemlerine ilişkin faturaların kanuni defterlere kaydedilmemiş olması sebebi ile kurumlar vergisi tarh edildiği ve üç kat vergi ziyayı cezası kesildiği, ayrıca defter ve belgelerin ibraz edilmemesi sebebi ile özel usulsüzlük cezası kesildiği, 2016/7 sayılı vergi inceleme raporunda katma değer vergisi incelemesi yapıldığı, bahse konu rapor uyarınca 2012/3 ila 2012/12 dönemlerine ilişkin KDV indirimlerinin reddedilmesi gerektiğinden bahisle üç kat vergi ziyayı cezalı katma değer vergisi tarh edildiği, davacının 15/03/2012 tarihinde şirketten ayrıldığı, bu tarihten sonraki 2012/Ağustos ila Aralık dönemleri içerisinde yasal defterlere kaydı yapılmayan faturalar nedeniyle kurumlar vergisi ve KDV tarhiyatı yapıldığı, ayrıca defter ve belge ibraz edilmemesi nedeniyle düzenlenen özel usulsüzlük cezasının da davacının ortak olmadığı 2016 yılına rastladığı, dava konusu ödeme emrinde yer alan vergi alacaklarının davacının 15/03/2012 tarihinden itibaren

ortaklık sıfatı olmaması sebebiyle davacıdan tahsilinin mümkün olmadığı sonucuna varılmıştır. Bu itibarla; temyize konu Bölge İdare Mahkemesi kararında sonucu itibariyle hukuka aykırılık görülmediğinden, temyiz konusu kararın yukarıdaki gerekçeyle onanması gerekmektedir.

- Danıştay 4. Daire Başkanlığı'nın 2019/3299 E. , 2022/5068 K. Sayılı Kararı

Dava konusu istem: Davacının ortağı olduğu ... Gıda Pet. Mad. Tur. İnş. San. ve Tic. Limited Şirketi'nden tahsil edilemeyen amme alacaklarının tahsili amacıyla davacı adına düzenlenen ... tarih ve ..., ..., ... ve ... sayılı ödeme emirlerinin iptali istenilmiştir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: ... Vergi Mahkemesince verilen ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararda; asıl borçlu şirket yönünden haciz varakalarının bir kısmının davacı adına düzenlenen ödeme emrinden sonra düzenlendiği, asıl borçlu şirket adına malvarlığı araştırmalarının da dava konusu ödeme emirleri düzenlendikten sonra yapıldığı, bu haliyle şirkete ait vergi borcunun şirket malvarlığından karşılanıp karşılanmadığı ya da ne kadarının karşılandığı ortaya konulmadan davacı adına ödeme emri düzenlenmesinde hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: Bölge İdare Mahkemesince; Mahkeme kararının ... tarih, ... sayılı ödeme emrinin 1. ve 2. satırında yer alan 06-04/2017 dönem damga vergileri, 7. satırında yer alan 6/2017 dönem damga vergisi, 10. satırda yer alan 7/2017 dönem damga vergisi, 5. satırında yer alan 2016 yılı kurumlar vergisi ile 14. satırda yer alan katma değer vergisinin iptaline ilişkin hüküm fıkrasının dayandığı hukuki ve kanuni nedenler yerinde görüldüğünden bu kısım yönünden istinaf isteminin reddine; ...

tarih ve ... ,..., ... nolu ödeme emirleri ile ... nolu ödeme emrinin yukarıda yer verilen satırları dışında kalan kısmının iptaline ilişkin hüküm fıkrasına gelince; asıl borçlu şirket yönünden haciz varakalarının bir kısmının davacı adına düzenlenen ödeme emrinden önce düzenlendiği, ancak asıl borçlu şirket hakkında bankalar nezdinde malvarlığı araştırmaları yapıldığı hususu davalı idarece ortaya konulmadığından, şirket hakkındaki malvarlığı araştırması usulünce yapılıp tamamlanmadan, amme alacağının asıl borçlu şirketten tahsil imkanı kalmadığının kabulü mümkün olmadığından, davacı adına şirket ortağı sıfatıyla düzenlenen dava konusu ödeme emirlerinde hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle istinaf isteminin kısmen reddine, kısmen gerekçeli reddine karar verilmiştir.

İNCELEME VE GEREKÇE: 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 İtiraz" başlıklı 58. maddesinde, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahsın, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hususlarında 7 gün içinde dava açabileceği düzenlenmiştir.

Aynı Kanun'un "Limited Şirketlerin Amme Borçları" başlıklı 35. maddesinde; limited şirket ortaklarının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olacağı ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulacakları bildirilmiş, ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahısların devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre

müteselsilen sorumlu tutulacağı, amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahısların, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Yukarıda anılan düzenlemelerde, tüzel kişiliğe sahip şirketlerin ödenmeyen veya tahsili olanaksız kalan amme alacağının, tüzel kişiliği temsil edenlerin ve ortakların malvarlığından alınacağı, ödeme emrinin ancak usulüne uygun olarak tarh, tahakkuk ve tebliğ aşamasından geçtiği halde vadesinde ödenmemesi suretiyle tahsili kabil hale gelen amme alacaklarının tahsili amacıyla düzenlenebileceği açıklanmıştır.

Dosyanın incelenmesinden, davacının ortağı olduğu ... Gıda Pet. Mad. Yağ. Tur. ve İnş. San. Tic. Ltd. Şti. adına kesinleştiği ileri sürülen amme alacağının tahsil ve takibi amacıyla asıl borçlu şirket adına ödeme emri düzenlenerek tebliğ edildiği, yapılan tebligata rağmen herhangi bir ödemede bulunulmaması ve yapılan malvarlığı araştırmasında da amme alacağının şirketten tahsiline imkan bulunmadığı ileri sürülerek, amme alacağının tahsili amacıyla davacı adına ortak sıfatıyla ... tarih ve ..., ..., ...ve ... sayılı dava konusu ödeme emirlerinin düzenlendiği anlaşılmıştır.

Dava konusu ... , ... sayılı ödeme emri ile ... sayılı ödeme emri içeriği ..., ..., ... plaka numaralı amme alacakları dışında kalan amme alacakları yönünden; ... sayılı ödeme emri muhteviyatı amme alacağının şirketten tahsili amacıyla düzenlenen ... sayılı ödeme emrinin asıl borçlu şirkete tebliğ edildiğine ilişkin tebliğ alındısının davalı idarece dosyaya sunulmadığı, yine dava konusu ... sayılı ödeme emrinin ..., ..., ... plaka numaralı amme alacakları dışında kalan amme alacaklarının ve dava konusu ... sayılı ödeme emri muhteviyatı amme alacaklarının şirketten tahsiline yönelik olarak düzenlenen ödeme emirleri ve tebliğ

alındılarının dosyaya ibraz edilmediği görülmüş olup asıl borçlu şirket adına düzenlenen ödeme emrinin usulüne uygun olarak tebliğ edilip kesinleştirildiği hususu somut olarak ortaya konulmadığından davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinin bu kısımlarında hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Dava konusu ... sayılı ödeme emri ile ... sayılı ödeme emri içeriği ..., ..., ... plaka numaralı amme alacakları yönünden; ... sayılı ödeme emrinin ... plaka sayılı amme alacağının asıl borçlu şirket tarafından verilen 2016/4 dönemine ilişkin katma değer vergisi beyannamesi nedeniyle tahakkuk eden damga vergisine, ... ve ... plaka sayılı amme alacağı ile dava konusu ... sayılı ödeme emri muhteviyatı amme alacağının ise, şirket adına kesilen özel usulsüzlük cezalarına ilişkin olduğu, anılan amme alacaklarının tahsili amacıyla asıl borçlu şirket adına düzenlenen ..., ... ve ... sayılı ödeme emirlerinin sırasıyla, 20/01/2017, 18/05/2016 ve 18/11/2014 tarihlerinde şirket adresinde çalışanına tebliğ edildiği, usulüne uygun yapılan tebligata rağmen herhangi bir ödemede bulunulmadığı ve ödeme emirlerine karşı dava açılmadığı, kesinleşen amme alacağının tahsili amacıyla şirket hakkında haciz kararı alınarak ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı haciz varakalarının düzenlendiği, yapılan malvarlığı araştırması neticesinde amme alacağının şirketten tahsil edilemeyeceğinin anlaşıldığı görülmüş olup, asıl borçlu şirketten tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağının, ilgili dönemde ortak olan davacıdan tahsili amacıyla düzenlenen dava konusu ödeme emirlerinin bu kısmında hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.