

VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz.

Sayı: 7 - Ocak 2024



- ❖ Sermaye Tamamlama Fonunun Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi
Erdoğan SAĞLAM
- ❖ İndirimli Oranda Ciro Prim Sorunu
Ömer ŞENER
- ❖ İndirimli Kurumlar Vergisinde Yatırımların Yeniden Değerlemesi ve Yatırım Teşvik Belgelerinin Revizyonu
Hüseyin PEKMEZCİLER • Behiç BARIŞIK
- ❖ Dijital Çağın Vergilendirme Sorunlarına Yanıt Olarak İki Sütunlu Çözüm
Çağla BOZKURT • Derya AKBABA
- ❖ İhrakiye Teslimlerinin Vergisel Boyutu
Emre SAVCI

www.vergipusulasi.com.tr



VERGİ PUSULASI



6.YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın

VERGİ PUSULASI

SAYI 7
TARİH OCAK / 2024

Sahibi Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ
Genel Yayın Yönetmeni Ömer ŞENER
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü Ufuk KAYNAR
Dış İlişkiler Koordinatörü İbrahim Eren ARSLAN
ve Reklam Sorumlusu
Yayın Kurulu Şenay OTO
Funda ŞAHİN
Ayfer KAYACAN
Naciye TAŞKESEN
Ömer YÜREK
Fırat DEMİR
Hüseyin PEKMEZCİLER
Sinan UYGUR
Adem YALÇIN
Rıdvan ÖNDER
Nasuh ERDÖNMEZ
İstanbul Temsilcisi Ahmet KESKİNSOY
Ankara Temsilcisi Behiç BARIŞIK
İzmir Temsilcisi Kazım ATİK
Makale Göndermek İçin yayin@mded.org
Dizgi ve Görsel Tasarım Oğuz BEYOĞLU
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 1.750 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

YAZI DANIŞMA KURULU

ADI SOYADI	ÜNVANI	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 ULAŞ	Öğretim Üyesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Dr. Eyyüp İNCE	Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Erdal KOYUNCU	Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Gülşen ÖZKAN	Vergi Başmüfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Fisun TÜRKMEN	Vergi Başmüfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Nazmi KARYAĞDI	E. Baş Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Erhan COŞGUN	E. Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	Özel Sektör
Hakkı SAYAN	E. Vergi Baş 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 EŞİT	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Çiğdem GÜNEŞ AŞIK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Ufuk KAYNAR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Fırat DEMİR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş 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
Kürşat ÖZTÜRK	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
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 IŞIKOĞLU	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	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim FATİHOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŞI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŞ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATAKUL	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş Başkanlığı
Halit İslam EKMEK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İzmir Sektörel-1
Pelin COŞKUN	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
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

YARGI KARARLARI

İbrahim Anıl SÜTÇÜ

Vergi Müfettişi

Anayasa Mahkemesi'nin 2023/81 E., 2023/184 K. Sayılı Kararı

İTİRAZLARIN KONUSU

6/1/1982 tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 18/6/2014 tarihli ve 6545 sayılı Kanun'un 19. maddesiyle değiştirilen 45. maddesinin (1) numaralı fıkrasının ikinci cümlesi ile 8/6/2000 tarihli ve 4577 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile değiştirilen ek 1. maddesinin Anayasa'nın 2., 10., 13., 36., 37. ve 40. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptallerine karar verilmesi talebidir.

OLAYLAR

Mahkeme kararı uyarınca tahakkuk eden karar ilam harcının vadesinde ödenmemesi üzerine düzenlenen ödeme emrinin iptaline ilişkin dava ile Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından verilen idari para cezasına ilişkin açılan davada itiraz konusu kuralların Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkemeler, iptalleri için başvurmuştur.

İPTALİ İSTENEN KANUN HÜKÜMLERİ

Kanun'un itiraz konusu kuralların yer aldığı;

A. 45. maddesinin (1) numaralı fıkrası şöyledir:

“İstinaf:

Madde 45 – (Değişik: 18/6/2014-6545/19 md.)

1. İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda farklı bir kanun yolu öngörülmüş olsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir. Ancak, konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz.”

B. Ek 1. maddesi şöyledir:

“*Ek Madde 1 – (Ek: 5/4/1990-3622/26 md.; Değişik : 8/6/2000-4577/9 md.)*

Bu Kanunda öngörülen parasal sınırlar; her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların, o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanır. Bu şekilde belirlenen sınırların bin Türk lirasını aşmayan kısımları dikkate alınmaz.”

ESASIN İNCELENMESİ

Anlam ve Kapsam

2577 sayılı Kanun’un 45. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci cümlesinde parasal tutar itibarıyla beş bin Türk lirasını geçmeyen davalar ile anılan Kanun’un 20/A ve 20/B maddelerinde belirtilen davalar dışındaki davalarda ilk derece mahkemesince verilen kararların istinaf incelemesine tabi olacağı belirtilmiştir. Fıkranın itiraz konusu ikinci cümlesinde ise beş bin Türk lirasını geçmeyen vergi davalarına, tam yargı davalarına ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararların kesin olduğu ve bu kararlara karşı istinaf yoluna başvurulamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Kanun’un itiraz konusu ek 1. maddesinde de Kanun’da öngörülen parasal sınırların, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan parasal sınırların o yıl için 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 298. maddesi hükmü uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanacağı belirtilmiştir. Bu itibarla istinaf kanun yoluna başvuru için davanın konusunun 2023 yılı için yirmi bin Türk lirasından aşağı olmaması gerekir.

İtirazların Gerekçeleri

Başvuru kararlarında özetle; davanın açıldığı ve uyuşmazlığın mahkemece karara bağlandığı tarihler arasında her yıl yeniden değerlendirme oranına göre artırılan kanun yoluna ilişkin parasal sınırların değişebildiği, bu itibarla davanın açıldığı tarihte istinaf kanun yolu açık olan bir uyuşmazlıkla ilgili verilen karara karşı karar tarihi itibarıyla istinafa başvurma imkânının ortadan kalkabileceği, bu durumun mahkemeye erişim hakkı, hükmün denetlenmesini talep etme hakkı ve kanuni hâkim ilkeleri ile bağdaşmadığı, ayrıca kuralda davanın açıldığı ya da karar tarihlerinden hangisinin istinafa ilişkin parasal sınırın belirlenmesinde esas alınacağı hususunda herhangi bir belirliliğin bulunmadığı, bu suretle kuralın hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleriyle çeliştiği, mahkemelerin davaları farklı sürelerde sonuçlandırabileceği dikkate alındığında aynı tarihte açıldığı hâlde diğerine göre daha erken karara bağlanan davanın istinafa tabi olması, yargılama süreci uzun süren dava hakkında da istinaf yoluna başvurulmaması gibi sonuçların ortaya çıkabileceği, bu durumun eşitlik ilkesini ihlal ettiği belirtilerek kuralların Anayasa’nın 2., 10., 13., 36., 37. ve 40. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Anayasa’ya Aykırılık Sorunu

Anayasa’nın 36. maddesinin birinci fıkrasında “*Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma*

hakkına sahiptir.” denilerek yargı organlarına davacı ve davalı olarak başvurabilme hakkı ve bunun doğal sonucu olarak da iddia, savunma ve adil yargılanma hakkı güvence altına alınmıştır. Bu düzenleme ile güvence altına alınan hak arama özgürlüğü -kendisi bir temel hak niteliği taşımasının ötesinde- diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanmayı ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden biridir (AYM, E.2017/120, K.2018/33, 28/3/2018, § 17).

Anayasa Mahkemesi önceki kararlarında mahkemelerce verilen hükmün başka bir yargı mercii tarafından denetlenmesini talep etme hakkının Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenen hak arama özgürlüğü kapsamında güvence altına alındığını belirtmiştir (AYM, E.2018/71, K.2018/118, 27/12/2018, § 10; E.2020/21, K.2020/53, 1/10/2020, § 19).

İtiraz konusu kurallardan ilki, konusu beş bin Türk lirasının üzerinde olan davalar hakkında ilk derece mahkemelerince verilen hükümlerin bölge idare mahkemelerinin denetimine tabi olacağını öngörmektedir. Dolayısıyla beş bin Türk lirasının altında olan davalar yönünden, itiraz konusu kuralla hükmün denetlenmesi hakkına sınırlama getirilmektedir.

Anayasa'nın 13. maddesinde *“Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.”* denilmiştir. Buna göre hükmün denetlenmesini talep etme hakkına sınırlama getiren düzenlemelerin kanunla yapılması, Anayasa'da öngörülen sınırlama sebebine uygun ve ölçülü olması gerekir.

Bu kapsamda hükmün denetlenmesini talep etme hakkını sınırlamaya yönelik bir kanuni düzenlemenin şeklen var olması yeterli olmayıp yasal kuralların keyfiliğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir nitelikte olmaları gerekir.

Esasen temel hak ve özgürlükleri sınırlayan kanunun bu nitelikleri taşıması, Anayasa'nın 2. maddesinde güvence altına alınan hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir. Hukuk devletinde kanuni düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekir. Kanunda bulunması gereken bu nitelikler hukuki güvenliğin sağlanması bakımından da zorunludur. Zira bu ilke hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar (AYM, E.2015/41, K.2017/98, 4/5/2017, §§ 153, 154). Dolayısıyla Anayasa'nın 13. maddesinde sınırlama ölçütü olarak belirtilen kanunilik, Anayasa'nın 2. maddesinde düzenlenen hukuk devleti ilkesi ışığında yorumlanmalıdır.

Anayasa Mahkemesi 26/07/2023 tarihli ve E.2023/36, K.2023/142 sayılı kararında; idari yargıda temyize tabi kararların belirlenmesine ilişkin parasal sınırın her yıl güncellenmesi nedeniyle hangi tarihteki parasal sınıra göre temyiz kanun yoluna başvurulabileceğinin kanunda belirli bir açıklıkta ve öngörülebilir bir şekilde düzenlenmediğini belirterek 2577 sayılı Kanun'un 46. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan *“Konusu yüz bin Türk lirasını aşan...”* ibaresinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline karar vermiştir.

Kanun'un itiraz konusu ek 1. maddesi gereği istinaf kanun yoluna başvurulabilecek parasal sınır her yıl yeniden değerlendirilme oranına göre güncellenmektedir. Öte yandan idari yargılamada

kanun yollarını düzenleyen 6/1/1982 tarihli ve 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 6/1/1982 tarihli ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ya da 2577 sayılı Kanun'da idari yargıda ilk derece mahkemelerinin kararlarına karşı istinaf başvurusunda bulunmak için geçerli parasal sınır belirlenirken hangi tarihin esas alınacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır. Buna göre istinaf yoluna başvurabilmek için belirlenen parasal sınır; işlem veya eylem tarihi, idareye başvuru tarihi, dava tarihi veya ilk derece mahkemesi karar tarihine göre belirlenebilir.

Bu bağlamda istinafa tabi kararların belirlenmesine ilişkin parasal sınırın her yıl güncellenmesi nedeniyle hangi tarihteki parasal sınıra göre istinaf kanun yoluna başvurulabileceğinin kanunda belirli bir açıklıkta ve öngörülebilir bir şekilde düzenlenmesi gerekir. Ancak kurallarda veya farklı mevzuatta bu konuda açık bir düzenleme bulunmamaktadır. İstinaf kanun yoluna başvuru açısından hangi tarihteki parasal sınırın esas alınacağına açık, net ve tereddüde yer vermeyecek şekilde düzenlememesi nedeniyle kuralların kanunilik şartını taşımadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Açıklanan nedenlerle kurallar Anayasa'nın 13. ve 36. maddelerine aykırıdır. İptalleri gerekir.

Kuralların Anayasa'nın 2. maddesine de aykırı olduğu ileri sürülmüş ise de bu bağlamda belirtilen hususların Anayasa'nın 13. ve 36. maddeleri yönünden yapılan değerlendirmeler kapsamında ele alınması nedeniyle Anayasa'nın 2. maddesi yönünden ayrıca bir inceleme yapılmasına gerek görülmemiştir.

Kurallar Anayasa'nın 13. ve 36. maddelerine aykırı görülerek iptal edildiğinden ayrıca Anayasa'nın 10., 37. ve 40. maddeleri yönünden incelenmemiştir.

İPTAL KARARININ YÜRÜRLÜĞE GİRECEĞİ GÜN SORUNU

2577 sayılı Kanun'un 45. maddesinin (1) numaralı fıkrasının ikinci cümlesi ile ek 1. maddesinin iptal edilmesi nedeniyle doğacak hukuksal boşluk kamu yararını ihlal edecek nitelikte görüldüğünden Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasıyla 6216 sayılı Kanun'un 66. maddesinin (3) numaralı fıkrası gereğince iptal hükmünün kararın Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak dokuz ay sonra yürürlüğe girmesi uygun görülmüştür.

HÜKÜM

6/1/1982 tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun;

A.18/6/2014 tarihli ve 6545 sayılı Kanun'un 19. maddesiyle değiştirilen 45. maddesinin (1) numaralı fıkrasının ikinci cümlesinin,

B. 8/6/2000 tarihli ve 4577 sayılı Kanun'un 9. maddesiyle değiştirilen ek 1. maddesinin,

Anayasa'ya aykırı olduklarına ve İPTALLERİNE, iptal hükümlerinin Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrası ile 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 66. maddesinin (3) numaralı fıkrası gereğince **KARARIN RESMÎ GAZETE'DE YAYIMLANMASINDAN BAŞLAYARAK DOKUZ AY SONRA YÜRÜRLÜĞE GİRMESİNE 26/10/2023 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.**

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 2019/1545 E., 2020/283 K. Sayılı Kararı

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

YARGILAMA SÜRECİ:

Dava konusu istem: Davalı idarenin müeyyideli yazısı üzerine ihtirazi kayıt konularak pişmanlıkla verilen düzeltme beyannamelerine istinaden 2013 yılının Ocak ve Mayıs dönemleri için tahakkuk eden katma değer vergileri, damga vergileri, hesaplanan pişmanlık zamları ile davacı tarafından kesildiği iddia edilen vergi ziyai cezaları davaya konu yapılmıştır.

İhtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamelerine istinaden tahakkuk eden katma değer vergileri, damga vergileri ile hesaplanan gecikme faizlerine karşı dava açıldığını kabul eden ... **Vergi Mahkemesinin, ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı:** Davacı nezdinde sahte fatura kullandığı yolunda herhangi bir incelemenin yapılmaması karşısında, sahte fatura kullanıcısı olarak değerlendirilip olumsuz mükellefler listesine alınmama ve katma değer vergisi iadelerinde sorun yaşamama adına ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergiler ve hesaplanan gecikme faizinde hukuka uygunluk görülmemiştir.

Mahkeme bu gerekçeyle tahakkuk eden vergileri ve hesaplanan gecikme faizlerini kaldırmıştır.

İhtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamelerine istinaden tahakkuk eden katma değer vergileri, damga vergileri, hesaplanan gecikme faizleri ile kesilen vergi ziyai cezalarına karşı dava açıldığını kabul eden ve davalı idarenin temyiz istemini inceleyen **Danıştay Dördüncü Dairesinin, 20/12/2018 tarih ve E:2016/9729, K:2018/14395 sayılı kararı:**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinin ikinci fıkrası ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasına göre, yükümlülerin ancak süresi içerisinde verdikleri beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere karşı ihtirazi kayıt koymak suretiyle dava açabilecekleri, süresinden sonra iradi olarak verilen düzeltme beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilere karşı dava açamayacakları açık olduğundan vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.

Davacı tarafından, katma değer vergisi beyannamelerinin yasal süresinden sonra verildiğinin tartışmasız olduğu olayda, davacı tarafından iptali istenilen tahakkuk fişleri içeriğinin katma değer vergisi, damga vergisi ve pişmanlık zammı olduğu halde dava dilekçesinde pişmanlık zammı yerine gecikme faizi ile vergi ziyai cezasından bahsedildiği, mahkeme kararında da "gecikme faizi" ibaresi kullanıldığı ve vergi ziyai cezası hususunda da karar verilmediği anlaşıldığından Mahkemece yeniden verilecek kararda bu hususların da ayrıca değerlendirilmesi gerektiği açıktır. Daire bu gerekçeyle kararı bozmuştur.

İhtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamelerine istinaden tahakkuk eden katma değer vergileri, damga vergileri ile hesaplanan pişmanlık zamlarına karşı dava açıldığını kabul eden ... **Vergi Mahkemesinin, ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararı:**

Benzer bir uyuşmazlıkta, Anayasa Mahkemesi 27/02/2019 tarih ve B.No:2015/15100 sayılı kararıyla mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir. Vergi Mahkemesi ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeye ek olarak bu gerekçe ile ısrar etmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Beyanname verme süresi geçirildikten sonra verilen katma değer vergisi düzeltme beyannamesine konulan ihtirazi kaydın, bu beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye dava açma hakkı vermeyeceği belirtilerek aksi yöndeki ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

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

İNCELEME VE GEREKÇE:

MADDİ OLAY: Davalı idarenin müeyyideli yazısının tebliği üzerine davacı tarafından, bazı faturalarda yer alan katma değer vergilerinin indirimlerinden çıkartılması suretiyle beyanname verme süresi geçirildikten sonra ihtirazi kayıt konularak pişmanlıkla düzeltme beyannameleri verilmiştir.

Bu beyannameler üzerine tahakkuk eden katma değer vergileri, damga vergileri, hesaplanan pişmanlık zamları ile davacı tarafından kesildiği iddia edilen vergi ziyayı cezaları davaya konu yapılmıştır.

İLGİLİ MEVZUAT: 213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Pişmanlık ve Islah” başlıklı 371. maddesinin birinci fıkrasında, beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin, kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında maddede yer alan bentlerdeki yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmeyeceği öngörülmüştür. Fıkranın (5) numaralı bendinde, mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemelerin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi vergi ziyayı cezası kesilmemesinin şartlarından biri olarak sayılmıştır.

Anılan Kanun’un 378. maddesinin ikinci fıkrasında, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları belirtilmiştir.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME: Uyuşmazlık hakkında karar verilebilmesi için öncelikle Vergi Usul Kanunu’nun 371. maddesi hükmünden yararlanma talebiyle verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulamayacağı belirlenmesi gerekmektedir. Kanun koyucu, Vergi Usul Kanunu’nun 371. maddesinde getirmiş olduğu pişmanlık müessesesiyle vergi ödevinin hiç yapılmaması, eksik veya hatalı yapılması suretiyle vergi ziyayına neden olunması durumunda, ilgili vergi mükellefine yeni bir fırsat tanıyarak kimi koşullarla ceza uygulamasından vazgeçmekte ve böylece vergi mükelleflerini vergi ziyayına neden olan kanuna aykırı eylemlerini vergi dairesine bildirmeye özendirmeyi amaçlamaktadır. Kanun koyucunun ceza uygulamasından vazgeçme karşılığında getirmiş olduğu koşullardan biri ve en önemlisi, kanuna aykırı davranışın ilgili makamlara kendiliğinden bildirilmiş olmasıdır. Burada kastedilen, mükellefin dıştan gelen herhangi bir korku, baskı veya tehdit olmaksızın yapmış olduğu davranışın vergi kanunlarına aykırılığının farkına kendiliğinden vararak dürüst bir vergi mükellefi gibi davranma bilinç ve isteğiyle hareket etmiş olmasıdır. Hukuk düzeninde, “nedamet” duygusunun sonuç doğurabilmesi, koşulsuz olmasına bağlıdır. Hiç kimse, yapmış

olduğu kanuna aykırı davranışı, belli bir koşulun gerçekleşmesi halinde kabul ve bundan nedamet duyacağını söyleyerek bu bildirim dolayısıyla hukuk düzeninin sağlamış olduğu avantajlardan yararlanamaz.

Oysa ihtirazi kayıt, mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye karşı dava haklarının saklı tutulduğu yolunda beyannameye yazılı not konulması veya ayrı bir dilekçe ile söz konusu hakkın saklı tutulduğunun vergi dairesine bildirilmesidir. Yani beyannameye konulan ihtirazi kayıt, beyanın hukuki sonuç doğurabilmesi için mükellefçe ileri sürülen bir koşuldur. Bu anlamda, Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesi uyarınca pişmanlıkla beyanda bulunarak maddede öngörülen diğer koşulları usule uygun biçimde yerine getirmek suretiyle pişmanlık müessesesinin hukuki sonuçlarından, yani sağlamış olduğu avantajlardan yararlanan davacının beyannamelere koyduğu ihtirazi kayıt geçerli olarak kabul edilemeyecektir.

Bu bakımdan, davacının Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesi hükmünden yararlanma talebiyle verdiği beyannamelere istinaden tahakkuk eden vergiler yönünden, Vergi Usul Kanununun 378. maddesinin ikinci fıkrasının mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları yolundaki hükmü uyarınca davanın incelenmeksizin reddi gerektiğinden ısrar kararında hukuki isabet bulunmamaktadır.

Öte yandan, Mahkemece yeniden verilecek kararda, dava açılmasına engel bulunmayan dava konusu pişmanlık zamlarının hukuka uygunluğunun değerlendirileceği tabiidir. Ayrıca, dava dilekçesinde kesildiği iddia edilen vergi ziyai cezalarının da dava konusu edildiği belirtilmiştir. Pişmanlık ile ilgili koşulların yerine getirilmesi halinde ceza kesilemeyeceği de gözetildiğinde davacı adına vergi ziyai cezası kesilip kesilmediği hususu araştırılarak vergi ziyai cezası hakkında da hüküm kurulmak suretiyle karar verilmesi gerekmektedir.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1- Davalının temyiz isteminin **KABULÜNE**,

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

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 2021/661 E., 2023/48 K. Sayılı Kararı

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

YARGILAMA SÜRECİ:

Dava konusu istem: İkamet amaçlı binalar ile iş yerlerinin inşaatı ve satışı işiyle uğraşan davacı adına, kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca inşa ettiği taşınmazların üçüncü kişilere satışına ilişkin olarak taşınmazın gerçek değerinin altında fatura düzenlemek suretiyle bir kısım hasılatını kayıt ve beyan dışı bıraktığı yolunda düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca re'sen salınan 2014 yılının Ekim-Aralık dönemine ait geçici vergi ile verginin bir katı tutarında kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

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

Davacı tarafından her ne kadar geçici verginin kaldırılması istenilmekte ise de ihbarnamede geçici verginin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesi gereğince tahakkuk ettirilmeyeceği belirtildiğinden geçici vergi yönünden davanın incelenmeksizin reddi gerekmektedir. Davacı hakkında düzenlenen ... tarih ve ... sayılı Vergi İnceleme Raporu'nda şu tespitlere yer verilmiştir:

i. ... Mah. .../..., .../..., .../... ada ve parselde bulunan 82.865 m² yüz ölçümü olan arazinin malikleri ile davacı arasında kat karşılığı inşaat sözleşmesi imzalanmıştır. Bu sözleşmeye göre, 256 adet daire ve 6 adet iş yeri inşa edilecektir ve inşa edilen binaların %28 hissesi arsa sahiplerine ait olacaktır.

ii. İnşa edilen ve davacıya kalan daireleri satın alan 105 kişinin satış bedeline ilişkin olarak ifadeleri alınmıştır. 100 kişinin ifadesinde beyan ettiği alış bedeli ile fatura bedeli uyumlu olmakla birlikte 5 kişinin ifadesinde belirttiği alış bedeli fatura bedelinden bariz şekilde fazladır.

iii. Daireleri satın alırken bankadan kredi kullanan 30'un üzerindeki kişinin satın aldığı taşınmazlara ilişkin olarak gayrimenkul değerlendirme uzmanlarınca yapılan değerlendirme sonucunda düzenlenen ekspertiz raporlarında belirtilen bedeller, fatura bedellerinden bariz şekilde fazladır (Ekspertiz raporlarında yer alan gayrimenkulün satın alma tarihindeki tamamlanma oranına göre belirlenen miktar dikkate alınmıştır).

iv. Davacının defter ve belgeleri üzerinde yapılan inceleme neticesinde taşınmazlara ilişkin tüm maliyetin kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca davacıya kalan bağımsız bölümlerin toplam m²'sine bölünmesi neticesinde ortaya çıkan arsa payı dahil birim m² maliyetine göre yapılan hesaplama sonucunda tespit edilen tutarlar ile bu tutarlara Danıştay içtihatları uyarınca %25 kârın ilavesi suretiyle hesaplanan bedellerin fatura bedellerinden bariz şekilde fazla olduğu görülmüştür. Davacının beyanındaki %3 kârlılık oranı bu oranla uyumsuzdur.

v. Yine Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca davacının inşa ettiği taşınmazların özelliklerini taşıyan taşınmazların m² birim maliyetine ilişkin olarak 2013 yılı için belirlediği 650 TL üzerinden yapılan hesaplamada da taşınmazların yapı maliyetlerinin fatura bedelinden bariz şekilde fazla olduğu görülmüştür. Ancak, davacının 2010 ilâ 2014 yılları arasında yaptığı daire satışlarında 2013 yılı için belirlenen bayındırlık birim fiyatlarının dikkate alınamayacağı kabul edilmiştir.

vi. Bu tespitlerinden hareketle kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında davacıya kalan taşınmazların satışına ilişkin fatura bedellerinin gerçeği yansıtmadığı sonucuna varılmıştır.

vii. Alıcı ifadeleri doğrultusunda oluşan ortalama fiyat (KDV hariç), ekspertiz değerlemesi sonucunda oluşan ortalama fiyat (KDV hariç) ve Danıştay içtihatları doğrultusunda yapı maliyetine %25 kârın ilavesi suretiyle oluşan ortalama fiyat toplanıp üçe bölünmek suretiyle bulunan tutardan fatura bedellerinin çıkarılması sonucu matrah farkı hesaplanmıştır.

viii. 2008 yılında dünyada ekonomik kriz yaşanması, ayrıca binaların yapımına başlanmadan önce satılmış olması nedeniyle 2007, 2008 ve 2009 yıllarında satılan daireler eleştiri konusu yapılmamıştır.

Davacı şirketin yetkilisi inceleme sırasında, "Firmamız satmak amacıyla iş yerleri ve konut inşaatı ve kiralama faaliyetinde bulunmaktadır. 2007-2014 yılları arasında ... Mahallesinde yer alan .../...

ada ve parselde IV-A yapı sınıfında 7 blok halinde 14 tanesi dubleks olmak üzere toplam 222 daireden oluşan yapı ile .../... ada parselde 10 daire ve 2 iş yerinden oluşan yapıyı, .../... ada ve parselde 2 blok halinde 24 daireden oluşan yapıyı inşa etmiştir. Daire satışlarımızın bir kısmı topraktan, bir kısmı inşaat aşamasında, bir kısmı ise tamamlandıktan sonra satılmıştır. .../... ada ve parselde inşa etmiş olduğumuz ... konutlarında yer alan dubleks daireler dışındaki daireler standart özelliklere sahiptir. 2007-2014 yıllarında inşaat etmiş olduğumuz dairelerin satış fiyatını belirlerken maliyeti de dikkate alarak fiyatı yüksek tuttuk. İnşa edilen dairelerin maliyet hesap tablosu ekte sunduğum gibidir. İnşa edilen daireler ile ilgili olarak beyanlarımıza yansıtılmayan herhangi bir gider ve alışımlar bulunmamaktadır. Arsa sahipleri kanunen böyle bir yükümlülükleri olmadıklarını belirttiklerinden ve KDV'yi tahsil edemeyeceğimizden KDV hesaplanmamıştır.” şeklinde beyanda bulunmuştur. Davacının satış yaptığı 5 kişinin ifadesinde belirttiği alış bedelinin fatura bedelinden fazla olması, -5411 sayılı Bankacılık Kanunu, Bankaların Özsermayelerine ilişkin Yönetmelik ve ... tarih ve ... sayılı BDDK kararına göre, konut kredisi kullanılması için gayrimenkul değerinin BDDK ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yetkilendirilmiş değerlendirme şirketlerince belirleneceği, konut kredisinin belirlenecek bu tutarlar üzerinden %75 oranında kullanılacağı, buna uymayan bankalar hakkında yaptırım uygulanacağı da dikkate alındığında- daireleri satın alırken bankalardan kredi kullanan 30'un üzerindeki kişinin kredi kullanırken taşınmazla ilişkin olarak gayrimenkul değerlendirme uzmanlarınca yapılan değerlendirme sonucu düzenlenen ekspertiz raporlarındaki bedellerin fatura bedelinden fazla olması, yine davacının defter ve belgeleri üzerinde yapılan inceleme neticesinde taşınmazlara ilişkin tüm maliyetin davacıya kalan taşınmazların toplam m²'sine bölünmesi neticesinde ortaya çıkan arsa payı dahil birim m² maliyetine göre yapılan hesaplama sonucu bulunan tutar ile bu tutara Danıştay içtihatları uyarınca %25 kârın ilavesi suretiyle hesaplanan tutarın fatura bedelinden fazla olması, ayrıca, Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca davacının inşa ettiği taşınmazların özelliklerini taşıyan taşınmazların birim m² maliyetine ilişkin olarak 2013 yılı için belirlediği 650 TL esas alınarak yapılan hesaplamada da taşınmazların yapı maliyetlerinin fatura bedelinden bariz şekilde fazla olmasının bir arada değerlendirilmesi neticesinde kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında davacıya kalan taşınmazların satışına ilişkin fatura bedellerinin gerçeği yansıtmadığı sonucuna varılmıştır.

Bu durumda, davacı lehine olan doneler dikkate alınmak suretiyle bulunan matrah üzerinden tarh edilen geçici verginin bir katı tutarında kesilen vergi ziyayı cezasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Mahkeme bu gerekçeyle geçici vergi yönünden davanın incelenmeksizin reddine, vergi ziyayı cezası yönünden ise davanın reddine karar vermiştir.

Davacının temyiz istemini inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesinin 24/04/2019 tarih ve E:2016/10125, K:2019/2768 sayılı kararı: Temyiz istemine konu edilen kararın, tarhiyatın, inceleme sırasında verdikleri ifadelerinde satış faturası tutarından daha yüksek bir tutar beyan eden ..., ..., ...-..., ..., ...'e yapılan satışlardan kaynaklanan kısmı yönünden davanın reddine ilişkin hüküm fıkrası aynı hukuksal nedenler ve gerekçelerle uygun görülmüştür.

Dava konusu geçici verginin matrahı yönünden bağlı olduğu ve davacı adına aynı nedenle re'sen salınan vergi ziyayı cezalı kurumlar vergisine karşı açılan davanın reddine dair ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve ..., K:... sayılı kararının, tarhiyatın, inceleme sırasında verdikleri ifadelerinde satış faturası tutarından daha yüksek bir tutar beyan eden 5 kişi dışındaki diğer kişilere yapılan satışlardan kaynaklanan kısmına ilişkin hüküm fıkrası Danıştay Üçüncü Dairesinin 24/04/2019 tarih ve E:2016/10089, K:2019/2767 sayılı kararıyla bozulmuştur.

Bu bozma hükmü uyarınca verilecek kararın sonucu dava konusu tarhiyatın değinilen kısmını etkileyeceğinden, temyize konu kararın söz konusu hüküm fıkrasının, anılan karardaki esaslar doğrultusunda yeniden bir karar verilmek üzere bozulması gerekmiştir. Daire bu gerekçeyle kararın, tarhiyatın, inceleme sırasında verdikleri ifadelerinde satış faturası tutarından daha yüksek bir tutar beyan eden kişilere yapılan satışlardan kaynaklanan kısmı yönünden davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasını onamış; diğer alıcılara yapılan satışlardan kaynaklanan kısmı yönünden davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasını bozmuştur. Daire davalının karar düzeltme istemini ise reddetmiştir.

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

Ortalama satış bedelinin tespitinde dikkate alınan üç ayrı bedelden birisi olan alıcı beyanlarına göre belirlenen satış bedeli tespit edilirken, davacı şirket tarafından 3. kişilere satışı yapılan 134 daireden 105'ini satın alan alıcıların ifadesine başvurulmuş olup ifadesi alınan 105 kişinin beyan ettiği alış bedelleri dikkate alınmak suretiyle alıcı beyanlarına göre ortalama satış fiyatı belirlenmiştir. Tespit edilen bu bedel, arsa payı dahil yapı maliyetine Danıştay kararları esas alınarak %25 kârın eklenmesi suretiyle bulunan bedel ve ilgili yılda yapılan ekspertiz raporlarında belirtilen tutarların ortalaması alınarak bulunan tutarla toplanıp üçe bölünmek suretiyle gerçek satış bedeli hesaplanmıştır. Dolayısıyla alış bedelinin fatura bedelinden fazla olduğunu beyan eden 5 alıcı ile satış faturasında yer alan tutarı teyit etmiş olan 100 alıcının beyanları birlikte dikkate alınmak suretiyle ortalama satış bedeli tespit edilmiştir.

Mahkeme, ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeye ek olarak bu gerekçeyle bozulan hüküm fıkrası yönünden ısrar etmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: İnceleme sırasında verdiği ifadesinde satış faturası bedelinden daha yüksek bir tutar beyan eden çok az sayıda kişi bulunduğu, bu kişilerin ifadelerine ilişkin tutanakların vergi inceleme raporuna eklenmediği de dikkate alındığında anılan kişilerin beyanlarına itibar edilemeyeceği, ekspertiz raporlarında taşınmaz değerinin çeşitli sebeplerle yüksek veya düşük tespit edildiği, sadece 26 kişinin kredi kullandığı, bu nedenle her bir taşınmaz için ekspertiz raporu düzenlenmediği, bütün bu hususlar birlikte değerlendirildiğinde ekspertiz raporlarında belirtilen taşınmaz bedellerinin esas alınmasının hukuken mümkün olmadığı, öte yandan anılan raporlardaki tutarların kredi kullanılmayan diğer taşınmazlara teşmil edilemeyeceği, bu raporların vergi inceleme raporuna eklenmemesi nedeniyle savunma hakkının kısıtlandığı, bankadan çekilen kredilerin tamamının kendisine ödendiği yolunda herhangi bir tespit yapılmadığı, çekilen kredilerin toplam tutarının satış faturalarının toplam tutarından daha az olduğu, vergi inceleme raporunda bahsedilen inşaat maliyetine %25 kârın eklenmesi yolundaki Danıştay kararlarının, inşaat faaliyetiyle uğraştığı halde defter tutmayan veya mükellefiyet kaydı bulunmayan kişilere ilişkin olması nedeniyle uyuşmazlık konusu olayla bir ilgisinin bulunmadığı, somut tespit olmaksızın varsayıma dayalı olarak tarhiyat yapıldığı belirtilerek ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, dosya tekemmül ettiğinden yürütmenin durdurulması istemi hakkında bir karar verilmeksizin Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

HUKUKİ DEĞERLENDİRME: 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.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1- Davacının temyiz isteminin REDDİNE,

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

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 2021/1657 E., 2023/46 K. Sayılı Kararı

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

YARGILAMA SÜRECİ:

Dava konusu istem: Davacı adına, kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca edinilen bağımsız bölümlerin satışından elde edilen ticari kazancın kayıt ve beyan dışı bırakıldığından bahisle takdir komisyonu kararı uyarınca reşsen tarh edilen 2010 yılının Ocak ve Mart dönemlerine ait katma değer vergileri ile vergilerin bir katı tutarında kesilen vergi ziyası cezalarının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı: Ankara ili Etimesgut ilçesi ... Mahallesi Mevkii ... ada ve ... parseldeki arsanın maliki olan davacı ile ... İnşaat Orman Ürünleri Turizm Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi arasında 11/02/2005 tarihli gayrimenkul satış vaadi ve kat karşılığı inşaat sözleşmesi yapılmıştır. Davacının, bu sözleşme uyarınca hissesine düşen 14 adet daireyi ve başka ada ve parseldeki bir daireyi, 2009 yılında 8, 2010 yılında 4, 2011 yılında 1, 2012 yılında 1, 2013 yılında 1 adet olmak üzere sattığı idarece tespit edilmiştir. Bu tespit üzerine davacı adına mükellefiyet tesis edilerek dava konusu cezalı tarhiyatlar yapılmıştır.

Kişinin arsası karşılığında müteahhitle yaptığı sözleşme üzerine inşa edilen binada müşterek mülkiyete konu bağımsız bölümler oluşmaktadır. Böylelikle arsa sahibinin arsası üzerindeki mülkiyet hakkı kişisel olmaktan çıkarak kendisine intikal eden dairelere bağlı olarak müşterek mülkiyet hükümlerine göre arsa payı oranında diğer kat malikleri ile paydaş duruma gelmektedir. Bu nedenle, kişinin arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binada bağımsız bölüm sahibi olması servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesidir.

Olayda, ticari bir organizasyon ve devamlılık olmaksızın davacının kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca edindiği dairelerin satışından elde ettiği kazancın servetin şekil değiştirmesi niteliğini haiz olduğu, bu satışları dışında bir dairenin satışının bulunduğu ve bunun da devamlılık unsuru oluşturduğundan bahsedilmeyeceği anlaşılmıştır. Dolayısıyla ticari faaliyet çerçevesinde yapılan bir teslim bulunmadığından, dava konusu cezalı tarhiyatlarda hukuka uygunluk bulunmamaktadır. Mahkeme bu gerekçeyle cezalı tarhiyatları kaldırmıştır.

Davalının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesinin 23/11/2020 tarih ve E:2016/10912, K:2020/4716 sayılı kararı: Davacının 2009 ilâ 2013 yılları arasında yaptığı gayrimenkul alım satım işlemlerine ilişkin olarak izahat istenilmesine dair 15/08/2014 tarihli yazı davacının bilinen adresinde tebliğ edilmesine rağmen davacı tarafından izahatta bulunulmamıştır.

E-VDO kayıtlarının tetkikinden, davacının 11/10/2013 tarihinde mükellef olduğu, ancak 2009 yılında 8, 2010 yılında 4, 2011 yılında 1, 2013 yılında 1 adet gayrimenkul satışının bulunduğu tespit edilmiştir. Alış ve satışlarının devamlılık arz etmesi ve ticari bir organizasyon çerçevesinde yapılması nedeniyle davacı hakkında ilk gayrimenkul satış tarihi olan 12/02/2009 tarihi itibarıyla ticari kazanç yönünden mükellefiyet kaydı açılmıştır.

Davacının bir yılda birden fazla olmak üzere takip eden yıllarda devamlı şekilde yapılan gayrimenkul satışlarının ticari kazanç elde etme maksadıyla yapıldığı sonucuna varılmıştır. Bu nedenle, Mahkemece, davacının hem yüklenici firmanın hissesine düşen dairelerin hem de kendi hissesine düşen dairelerin satışının tapuda kendisi adına yapılmış görüldüğü yolundaki iddiasının ve matrahın hukuka uygunluğu değerlendirilerek karar verilmesi gerekmektedir. Daire bu gerekçeyle kararı bozmuştur.

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

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Ticari bir organizasyon çerçevesi içinde devamlı olarak gayrimenkul alım satım faaliyetinde bulunan davacı adına yapılan cezalı tarhiyatlarda hukuka aykırılık bulunmadığı belirtilerek ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

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

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

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.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1- Davalının temyiz isteminin REDDİNE,

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

Danıştay 4. Daire Başkanlığı'nın 2022/7561 E., 2023/436 K. Sayılı Kararı

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

YARGILAMA SÜRECİ:

Dava konusu istem: Davacı adına, hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca 2010 ila 2012 yıllarında belgesiz mal alımında bulunduğu bahisle ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9/2. maddesi uyarınca re'sen tarh edilen 2015/6 dönemi katma değer

vergisi ile tekerrür hükümleri uygulanarak kesilen vergi ziyayı cezasının kaldırılması istenilmiştir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: Danıştay bozma kararı üzerine Vergi Mahkemesince verilen kararda; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9/2. maddesinde "belgesiz mal bulundurduğu tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük süre verileceği" hükmü bulunması nedeniyle Mahkemelerinin 28/09/2022 tarihli ara kararı ile davacıya vergi incelemesi aşamasında ihtilaflı alış belgelerini ibraz etmesi için 10 günlük süre verilip verilmediği hususunun davalı idareye sorulduğu, ara karara verilen cevaptan davacıya alış belgelerini ibraz etmesi için herhangi bir süre verilmediği anlaşıldığından, 3065 sayılı Kanun'un 9/2. maddesinde öngörülen amir hükme riayet edilmeksizin ve mükellefe iddiasını ispata yönelik olarak yasa ile tanınan imkan sağlanmaksızın mevzuata aykırı surette düzenlenen inceleme raporuna dayanarak tarhiyat yapıldığından dava konusu cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Kararın hukuka aykırı olduğu ve bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Dördüncü Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde, 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, vergiyi doğuran olayla ilgisi açık ve tabii bulunmayan ifadelerin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı, 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 olacağı, 134. maddesinde de, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu düzenlemelerine yer verilmiştir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Vergi Sorumlusu" başlıklı 9. maddesinin 2. fıkrasında, fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisinin, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranacağı, belgesiz mal bulundukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verileceği, bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarh edileceği, bu tarhiyata vergi ziyayı cezası uygulanacağı, ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezanın ayrıca alıcılardan aranmayacağı düzenlemesine yer verilmiştir.

Vergi Mahkemesince her ne kadar davacıya vergi incelemesi aşamasında ihtilaflı alış belgelerini ibraz etmesi için 10 günlük süre verilmediği gerekçesiyle karar verilmiş olsa da, davacı şirket yetkilisi nezdinde tutulan 16/06/2015 tarihli tutanakta, davacı şirket yetkilisine belgesiz alışlarına ilişkin herhangi bir belge olup olmadığı, müfettişliğe ibraz edilip edilemeyeceği ve bu alışların hangi mükelleflerden yapıldığının açıkça sorulduğu, şirket yetkilisince de herhangi bir belgesiz alışlarının olmadığı beyan edilerek tutanağın imzalandığı dikkate alındığında, davacıya söz

konusu belgelerin ibrazı için ayrıca 10 günlük süre verilmesine gerek bulunmadığı, nitekim yargılama aşamasında da belgesiz alışı bulunmadığı yönündeki iddialarının devam ettiği ve aksi bir iddiasının bulunmadığı da anlaşıldığından belirtilen gerekçe ile verilen karar da hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Bu nedenle Vergi Mahkemesince, uyuşmazlığa konu cezalı tarhiyat bakımından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesinde, 26/10/2021 tarih ve 31640 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7338 sayılı Kanun'un 38. maddesiyle yapılan değişiklikle dikkate alınarak yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1. Temyiz isteminin kabulüne,
2. Temyize konu ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının BOZULMASINA,
3. Yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın anılan Vergi Mahkemesine gönderilmesine, oybirliğiyle karar verildi.