

# VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz. Sayı: 5 - Temmuz 2023



\*Teknoloji Geliştirme Bölgesindeki Yapılan Seri Üretimlerin Vergilendirilmesi

**İlyas Emre YAYLA**

\*Avukatlık Hizmetinde Kdv Bakımından Asgari Vekalet Ücreti Ve Karşı Vekalet Ücreti Sorunsalı

**Harun SAĞIR**

\*Kar Yedeğinin Sermayeye İlavesi Vergi Gelirlerini Nasıl Azaltır?

**Murat BİRİNCİ**

## **ULUSLARARASI VERGİ:**

\*Türk Vergi Sisteminde Bilgi Değişiminin Yeri

**Adile Ecemiş GÜLEÇ**

\*Özelge ve Örneklerle Türkiye - Almanya ÇVÖA

**Caner TURUNÇ**

# VERGİ PUSULASI



## 5. YIL

*Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın*

**YAZI DANIŐMA KURULU**

<b>ADI-SOYADI</b>	<b>UNVANI</b>	<b>GÖREV YERİ</b>
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Öğretim Üyesi	Ankara Medipol Üniversitesi
Prof. Dr. Murat 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	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Çiğdem GÜNEŐ AÇIK	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	TeftiŐ Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ömer ŐENER	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
MuŐtafa 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	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 IŐIKOĐLU	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 ATA KUL	Hazine ve Maliye Müfettişi	TeftiŐ Başkanlığı
Halit İslam EK MEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İzmir Sektörel-1
Pelin ÇOŐKUN	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 GÜNDOĐMUŐ	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 5  
TARİH TEMMUZ / 2023

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

**Behic BARIŞIK**  
Vergi Müfettişi

**Danıştay 3. Daire Başkanlığı Tarafından Verilen GVK Mükerrer 121. Maddesinde Yer Alan Vergi İndirimi Müessesesine Konu Uyuşmazlığa İlişkin Kararı (2020/2212 E. , 2023/557 K.)**

**Dava konusu:** Davacı şirket tarafından, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinde düzenlenen, vergiye uyumlu mükelleflere uygulanan vergi indirimi gereğince, 2017 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan verginin %5'i olan ...- TL'nin ödenmesi gereken kurumlar vergisinden indirilmesi gerektiği ihtirazi kaydıyla verilen beyannameye istinaden tahakkuk eden söz konusu tutarın kaldırılması ile ...-TL geçici vergi tutarının iadesine karar verilmesi istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: Davacının %5 oranındaki vergi indiriminden yararlandırılmamasının 2016 yılının Haziran ayınının 1. dönemi, 2016 yılının Ağustos ve 2017 yılının Mart ayınının 2. dönem özel tüketim vergisi beyannamelerine istinaden ödenmesi gereken vergilerin kanuni süresinden sonra ödenmesi ve 2016 yılının Temmuz ayınının 2. dönem özel tüketim vergisi beyannamesinin kanuni süresinden sonra verilmesinden kaynaklandığı olayda, kanuni süresinden sonra ödenen vergilerin, davacı tarafından verilen özel tüketim vergisi beyannameleri üzerine 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu uyarınca maktu olarak alınan damga vergisine ilişkin olduğu, söz konusu damga vergilerinin geç ödenmesinin beyan üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmemesi sonucunu doğurmayacağı dolayısıyla sözü edilen damga vergilerinin davacı tarafından kanuni süresinden sonra ödenmesinin anılan Kanun maddesindeki %5 oranında vergi indiriminden yararlanılmasına ilişkin olarak yer verilen kanuni süresinde verilmiş beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olması şartının ihlali anlamını taşımayacağı, davacı tarafından kanuni süresinden sonra 11/08/2016 tarihinde verilen 2016 yılının Temmuz ayınının 2. dönem özel tüketim vergisi beyannamesine ilişkin olarak ise davacı tarafından üretimde kullanılan petrol kokuna uygulanacak vergi tutarının (0) TL olarak tespit edilmesi neticesinde söz konusu beyannameye hesaplanan ve ödenmesi gereken özel tüketim vergisi tutarının da

bulunmadığı, yasal düzenlemenin amacının vergisel yükümlülüklerini düzenli olarak yerine getiren mükelleflerin ödüllendirilmesi ve teşvikine yönelik olduğu göz önüne alındığında, Bakanlar Kurulu Kararıyla uygulanacak özel tüketim vergisi tutarı (0) TL olarak belirlenmek suretiyle tahakkuk ederek ödenmesi gereken herhangi bir özel tüketim vergisi bulunmayan petrol kokuna ilişkin verilen özel tüketim vergisi beyannamesinin, kanuni süresinden sonra verildiğinden bahisle 193 sayılı Kanun'un mükerrer 121. Maddesinde yer verilen beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması şartının ihlali kapsamında değerlendirilerek davacının vergi indiriminden yararlandırılmamasının Kanun'un getiriliş amacına ve hakkaniyete aykırılık oluşturacağı sonucuna varıldığından ihtirazi kayıtlarla verilen beyanname üzerine fazladan tahakkuk ettirilen kurumlar vergisinde hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle dava konusu işlem iptal edilmiş, ...-TL geçici vergi tutarının ise davacıya iadesine hükmedilmiştir.

#### **Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti:**

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

**Temyiz Edenin İddiaları:** 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu uyarınca maktu alınan damga vergisinin de beyannamenin verilmesi ile birlikte tahakkuk eden ve süresinde ödenmesi gereken bir vergi türü olduğu, bu maktu verginin zamanında ödenmemesinin indirimden yararlanmasını meşru hale getirmeyeceği, kaldı ki mükelleflerin indirimden faydalanması için Kanun'da belirtilen şartları eksiksiz yerine getirmeleri gerektiği ileri sürülerek kararın bozulması istenilmektedir.

## **İnceleme ve Gerekçe**

### **Maddi Olay :**

Davacı şirket tarafından, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. Maddesinde düzenlenen, vergiye uyumlu mükelleflere uygulanan vergi indirimini gereğince, 2017 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan verginin %5'i olan tutarın ödenmesi gereken kurumlar vergisi üzerinden indirilmesi gerektiği ihtirazi kaydıyla verilen beyannameye istinaden fazladan tahakkuk eden kurumlar vergisinin ...-TL tutarındaki kısmının kaldırılması ile ...-TL geçici vergi tutarının iadesi istemiyle dava açıldığı, davalı idarece, vergi indiriminden yararlandırılmama sebebi olarak 2016 yılının Haziran ve Ağustos ile 2017 yılının Mart dönemlerine ilişkin verilen (0) matrahlı özel tüketim vergisi beyannamelerine istinaden tahakkuk eden damga vergilerinin süresinde ödenmemesi ile 2016 yılının Temmuz ayının 2. dönem özel tüketim vergisinin kanuni süresinden sonra verilmesi hususlarının gösterildiği anlaşılmıştır.

### **İlgili Mevzuat:**

Anayasanın 73. maddesinin 3. fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı hükme bağlanmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi" başlıklı mükerrer 121. maddesinde, ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinden (finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere), bu maddenin 2. fıkrasında belirtilen şartları taşıyanların yıllık gelir veya kurumlar vergisi

beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'inin, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirileceği, şu kadar ki hesaplanan indirim tutarının her hâl ve takdirde 1 milyon Türk lirasından fazla olamayacağı, indirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutarın, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebileceği, bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarların red ve iade edilmeyeceği, gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı indirim tutarının, ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle beyan edilen kazançların toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanan gelir vergisi esas alınarak tespit edileceği, söz konusu indirimden faydalanabilmek için;

1. indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.) ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olması (Her bir beyanname itibarıyla 250 Türk lirasına kadar yapılan eksik ödemeler bu şartın ihlali sayılmaz.) ,

2. (1) numaralı bentte belirtilen süre içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.),

3. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin

verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmamasının şart olduğu hükmüne yer verilmiştir.

### Hukuki Değerlendirme:

Vergilendirme alanında muafiyet, istisna ve indirim hükümlerinin yorum yoluyla genişletilmesi veya daraltılmasının Anayasanın 73. maddesinde ifade edilen verginin yasallığı ilkesine aykırı düşeceği gibi kanunda yer alan bir kuralın, nitelikleri ve kuruluşları ona benzeyen fakat kanunda düzenlenmemiş olan diğer bir olaya uygulanması olan "kıyas"ın, vergi hukukunda uygulanmasının yasaklanmış olması karşısında, (0) matrahlı da olsa özel tüketim vergisi beyannamesini kanuni süresi içinde vermediği ihtilafsız olan davacı şirketin, 193 sayılı Kanun'un mükerrer 121. maddesinin açık hükmüne göre 2017 yılı kurumlar vergisi yönünden vergiye uyumlu mükelleflere tanınan %5 vergi indiriminden faydalanma koşullarını taşımadığı anlaşıldığından Vergi Mahkemesince yazılı gerekçeyle verilen karara yöneltilen istinaf isteminin reddine dair kararın bozulması gerekmiştir.

### Danıştay 3. Daire Başkanlığı Tarafından Verilen Sıfır ve İkinci El Araç Alım ve Satımında Hesaplanan KDV'ye Konu Uyuşmazlığa İlişkin Kararı (2020/3210 E. , 2023/832 K.)

**Dava konusu:** Davacının bir kısım ikinci el araç alış faturalarındaki katma değer vergisini haksız şekilde indirim konusu yaptığı, sıfır araç satarken alıcıların takas için verdikleri ikinci el araçları stoklarına dahil etmeden çalışanları üzerinden satıp alıcılar adına komisyon faturası düzenleyerek aslında kendisinin sattığı ikinci el araç bedeli üzerinden hesaplaması gereken katma değer vergisinden kaçındığı, sattığı sıfır araçlara

ek donanım ve hizmet teslimlerini aslında sıfır araçla birlikte teslim etmesine rağmen bu hizmet ve donanımların faturasını ayrı tanzim ederek özel tüketim vergisini aşındırmak suretiyle katma değer vergisini düşük gösterdiği ve ikinci el araç satışlarına ilişkin fatura düzenlemediğinden bahisle Ocak ila Aralık 2013 dönemleri için re'sen salınan bir kat vergi ziyai cezalı katma değer vergisi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 1. bendi gereğince kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemine ilişkindir.

### **İlk Derece Mahkemesi kararının özeti:**

Davacı şirketin faaliyet konusu içerisinde ikinci el araç satışı bulunduğu dikkate alındığında, alımı yapılan ikinci el araçların ticari faaliyetle ilgili binek otomobil olarak kullanıldığına dair idarenin herhangi bir tespiti olmadığı gibi söz konusu araçların çoğunun aynı yıl içerisinde satıldığı, ticari emtia olarak aldığı ikinci el araçlara ilişkin katma değer vergisi tutarını usulüne uygun şekilde indirilecek katma değer vergisi olarak hesaplarına yansıttığı sonucuna varıldığından, ikinci el araç alışlarına ilişkin 69. ... TL katma değer vergisi indiriminin reddinde hukuka uyarlık bulunmadığı ancak davacı şirketin kanuni temsilcisi tarafından demirbaş olarak satın alınan ve "254-Taşıtlar Hesabı"na kaydedilen taşıta ilişkin katma değer vergisi indiriminin sehven yapıldığı beyan edildiğinden değinilen aracın alışına ilişkin ... TL katma değer vergisi indiriminin reddinde hukuka aykırılık görülmediği, müşterilerinin sıfır araç almak için takas amacıyla verdiği ikinci el araçların davacı şirketin mülkiyetine girdiğine, trafik kayıtlarında şirket adına tescil edildiğine, şirketin envanter ve stok kayıtlarına dahil edildiğine dair davalı idarece herhangi bir saptama bulunmadığı aksine şirket envanterine dahil edilmediğinin inceleme elemanınca kabul edildiği ve bu araçların müşteriler adına satılması karşılığında

davacı şirket tarafından usulüne uygun komisyon faturası düzenlenip komisyon faturası üzerinden katma değer vergisi hesaplandığı anlaşıldığından, davacı şirketin bu satışlara sadece aracılık ettiği dolayısıyla araç bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanmasına gerek olmadığı sonucuna varıldığı, dolayısıyla tarhiyatın takas için verilen ikinci el araçların satış bedeli üzerinden katma değer vergi hesaplanması gerektiğinden bahisle yapılan kısmında ve söz konusu satışlara ilişkin fatura düzenlenmemesi nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezasının hukuka aykırı olduğu, davacı şirketten sıfır araç satın alan ve ilave teslim ve hizmetten yararlanan üç kişi tarafından, ek donanım teslim ve hizmetlerin sıfır araç ile birlikte teslim edildiği belirtildiğinden bu kişiler yönünden aracın teslim ve ilk iktisabında alınan ek donanım ve hizmetlerin (katma değer vergisi hariç fatura tutarları toplamı ... TL) özel tüketim vergisi matrahına dahil edilmesi gerektiğinden, ifadesi alınan bu üç kişinin satın aldığı ek donanım ve hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan özel tüketim vergisi üzerinden hesaplanan katma değer vergisine ilişkin tarhiyatta hukuka aykırılık olmadığı, diğer ileri tarihli faturalarda (108 adet fatura toplamı katma değer vergisi hariç ... TL) yer alan ek donanım ve teslimlerin, aracın ilk iktisabında teslim edilip edilmediği hususu, alıcı ifadelerine başvurulmak suretiyle davalı idare tarafından ortaya konulmadığından, söz konusu teslim ve hizmetler yönünden hesaplanan özel tüketim vergisi üzerinden alınacak katma değer vergisine ilişkin tarhiyatın hukuka uygun düşmediği gerekçesiyle tarhiyat azaltılmıştır.

### **Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti:**

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



**Temyiz Edenin İddiaları:** Faaliyeti kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği, davacıdan sıfır araç alırken takas için aracını şirket yetkilileri aracılığıyla satan müşterilerin ifadesinden anlaşılacağı üzere ikinci el araçların tasarruf hakkının şirkete geçtiği, komisyon faturaları kesilerek personel vekaletinde gerçekleşen satışların davacı tarafından yapılan satışlar olduğu, sıfır araçlara ilave olarak ek donanım teslim ve hizmetlere ilişkin faturaların özel tüketim vergisi ve katma değer vergisinden kaçınmak için ileri tarihli düzenlendiğinin açık olduğundan yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek kararın aleyhe olan hüküm fıkrasının bozulması istenilmektedir.

## İnceleme ve Gerekeçe

### Maddi Olay:

Otomotiv bayiliği, otomobillerin ve hafif motorlu kara taşıtlarının ticareti, motorlu kara taşıtlarının parçalarının belirli bir mala tahsis edilmiş mağazalarda perakende ticareti ve servis hizmetleri, akaryakıt bayiliği işleri, market ve kafeterya faaliyetleri ile uğraşan davacı adına yapılan tarhiyatın sebeplerinden birinin bir kısım ikinci el araç alış faturalarındaki katma değer vergisini indirim konusu yapması, diğerinin ise ücretli çalışanları üzerinden yaptığı ikinci el araç satışlarıyla ilgili satış faturası düzenlemeyip komisyon faturası düzenleyerek ikinci el araç bedeli üzerinden hesaplanması gereken katma değer vergisinden kaçınması olduğu anlaşılmıştır.

Tarhiyatın, ücretli çalışanları üzerinden yaptığı

ikinci el araç satışlarıyla ilgili satış faturası düzenlemeyip komisyon faturası düzenleyerek ikinci el araç bedeli üzerinden hesaplanması gereken katma değer vergisinden kaçındığından bahisle yapılan kısmıyla ilgili davacı şirketten sıfır araç almak için ikinci el aracını takas amacıyla veren müşterilerin alınan ifadelerinde, sıfır araç almak için davacı şirkete gittikleri, ellerindeki araçlarını takas amacıyla bir miktar bedele saydırdıkları, söz konusu takas amacıyla verilen aracın satılabilmesi için de şirketin çalışanlarına vekalet verdikleri, aracın daha sonra ne kadara, nasıl satıldığı konusunda bilgi sahibi olmadıkları yönünde beyanda buldukları görülmüştür.

Davacı şirket yetkilisi ifadesinde; şirketlerinde çalışan personelin kendi adlarına araç alıp satmalarına izin verilmediği, şirket adına vekaleten araç alıp satabildikleri, ellerindeki ikinci el araçların bir kısmının, sıfır araç sattıkları müşterilerinin takas amacıyla verdikleri araçlardan oluştuğu, bu araçları müşterilerine sundukları, takas amacıyla gelen araçları genellikle şirket envanterine kaydettikleri ama kaydetmediklerinin de olduğu, yaptıkları ikinci el araç alımlarının bir kısmını ticari emtia oldukları için katma değer vergisi indirimine konu ettiklerini belirtmiştir.

### İlgili Mevzuat:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) fıkrasında; vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, gerçek mahiyetin, yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia edene ait olduğu düzenlenmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin (b) bendinde faaliyetleri kısmen

veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 532. maddesinde, alım veya satım komisyonculuğu, komisyoncunun ücret karşılığında, kendi adına ve vekâlet verenin hesabına kıymetli evrak ve taşınırların alım veya satımını üstlendiği sözleşme olarak tanımlanmıştır.

### **Hukuki Değerlendirme:**

Temyiz istemine konu edilen Vergi Dava Dairesi kararının; tarhiyatın ifadesi alınan üç kişi haricindeki satın alınan ek donanım ve hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan özel tüketim vergisinin katma değer vergisi matrahına eklenmesi suretiyle tespit edilen katma değer vergisinden kaynaklanan kısmına ilişkin hüküm fıkrası aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle Dairemizce de uygun bulunmuştur.

Faaliyeti kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olmadığı açık olan davacı şirketin, 3065 sayılı Kanun'un 30. maddesinin (b) hükmü uyarınca aldığı ikinci el araçlar için yüklendiği katma değer vergisini indirimine konu edemeyeceği tabii olduğundan yazılı gerekçeyle tarhiyatın ikinci el araç alışlarına ilişkin ...TL katma değer vergisi indiriminin reddi suretiyle yapılan kısmını kaldıran Vergi Mahkemesi kararına yöneltilen istinaf başvurusunun reddinde hukuka uygunluk görülmemiştir.

Tarhiyatın, davacı şirketin çalışanları üzerinden yaptığı ikinci el araç satışlarıyla ilgili

satış faturası düzenlemeyip komisyon faturası düzenleyerek ikinci el araç bedeli üzerinden hesaplanması gereken katma değer vergisinden kaçındığından bahisle yapılan kısmına ilişkin şirket yetkilisinin ve aracını takas için veren müşterilerin ifadeleri göz önüne alındığında, olayın gerçek mahiyeti ikinci el aracın, alınan sıfır aracın bedelinden düşülmek suretiyle davacı şirkete satılması, şirketin de söz konusu aracı daha sonra çalışanları üzerinden üçüncü şahıslara satması olduğundan ve komisyonculuğun niteliği gereği üçüncü kişilerle vekalet verenin yani mevcut olayda aracını takas için davacı şirkete verenin hesabına işlem yapılması gerekirken, şirketin kendi ad ve hesabına işlem yaptığı açık olduğundan, Vergi Mahkemesi kararının, tarhiyatın, sözü edilen kısmının kaldırılmasına dair hüküm fıkrasına yöneltilen istinaf başvurusunun reddi yolundaki hüküm fıkrasının söz konusu tarh matrahının hukuka uygunluğu yönünden yapılacak inceleme sonucunda karar verilmek üzere bozulması gerekmiştir.

**Öte yandan yeniden verilecek kararda özel usulsüzlük cezası hakkında değerlendirme yapılarak hüküm kurulacağı tabiidir.**

**Danıştay 3. Daire Başkanlığı Tarafından Verilen Vakfa Ait Ticari İşletme Tarafından Vakfa Aktarılan Tutarlara Yapılan Stopaj'a Konu Uyuşmazlığa İlişkin Kararı (2022/1846 E. , 2023/901 K.)**

**Dava konusu:** Davacı tarafından, ... dini cemaatine (vakfa) aktarılan tutarın vakıf bakımından iştirak kazancı olmadığından tevkifata tabi tutulamayacağı ihtirazi kaydıyla verilen beyanname üzerine 2020 yılının Ekim dönemi için tahakkuk eden gelir (stopaj) vergisinin ...-TL'ye isabet eden kısmının kaldırılması ve iadesine hükmedilmesi istemine ilişkindir.

**İlk Derece Mahkemesi kararının özeti:**

Dava konusu olayda vakfa ait iktisadi işletmenin söz konusu olduğu, ortada iki ayrı işletmenin varlığından ve birinin diğerinin sermayesine iştirak ettiğinden söz edilmesine olanak bulunmadığı, zira iktisadi işletmenin kendisinin bizatihi vakfa ait olup vakfa vergi mükellefi olamamasından dolayı mükellefiyetin iktisadi işletme adına tesisinin olduğu, iki ayrı iktisadi işletmenin bulunmaması, bir işletmenin diğer işletmenin sermayesine iştirak etmesi gibi bir durumdan söz edilememesi, iktisadi işletmenin bizatihi vakfa ait olması, vakfın başka bir iktisadi işletmeye iştirakinden dolayı değil kendi iktisadi işletmesinden kazanç elde etmesi suretiyle adına yapılan tahakkukta hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle tahakkuk eden vergi kaldırılmış ve iadesine hükmedilmiştir.

**Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti:**

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

**Temyiz Edenin İddiaları:** Yapılan işlemlerin hukuka uygun olduğu ileri sürülerek kararın bozulması istenilmektedir.

**Karşı Tarafın Savunması:** Taraflarının anılan vakfın iştiraki değil iktisadi işletmesi niteliği taşıdığı, kâr dağıtımının nihai olarak gerçek kişi sermayedarlara ulaşması halinin tek istisnasının vakıflara ait iktisadi işletmelerde oluşan dönem net kârı olduğu, 193 sayılı Kanun'un 75 ve 94. maddelerinde yer alan düzenlemelerin yorum yoluyla genişletilemeyeceği, öte yandan Kanun'un 75. maddesinin 2. bendinin parantez içi hükmünün ilk cümlesiyle ilgili olarak hazırlanan Yasa tasarısında yer alan "dernek ve

vakıfların iktisadi işletmelerinden elde ettikleri kâr payları bu gruba dahildir." ibaresinin metinden çıkarıldığı belirtilerek istemin reddi gerektiği savunulmaktadır.

**İnceleme Ve Gerekçe****Maddi Olay:**

Davacının, ... dini cemaatine (vakfa) aktardığı tutarın vakıf bakımından iştirak kazancı olmadığından tevkifata tabi tutulamayacağı ihtirazi kaydıyla verdiği 2020 yılının Ekim dönemine ilişkin beyanname üzerine adına tahakkuk eden gelir (stopaj) vergisinin ... TL'ye isabet eden kısmının kaldırılması ve anılan tutarın tarafına iadesi istemiyle davanın açıldığı anlaşılmıştır.

**İlgili Mevzuat:**

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, vakıf ve derneklere ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış, vakfın tüzel kişiliği ise mükellefiyet dışında bırakıldıktan sonra, "Vergi Kesintisi" başlıklı 15. maddesinin 2. bendinde, vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabii kazançlar hariç olmak üzere %15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6/b-i alt bendinde, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara isabet eden kısım düşüldükten sonra, 75. maddenin ikinci fıkrasının 2 ,1 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiş olup, bendin parantez içi hükmünde, kurumlar ile gelir ve kurumlar vergisi mükellefi

olmayanlara ve muaf olanlara ödenenler tevkifat kapsamına dahil edilmiştir. Kanun'un 75. maddesinde menkul sermaye iradı tanımlanmış olup 2. fıkranın 1 numaralı bendinde her nevi hisse senetlerinin kâr payları, 2 numaralı bendinde iştirak hisselerinden doğan kazançlar kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradı sayılmıştır.

### Hukuki Değerlendirme:

Uyuşmazlığın çözümlenebilmesi için "iştirak kazancının" ne anlama geldiğinin bilinmesi ve bu kazancın dağıtımı halinde (tüzel kişilikleri bazında kurumlar vergisinden muaf olsa da bağlı iktisadi işletmeleri kurumlar vergisi mükellefi olan vakıf ve dernekler açısından) dağıtılan kâr paylarının stopaja tabi tutulup tutulmayacağına değerlendirilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesi, 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 iratları menkul sermaye iradı olarak tanımladıktan sonra kaynağı ne olursa olsun 2. fıkranın bentlerinde yazılı iratların menkul sermaye iradı sayılmasını öngörmüş ve (2) işaretli bentte iştirak hisselerinden doğan kazançları bu kapsama almıştır.

Vergi kanunlarında iştirak hissesinin tanımı yapılmamakla birlikte anılan maddenin parantez içi hükmünde; limited şirket ortaklarının, iş ortaklarının, komanditerlerin kâr paylarının, kooperatiflerin dağıttıkları kazançların, iştirak hissesinden doğan kazanç olduğu belirtilmiştir. Vakıflar, kurumlar vergisinden muaf olsalar da iktisadi işletme oluşturdukları takdirde, rekabet eşitliği gereği iktisadi işletmelerinin kazancı vergiye tabidir. Bir vakfın, sermayesinin tamamının ya da bir kısmının kendisi tarafından sağlanarak iktisadi işletme oluşturması arasında

fark bulunmamaktadır. İktisadi işletmenin kurumlar vergisi ödendikten sonra kalan kârının işletme bünyesinde ve işletmenin faaliyetlerine özgü bırakılmayıp da kendisini kuranlara veya oluşturan vakfa aktarılması halinde iktisadi işletme tarafından vakfa yapılan aktarım iştiraktan doğan kazançtır.

Vakfın kurulduğu veya oluşumuna katıldığı iktisadi işletmenin kurumlar vergisi düşüldükten sonra vakfa aktardığı tutar, vakıf yönünden sermayesini sağlayan kuruma sağlanan iştirak kazancıdır. İşletme kendi kazancının vergisini, vakıf ise işletmenin kendisine sağladığı kazancın vergisini kaynağında tevkif yoluyla ödemek durumunda olduğunda mükerrer vergilendirme söz konusu değildir. Kaldı ki bu aktarım vakıf bünyesinde vakıf vergiye tabi olsa da kurumlar vergisinden müstesnadır.

Tüm bu anlatımlardan da anlaşılacağı üzere; vakıflara ait iktisadi işletmelerin, ilgili vakfın genel anlamda "iştiraki" durumunda olduğunun kabulü gerektiğinden iktisadi işletme kârından, bağlı olunulan vakfa veya derneğe aktarılan tutarlarda bu aktarım vakıf yönünden Kanun'un 75. maddesinin 1. fıkrasının 2. bendinde belirtilen iştirak kazancı, kârı sağlayan (aktaran) yönünden ise kâr dağıtımı sayılmalıdır.

Bir kazancın iştirak kazancı sayılabilmesi için bir başka kurumun hisselerine sahip olunması zorunlu olmayıp bağlı veya ait kuruluşun tamamına sahip olunması halinde de bir iştirak kazancı elde edilmesi söz konusudur. Kendisi vergiye tabi olmayan bir vakfın, sermayesini temin ederek vergiye tabi bir kuruluş oluşturması halinde kendisine aktarılan gelir iştirak kazancıdır. Menkul sermaye iradını elde edenin kurum olması ya da gelir veya kurumlar vergisinden muaf olması da Kanun'un 94. maddesinin 6/b-i bendine göre yapılacak tevkifatı etkilememektedir.

Bu durumda, davacı iktisadi işletmenin bağlı bulunduğu vakfa aktardığı kâr payı, alan yönünden iştirak kazancı olduğundan ve Kanun'a göre tevkifata tabi tutulması gerektiğinden Vergi Mahkemesince yazılı gerekçeyle tahakkuk eden verginin kaldırılması ve iadesi yolundaki karara yöneltilen istinaf başvurusunun reddine dair kararın bozulması gerekmiştir.

### **Danıştay 3. Daire Başkanlığı Tarafından Verilen Tasfiye Edilen Şirkete Yönelik Ek Tasfiyeye Konu Uyuşmazlığa İlişkin Kararı (2023/267 E. , 2023/779 K.)**

**Dava konusu:** Davacı şirket adına bir kısım hasılatını kayıt ve beyan dışı bıraktığı yolunda saptamalar içeren vergi inceleme raporu uyarınca 2014 yılının Nisan - Haziran dönemi için re'sen salınan bir kat vergi ziyayı cezalı gelir (stopaj) vergisinin kaldırılması istemine ilişkindir.

**İlk Derece Mahkemesi kararının özeti:** Dava konusu gelir (stopaj) vergisinin matrahı yönünden bağlı olduğu 2013 yılı için yapılan kurumlar vergisi tarhiyatına karşı açılan davada Mahkemelerinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla beyan dışı bırakılan kurumlar vergisinin ...TL olarak belirlendiği, dolayısıyla dava konusu gelir (stopaj) vergisi tarhiyatının ...TL'ye isabet eden kısmında hukuka aykırılık bulunmadığı, değinilen tutarı aşan kısmının ise hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle tarhiyat azaltılmıştır.

**Bölge Mahkemesi kararının özeti:** Hasılat farkının eksik incelemeye ve varsayıma dayandığı, belirtilen şekilde tespit edilen matrah farkı üzerinden salınan vergi ve kesilen cezada hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle davalı idare istinaf başvurusu reddedilmiş, davacı istinaf başvurusu ise kabul edilerek Vergi Mahkemesi kararının, tarhiyatın 42.480,37-TL'ye isabet eden kısmı yönünden davanın reddine ilişkin

hüküm fıkrası kaldırıldıktan sonra cezalı verginin değinilen kısmı kaldırılmıştır.

### **İnceleme Ve Gerekçe**

#### **Maddi Olay:**

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararına yöneltilen istinaf başvurusuna ilişkin ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının Danıştay Üçüncü Dairesinin 21/12/2021 tarih ve E:2018/3758, K:2021/6297 sayılı kararıyla, davacı şirketin davanın devamı sırasında ticaret sicilinden kaydı silinmekle tüzel kişiliğinin, diğer bir deyişle hukuk alemindeki varlığının sona erdiği ve dolayısıyla taraf olma ehliyeti ve yargı mercileri önünde temsil olanağının bulunmadığı gerekçesiyle bozulması üzerine ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesi 'nin ... tarih ve E:..., E:... sayılı kararı ile bozma kararına uyularak dosyanın işlemde kaldırılmasına karar verilerek mahkemesine gönderildiği, davacı şirketin ... Asliye Ticaret Mahkemesinin ... tarih E:..., K:... sayılı ilamı ve şirketin ihyası ile sicile tesciline karar verilmesi sonucu atanan tasfiye memuru ...'ın başvurusu sonrasında dosyanın yeniden işleme konularak hüküm kurulduğu anlaşılmaktadır.

#### **İlgili Mevzuat:**

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 26. maddesinin 1. fıkrasında, dava esnasında ölüm veya herhangi bir sebeple tarafların kişilik ve niteliğinde değişiklik olursa, davayı takip hakkı kendisine geçen başvurusuna kadar dosyanın işlemde kaldırılmasına ilgili mahkemece karar verileceği belirtilmiştir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun "Ek tasfiye" başlıklı 547. maddesinde, tasfiyenin kapanmasından sonra ek tasfiye işlemlerinin

yapılmasının zorunlu olduğu anlaşılırsa, son tasfiye memurları, yönetim kurulu üyeleri, pay sahipleri veya alacaklıların, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden, bu ek işlemler sonuçlandırılıncaya kadar, şirketin yeniden tescilini isteyebilecekleri, mahkemenin istemin yerinde olduğuna kanaat getirmesi halinde, şirketin ek tasfiye için yeniden tesciline karar verilerek bu işlemleri yapmaları için son tasfiye memurlarını veya yeni bir veya birkaç kişiyi tasfiye memuru olarak atanarak tescil ve ilan ettirileceği, aynı maddenin gerekçesinde bahsi geçen maddenin uygulamanın ihtiyaçları nedeniyle öğreti ile yargı tarafından benimsenen ve uygulanan bir hukukî kurumu düzenlediği, ek tasfiyenin geçici bir tedbir yolu olduğu ve gerekçede esaslarının sıralandığı, ek tasfiyenin sadece tasfiyenin kapanmış olmasına rağmen halen alınması zorunlu ek tedbirlere gereksinim duyulması halinde söz konusu olabileceği, ek tasfiyenin şirketin sicile yeniden tescilini talep etmeye yönelik olduğu, mahkemenin davada, talebin doğruluğunu inceledikten sonra, olumlu sonuca varırsa şirketin yeniden tesciline karar vereceği, ek tasfiye kararının tescilinin bildirici olup bu durumun şirketin sona ermiş olduğu gerçeğini değiştirmeyeceği, ek tasfiye tamamlandıktan sonra, yeniden kapanış bildirimini, tescil ve defterlerin korumaya alınması işlemlerinin yapılmasının gerekli olduğu, ek tasfiyeye başlandığında tasfiye memurunun yeniden atanması ve atanmış kişinin ticaret siciline tescil ve ilân ettirilmesi gerektiği ve ek tasfiyeye ilişkin prosedürün emredici nitelik taşıdığı kurala bağlanmıştır.

Ayrıca Ticaret Sicili Yönetmeliğinin “Ek tasfiye” başlıklı 89. maddesinde de, daha önce sicilden kaydı silinmiş olan bir şirketin, mahkemece Türk Ticaret Kanunu’nun 547. maddesine göre ek tasfiye sürecine girmesine karar verilmesi halinde, ilgili kararın tarihi ve sayısı, şirketin ek tasfiye halinde olduğu, şirketin unvanına “Tasfiye

halinde” ibaresi eklenmek suretiyle yeniden tescil edilmiş bulunduğu, tasfiye memurlarının adı ve soyadı, kimlik numarası ve yerleşim yeri, ek tasfiye işlemlerinin yürütüleceği adresin tescil edilmesi gerektiği, ek tasfiyenin tescili üzerine şirketin tüzel kişiliğini yeniden kazanacağı ve organların kendiliğinden çalışmaya başlayacağı hususu düzenlenmiştir.

### Hukuki Değerlendirme:

Yukarıda yer verilen düzenlemelerin değerlendirilmesinden, ek tasfiyenin şirketin sicile yeniden tescilini talep etmeye yönelik bir düzenleme olduğu, sicilden kaydı silinmiş olan bir şirketin, mahkemece ek tasfiye sürecine girmesine karar verilmesi halinde ilgili mahkeme kararın tarihi ve sayısı, şirketin ek tasfiye halinde olduğu, tasfiye memurlarının kimlik bilgileri ve ikametgahları ile ek tasfiye işlemlerinin yürütüleceği adres gibi bilgilerin sicile tescil edilmesi gerektiği sonucuna varılmaktadır.

Uyuşmazlık konusu olayda davacı şirket hakkında ... Asliye Ticaret Mahkemesinin ... tarih E:..., K:... sayılı ek tasfiyeye ilişkin ihya kararı verilmiş ise de bu kararın henüz kesinleşmediği ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde herhangi bir tescil ve ilan yapılmadığı dikkate alındığında, ihya prosedürü tamamlanmaksızın dosyanın yeniden işleme konularak esas hakkında hüküm kurulması yargılama usulüne uygun düşmemiştir.

### Danıştay 3. Daire Başkanlığı Tarafından Verilen Matrah Artırımında Bulunan Mükellefin Uzlaşmaya Çağrılmamasına Konu Uyuşmazlığa İlişkin Kararı (2020/2132 E. , 2023/596 K.)

**Dava konusu:** Davacı adına, gayrimenkul alım satımından elde ettiği ticari kazancı kayıt ve beyan dışı bıraktığı yolundaki saptamaları içeren vergi inceleme raporuna dayanılarak 2015

yılı için re'sen salınan bir kat vergi ziyai cezalı gelir vergisi ile aynı yılın tüm dönemleri için re'sen salınan bir kat vergi ziyai cezalı geçici verginin kaldırılması istemine ilişkindir.

### **İlk Derece Mahkemesi kararının özeti:**

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde ve uyuşmazlığa konu dönem için 7143 sayılı Yasa kapsamında gelir vergisi yönünden matrah artırımında bulunan ve hakkında düzenlenen vergi inceleme raporları 31/07/2018 tarihinden sonra vergi dairesi kayıtlarına giren davacının, usulüne uygun bir şekilde yapılacak tebligatla uzlaşma toplantısına çağırılması suretiyle uzlaşma görüşmesi yapılması gerekirken, 7143 sayılı Yasa'nın yürürlükte bulunması neden gösterilerek tarhiyat öncesi uzlaşma talebi gözetilmeksizin yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu cezalı vergi kaldırılmıştır.

### **Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti:**

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

### **İnceleme Ve Gerekçe**

#### **Maddi Olay:**

Davacının 2015 yılı işlemlerine ilişkin incelemenin ... tarih ve ... sayılı görevlendirme yazısı üzerine başladığı, tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan davacının 13/07/2017 tarihli talep formuyla 2015 yılı için gelir vergisi yönünden matrah artırımını talebinde bulunduğu, hakkında düzenlenen ... tarih ve ... sayılı Vergi İnceleme Raporunun Vergi Dairesi kaydına 01/08/2018 tarihinde girdiğinin davalı idarece bildirildiği, söz konusu vergi inceleme raporu uyarınca tarhiyat önerilen vergi ve ceza tutarından, 27/08/2018

tarihli matrah artırımını beyannamesiyle artırılan verginin mahsubu ile dava konusu tarhiyatın yapıldığı anlaşılmaktadır.

### **İlgili Mevzuat:**

7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'un "Matrah ve vergi artırımını" başlıklı 5. maddesinin 1. fıkrasında; mükelleflerin, bu fıkra da belirtilen şartlar dahilinde gelir ve kurumlar vergisi matrahlarını artırarak bu maddede belirtilen süre ve şekilde ödemeleri halinde, kendileri hakkında artırımda bulunulan yıllar için yıllık gelir vergisi incelemesi ve bu yıllara ilişkin olarak bu vergi türleri için daha sonra başka tarhiyat yapılamayacağı, 7. fıkrasında bu maddeye göre matrah veya vergi artırımında bulunulmasının, bu Kanunun yayımı tarihinden önce başlanılmış olan vergi incelemeleri ile takdir işlemlerine engel teşkil etmediği, ancak, artırımda bulunan mükellefler hakkında başlanılan vergi incelemeleri ve takdir işlemlerinin, bu maddenin birinci fıkrasının (1) bendi ve üçüncü fıkrasının (e) bendi hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu Kanunun yayımı tarihini izleyen ayın başından itibaren iki ay içerisinde sonuçlandırılmaması hâlinde, bu işlemlere devam edilmeyeceği, bu süre içerisinde sonuçlandırılan vergi incelemeleri ile ilgili tarhiyat öncesi uzlaşma taleplerinin dikkate alınmayacağı, inceleme veya takdir sonucu tarhiyata konu matrah veya vergi farkı tespit edilmesi hâlinde, inceleme raporları ile takdir komisyonu kararlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten önce artırımda bulunmuş olması şartıyla inceleme ve takdir sonucu bulunan farkın, bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkra hükümleri ile birlikte değerlendirileceği, inceleme ve takdir işlemlerinin sonuçlandırılmasından maksadın, inceleme raporları ve takdir komisyonu kararlarının vergi

dairesi kayıtlarına intikal ettirilmesi olduğu kural altına alınmıştır.

**Öte yandan, 1 Seri No’lu Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7143 sayılı Kanun Genel Tebliği’nin V-E-2-a bendinde, Kanunun yayımı tarihinden önce başlanılmış vergi incelemeleri ve takdir işlemlerinin 31 Temmuz 2018 tarihine (bu tarih dahil) kadar tamamlanamaması hâlinde mükelleflerin, başvuru süresinin sonuna kadar (31 Ağustos 2018) matrah ve vergi artırımında bulunmuş olmaları şartıyla, 31 Temmuz 2018 tarihinden sonra vergi dairesi kayıtlarına intikal eden raporlar ve kararlar üzerine tarhiyat yapılamayacağı düzenlenmiştir.**

### **Hukuki Değerlendirme:**

Yukarıda yer alan yasal ve idari düzenlemelerden, 7143 sayılı Kanun’a göre matrah ve vergi artırımı yapan mükellefler hakkında, artırımda bulunulan yıllar ve vergi türleri ile ilgili olarak Kanun’un yayımlandığı tarihten önce başlanılmış olan vergi incelemeleri ile takdir işlemlerinin, Kanun’un yayımlandığı tarihi izleyen ayın başından itibaren iki ay içerisinde sonuçlandırılması yani inceleme raporları ve takdir komisyonu kararlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi, bu süre içerisinde sonuçlandırılmaması halinde ise vergi incelemeleri ile takdir işlemlerine devam edilemeyeceği, belirtilen tarihten sonra vergi dairesi kayıtlarına giren raporlar üzerine tarhiyat yapılamayacağı anlaşılmaktadır.

Matrah ve vergi artırımından önce davacı hakkında başlamış olan vergi incelemesinin Yasa kapsamında belirtilen süre içinde sonuçlandırılmadığı ve vergi inceleme raporunun 31/07/2018 tarihinden sonra vergi dairesi kayıtlarına girdiğinin anlaşıldığı olayda, söz konusu rapora dayanılarak tarhiyat yapılamayacağından dava

konusu tarhiyatı yazılı gerekçeyle kaldıran Vergi Mahkemesi kararına yöneltilen istinaf başvurusunun reddi yolundaki kararda sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.