

Güncel Yargı Kararları (2018/2)

Özet

Danıştay Dergisinin 146. sayısında yer alan güncel bazı yargı kararları

1. Gelir Vergisi Kanunu

Araç alım satımında devamlılık ne zaman gerçekleşmiş sayılır?

(Danıştay Dördüncü Dairesinin 15.05.2017 tarih ve E:2013/9467 K:2017/4463 sayılı kararı)

Olayda, davacının 2010 yılında 6 adet araç alıp sattığı hususunun tespit edilmesi üzerine, davacının sürekli olarak oto alım satımı işi ile uğraştığından bahisle 17.07.2007 tarihinden itibaren adına tesis edilen mükellefiyetin iptali istemiyle dava açılmıştır.

Alım ve satım bulunması durumunda böyle bir faaliyetin hangi şartlar altında ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi gerektiği hususunda Vergi Usul Kanunu'nda bir açıklık bulunmamaktadır. Ancak bir faaliyetin ticari faaliyet olabilmesi için, hem alım satımlarda devamlılık ve süreklilik bulunması hem de kazanç elde etme amacıyla yapılmış olması zorunludur. Bu husus ise şüphesiz ilgili dönemlerde yapılan alım satımların sayısal çokluğuna da bakılarak karar verilecek bir husustur. Aksi takdirde bu şartları taşımayan bir faaliyeti ticari faaliyet olarak kabul etmek hayatın olağan akışı ile ticari icaplara da uygun düşmez

Olayda davacının 2007 yılında 1, 2009 yılında 1, 2010 yılında 6, 2011 yılında 4 tane araç alım satım

faaliyeti gerçekleştirdiği anlaşılmaktadır. Davacının araç alım satım muamelelerindeki çokluk mükellefiyet tesis edildiği tarih olan 2007 yılında değil, 2010 yılından itibaren gerçekleşmiş olduğu ve faaliyetindeki devamlılık unsurunun da bu tarihten itibaren gerçekleştiği sonucuna varılmıştır.

Bu durumda, davacı hakkında tesis edilen mükellefiyetin 2010 yılı itibariyle davacı tarafından gerçekleştirilen devamlılık ve süreklilik arz eden çok sayıda alım satım işleminin belirli bir organizasyon dahilinde ve kar elde etme amacıyla yapıldığının kabulü gerektiğinden, davacı hakkında araç alım satımı nedeniyle 17.07.2007 tarihi itibariyle mükellefiyet tesis edilmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

2. Katma Değer Vergisi Kanunu

Defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi durumunda KDV indirimi reddedilebilir mi?

(Danıştay Üçüncü Dairesinin 24.01.2017 tarih ve E:2016/16196 K:2017/233 sayılı kararı)

Mükellefler, kendilerine yapılan teslimler nedeniyle yükledikleri katma değer vergilerini belgelerde gösterilmesi ve bu belgelerin yasal defterlere kayıtlı olması koşuluyla katma değer vergisi indiriminden faydalanabilirler. Defter ve

belgelerin, mücbir sebepten dolayı incelemeye ibraz edilemediği durumlarda da katma değer vergisi indiriminin kabul edilebilmesi için bu vergilerin gerçekten yüklediklerini, Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin "ispat" başlıklı (B) fıkrasında yer alan kural uyarınca kanıtlamaları gerekmektedir.

Bu düzenlemeler nedeniyle emtia veya hizmet alışını temsil eden fatura veya fatura yerine geçen belgenin yasal defterlere usulüne uygun olarak kaydedilmesi ve bu belgelerde katma değer vergisinin ayrıca gösterilmesi, katma değer vergisi indirimi yapılabilmesinin ön koşullarıdır. Bu ön koşulların varlığının, sözü edilen defter ve belgelerin ibrazı ve incelenmesiyle saptanabileceği açıktır. Vergi idaresinin, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarabilmesi ise defter ve belgelerin istendiğinde vergi idaresinin denetim ve incelemesine sunulması ve gerektiğinde, şekline ve usulüne uygun belgelerle tevsik edilen hukuki muamelelerin karşı taraf nezdinde inceleme ve araştırma yapılması ile olanaklıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin 2. fıkrasının 3. bendinde, bu Kanun'a göre tutulması zorunlu olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi, dönem matrahının

re'sen takdirini gerektiren sebep olarak öngörülmüştür.

Usulüne uygun tebliğ edilen yazıyla defter ve belgelerin ibrazı istendiği halde bir mücbir sebep hali olmaksızın defter ve belgelerin inceleme elemanına ibraz edilmemesi re'sen tarh sebebidir. Ayrıca defter ve belge asıllarının mahkemeye de ibraz edilmediği dikkate alındığında, Kanun'un muhafaza biçim ve süreleri ile ibraz yükümlülüğüne ilişkin düzenlemeleri karşısında, davacının katma değer vergisi indirimlerinin reddedilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığından, tarhiyatın kaldırılması yolundaki mahkeme kararı bozulmuştur.

3. Vergi Usul Kanunu

Zamanaşımını durdurmak amacıyla takdir komisyonuna sevk işlemi hukuka uygun mudur?

(Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 05.07.2017 tarih ve E:2017/288 K:2017/329 sayılı kararı)

Vergi Usul Kanunu'nun 138. maddesinde, incelemenin, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanasını süresi sonuna kadar her zaman yapılabileceği kurala bağlanmıştır. Bu düzenlemeye göre incelemenin yapılabilmesi için tarh zamanasını süresinin geçmemiş olması gerekmektedir.

Kanun'un 113. maddesinde; süresinin geçmesi nedeniyle vergi alacağının kalkması olarak tanımlanan zamanasının, mükellefin bu hususta müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği düzenlemesine yer verilmiştir. Kanun'un 114. maddesi uyarınca, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl olarak ifade edilen tarh zamanasını durduran durum, matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasıdır. 114. maddenin ikinci fıkrasında yer alan, "Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna

başvurulması, zamanasını durdurur. Duran zamanasını, mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder." şeklindeki ifade; Anayasa Mahkemesinin 15.10.2009 gün ve E:2006/124, K:2009/146 sayılı kararıyla iptal edilmiş, iptal kararı üzerine 6009 sayılı Kanun'la, 114. maddenin ikinci fıkrası, "Ancak işlemeyen süre her hal ve takdirde bir yıldan fazla olamaz" ibaresinin eklenmesiyle yeniden düzenlenmiştir.

Anayasa Mahkemesinin; sözü edilen düzenlemenin, vergilemede; "belirlilik", "yasallık" "öngörülebilirlik", "keyfiliğe izin verilmemesi" ve "hukuk devleti" ilkesine aykırı düştüğü gerekçesiyle verdiği iptal kararında; takdir komisyonuna başvuru yolunun, sırf zamanasını durdurmak amacıyla keyfi olarak kullanılmasının güvence sağlamayacağı ve vergi yükünü artırarak haksız sonuçlar doğmasına neden olabileceği hususuna da vurgu yapılmıştır.

213 sayılı Kanun'un 20. maddesinde verginin tarhi, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden hesaplanarak miktarının belirlenmesi olarak tanımlanmış, 25 – 39. maddelerinde tarh yöntemlerine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Bu yöntemlerden birisi olan "re'sen tarh" usulünü düzenleyen 30. maddede, 21.01.1983 tarih ve 2791 sayılı Kanun değişikliğinden önce re'sen takdir yetkisi sadece takdir komisyonlarına ait bulunduğundan, vergi incelemesi sırasında re'sen takdiri gerektiren bir durum tespiti halinde gerekli takdir işlemi takdir komisyonu tarafından yapılmakta iken 2791 sayılı Kanun değişikliğiyle re'sen vergi tarhının tanımı yeniden yapılarak, vergi inceleme elemanlarına da re'sen takdir yetkisi tanınmıştır. Yukarıda yer verilen 114. madde uyarınca takdir komisyonuna başvurma yetkisi ise sadece vergi dairesine aittir.

Vergi incelemesi, re'sen takdir yetkisi bulunan inceleme elemanı tarafından yürütülen bir mükellefin; sırf zamanasını durdurmak amacıyla, gerçek bir re'sen takdir nedeni saptanmaksızın, şeklen, takdire sevk sebeplerinden biri dayanak gösterilerek matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmesi, bu süre zarfında vergi inceleme raporu ve/veya vergi tekniği raporu düzenlenmesi; takdir komisyonunun haiz olduğu yetki uyarınca, inceleme elemanından bağımsız yürütmesi gereken inceleme ve araştırmalar sonucu elde edeceği verileri değerlendirmek yerine, sözü edilen raporlarda belirtilen miktarın aynısını matrah olarak takdir etmesi, 213 sayılı Kanun'un zamanasını ile incelemeye ilişkin düzenlemelerinin öngörülen amacına aykırı düştüğü gibi takdir komisyonuna başvuru yolunun zamanasını hükmünü aşmak amacıyla bir yöntem olarak kullanılması, Anayasa Mahkemesi kararında da işaret edildiği üzere "yasallık" ve "hukuki güvenlik" ilkeleriyle de bağdaşmamaktadır.

Olayda, 2005 vergilendirme dönemi matrahının tespiti için zamanasının dolmasına çok kısa süre kala 13.11.2010 tarihinde takdir komisyonuna sevk edilen davacı adına, 18.04.2011 tarihli basit raporu dayanak alan takdir komisyonunun 29.09.2011 tarihli kararları uyarınca tarhiyat yapılmış olup cezalı tarhiyatın esas itibarıyla, tanzim edilen rapora dayandığı açıktır. Matrah takdiri amacı dışında, zamanasını durdurma amacıyla takdir komisyonuna başvurulduğundan, ortada bir takdir komisyonu kararının bulunması, tarhiyatın, söz konusu rapora göre yapıldığı gerçeğini değiştirmemektedir.

Bu durumda, 2005 vergilendirme dönemi için beş yıllık zamanasını süresi geçirildikten sonra düzenlenen 18.04.2011 tarihli rapora dayanan vergi ve ceza ihbarnamelerinin 06.10.2011 tarihinde tebliğ edilmiş olması karşısında, Mahkemece verilen, davanın reddi yolundaki ısrar

kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.

Şirketin iş yeri adresinde tebliğ edilemeyen defter ve belge ibraz yazısı, kanuni temsilcinin eşine evinde tebliğ edilebilir mi?

(Danıştay Üçüncü Dairesinin 14.02.2017 tarih ve E:2015/5036 K:2017/841 sayılı kararı)

Davalı idarenin bilgisi dahilindeki davacı şirkete ait iş yeri adresine tebliğe çıkarılan 08.05.2013 tarihli defter ve belge ibraz yazısının, aynı adreste bir başka mükellefin faaliyet göstermesinden kaynaklanan imkansızlık nedeniyle tebliğ edilemediğinin usulüne uygun biçimde düzenlediği görülen 22.05.2013 tarihli adres tespit tutanağıyla saptandığı olayda, vergi Usul Kanunu'nun 157. maddesindeki kural gereği üzerinde düşen adres değişikliği bildirim yükümlüğünü yerine getirmeyen davacı şirket tüzel kişiliğinin kanuni temsilcisi olduğunda duraksama bulunmayan kişinin ikamet adresinde eşi imzasına tebligat yapılmış olmasında usule aykırılıktan söz edilemez. Bu gerekçeyle, ulaştığı aksi yöndeki yargıyı hükme esas alarak davayı sonuçlandıran Vergi Mahkemesi kararı, işin esası hakkında karar verilmek üzere bozulmuştur.

Beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konabilir mi?

(Danıştay Dördüncü Dairesinin 04.05.2017 tarih ve E:2016/21514 K:2017/4187 sayılı kararı)

Zamanında verilen vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulması, beyannamede hesaplanan verginin tümü ya da bir kısmının tahakkuk ettirilmemesi istenerek, ihtirazi kaydın konusunu oluşturan nedenin tarhi yapan idare tarafından kabul edilmemesi halinde, beyanname üzerinden tarh edilen verginin ihtirazi kayıt konulan kısmının dava konusu edilebilmesini olanaklı kılarak, noksan beyanda bulunulmasını ve

verginin geç tahakkuk etmesini önlemektedir. Bu nedenle, ihtirazi kayıt beyanname verme süresinde verilen beyannamelere konulabilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinin ikinci fıkrasında mükelleflerin, beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları düzenlenmiştir. Beyan üzerinden alınan vergilere ait matrahın ihtirazi kayıtla beyanı, beyannamenin vergi kanunlarında öngörülen zamanlarda verilmesi koşuluna bağlıdır. Beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın, beyanname üzerinden yapılan tahakkuka etkisi yoktur.

Bu bakımdan, beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen düzeltme beyannamesine konulan ihtirazi kayıt kabul edilemeyerek tahakkuk eden vergi, gecikme faizi ve damga vergisi ile kesilen vergi zıyaı cezasında yasaya aykırılık bulunmadığından aksi yönde verilen Vergi Mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir.

4. 6183 Sayılı Kanun

Kanuni temsilci, göreve başladığı tarihten önceki döneme ait vergi borçlarından sorumlu tutulabilir mi?

(Danıştay Dördüncü Dairesinin 22.05.2017 tarih ve E:2013/7146 K:2017/4726 sayılı kararı)

Kanuni temsilcilerin tüzel kişilerin vergi ve buna bağlı borçlarından dolayı sorumlu tutularak takip edilebilmeleri için, öncelikle asıl borçlu olan tüzel kişiliğe yönelinmesi, şirketten tahsil imkânının kalmaması, bu kişilerin borcun ait olduğu dönemde kanuni temsilci olmaları ve borcun bunlara düşen ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden doğmuş olması gerekmekte olup, kanuni temsilci olmadıkları döneme ilişkin borçlardan dolayı takip edilebilmeleri mümkün değildir.

Bu kişilerin sorumluluğunun kanuni temsilci oldukları süre ile

sınırlı olduğu açıktır. Dolayısıyla, borcun ait olduğu dönemde kanuni temsilcilik sıfatı bulunmayanların, bu borçlardan dolayı sorumlu tutulmalarına ve anılan madde hükmü uyarınca kanuni temsilci sıfatıyla takip edilmelerine olanak bulunmamaktadır.

Olayda, dava konusu ödeme emri içeriği kamu alacağı, asıl borçlu kooperatifin 2010/1. dönem vergi borcuna ilişkindir. 30.07.2010 tarihli yönetim kurulu kararına göre, davacının söz konusu kooperatifle olan hukuki bağının ve kanuni temsilcilik vasfının 2010 yılı temmuz ayı itibariyle başlamış olduğu, dolayısıyla, uyumsuzluk dönemine ait vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönem ile tarh, tahakkuk ve ödeme safhalarında borçlu kooperatifle ilgisinin bulunduğu dair herhangi bir iddia veya delilin dosyaya sunulmadığı görüldüğünden, davacının ödeme emri içeriği vergi borçlarının doğması ve ödenmemesi konusunda sorumluluğunun bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Bu durumda, davacının kanuni temsilcilik görevine başlamasından önceki dönemlere ait vergi borcundan sorumlu tutulması mümkün olmadığından, bu vergi borçlarının tahsili amacıyla adına düzenlenen ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Bir başka kamu idaresi tarafından gönderilen yazıya göre düzenlenen tutanağa istinaden tarhiyat yapılabilir mi?

(Danıştay Yedinci Dairesinin 28.03.2017 tarih ve E:2016/967 K:2017/2235 sayılı kararı)

Re'sen vergi tarhını, vergi alacağının yetkililerce re'sen takdir olunan matrah veya matrah farkı üzerinden vergi nispeti uygulanmak suretiyle hesaplanması olarak tanımlamak mümkündür. Vergi İdaresince re'sen vergi tarh olunabilmesi için,

öncelikle, re'sen takdir olunmuş bir matrah veya matrah farkının varlığı gereklidir. Başka bir anlatımla, Vergi İdaresince re'sen yapılan vergi tarhının hukuken geçerli olabilmesi için, tarhiyatın, 213 sayılı Kanun'un 74. maddesi uyarınca matrah takdiri yapmakla görevli bulunan takdir komisyonunca takdir olunan ya da 135. maddesi uyarınca vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah farkına dayandırılmış olması gerekmektedir.

Bu itibarla, takdir komisyonunca takdir olunan veya vergi inceleme raporuyla belirlenmiş bir matrah ya da matrah farkına dayanmaksızın, sırf Gümrük İdaresince gönderilen yazıya istinaden düzenlenen tutanağa dayanarak yapılan re'sen tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Herhangi bir somut veriye veya delile ulaşmadan, salt davacı beyanına dayanılarak matrah farkı bulunarak tarhiyat yapılabilir mi?

(Danıştay Yedinci Dairesinin 15.03.2017 tarih ve E:2016/890 K:2017/2767 sayılı kararı)

Davacının, 2010 yılı işlemlerinin incelenmesi sırasında defter ve belgeleri üzerinde yapılan kaydi envanterle saptanan "satılan malın maliyetine" davacı tarafından beyan edilen fire ve kar oranlarının uygulanması sonucunda bulunan satış hasılatının, ilgili yılda davacı tarafından beyan edilen matrahtan farklı olması nedeniyle bulunan matrah farkı üzerinden vergi ziyayı cezalı gelir vergisi tarhiyatı yapıldığı anlaşılmaktadır.

Vergi Mahkemesince, beyanlarının yer aldığı vergi inceleme tutanağının davacı tarafından ihtirazi kayıt konulmadan imzalanmak suretiyle kabul edildiği; ayrıca satılan malın maliyeti hesabına ait fire ve kar oranlarının satılan ürünlere yanlış uygulanmış olabileceği ve elde edilen karın sehven noksan hesaplanabileceği yönündeki davacı beyanı da dikkate alınmak suretiyle bulunan matrah farkı üzerinden tarh edilen vergi ziyayı

cezalı gelir vergisinde hukuka aykırılık bulunmadığına karar verilmiş ise de; inceleme elemanınca kayıt ve beyan dışı bırakılan hasılat tespit edilirken, Ticaret ve Sanayi Odası'ndan sektördeki karlılık ve fire oranlarının tespit edilmesi ve bu veriler doğrultusunda hesaplama yapılması gerekirken, herhangi somut bir veriye veya delile ulaşmadan salt davacı beyanına dayanılarak matrah farkı bulunmasında isabet görülmemiştir.

Bu durumda, eksik inceleme ve varsayıma dayak vergi inceleme raporu esas alınarak yapılan tarhiyatta ve davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.

Yukarıda özetlenen kararlar ile diğer çok sayıda kararın tam metni, Danıştay Dergisinin 146. sayısında yer almaktadır.

Bu bülten hakkında daha detaylı bilgi almak için aşağıdaki kişilerle temasa geçebilirsiniz.

Saygılarımızla,

Recep Biyık

Mevzuat Eğitim ve Araştırma Başkanı

Email: recep.biyik@pwc.com



© 2018 PwC Türkiye. Tüm hakları saklıdır. Bu belgede PwC ifadesi, PwC ağını veya PwC ağının üyesi olan bağımsız ve farklı tüzel kişiliklerden oluşan PwC Türkiye'yi ifade etmektedir. Daha detaylı bilgi için www.pwc.com/structure adresini ziyaret edebilirsiniz.

Bu içerik sadece genel bilgi verme amacı taşır ve profesyonel danışmanlardan alınacak hizmetin yerine geçmez.