

T.C.
DANIŞTAY
Vergi Dava Daireleri Kurulu
Esas No : 2024/146
Karar No : 2025/388
Tarih : 21.05.2025

- EKONOMİK YAKLAŞIM İLKESİNİN TARHİYAT ÜZERİNDEKİ ETKİSİ
- EKSİK İNCELEMAYA DAYALI TARHİYATIN HUKUKİ NİTELİĞİ VE İPTAL GEREKÇELERİ
- ORTAK-ŞİRKET İLİŞKİSİNDE ADATLANDIRMA VE MAHSUP EDİLEBİLİRLİK SORUNU
- şİRKET TARAFINDAN ORTAĞA VERİLEN BORÇ İÇİN ADATLANDIRMA İŞLEMİ YAPILIRKEN, şİRKETİN AYNI DÖNEMDE ORTAĞINDAN ALDIĞI BORÇ TUTARLARI TAMAMEN GÖZ ARDI EDİLMESİ
- şİRKETİN HEM ORTAĞINA BORÇ VERĐİĐİ HEM DE AYNI ORTAKTAN BORÇ ALDIĞININ TESPİTİ
- şİRKETİN ORTAĞI İLE OLAN İLİŞKİSİNDE BORÇ VE ALACAKLARIN NETLEŞTİRİLMEDEN, YANI MAHSUP İŞLEMİ YAPILMADAN GERÇEKLEŞTİRİLEN TARHİYATIN, GERÇEK EKONOMİK DURUMU YANSITMADIĞI VE EKSİK ARAŞTIRMAYA DAYANDIĞI SONUCUNA VARILMIŞTIR
- VERĐİ HUKUKUNDA EKONOMİK YAKLAŞIM İLKESİ İLE İNCELEME YÜKÜMLÜLÜĞÜ ARASINDAKİ İLİŐKİ
- YASAL DEFTER KAYITLARININ AKSİNİ İSPATLAYACAK HERHANGİ BİR SOMUT TESPİT VEYA DELİL SUNMAKSIZIN, SADECE BORÇ VERME İŐLEMİNİ ESAS ALARAK BİR TARHİYAT GERÇEKLEŐTİRME

İÇTİHAT METNİ

ÖZET:

► Kasa hesabında izlenen 8.000 TL'yi aşan nakit paranın şirket ortaklarına kullandırılması ve 131-Ortaklardan Alacaklar hesabının borç bakiyesi için faiz hesaplanmaması nedeniyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığı gerekçesi ile cezalı kurumlar vergisi tarh edilebilir. *Dava, Kasa hesabında izlenen 8.000 TL'yi aşan nakit paranın şirket ortaklarına kullandırıldığı ve 131-Ortaklardan Alacaklar hesabının borç bakiyesi için faiz hesaplanmaması nedeniyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığı gerekçesi ile cezalı kurumlar vergisi tarh edilip edilemeyeceği hususundadır.*

✓ Vergi hukukumuzun temel taşlarından biri olan "ekonomik yaklaşım ilkesi", vergilendirme işlemlerinin sadece şekli kayıtlara veya kâğıt üzerindeki verilere göre değil, işlemlerin gerçek ekonomik mahiyetine ve içeriğine göre yapılmasını zorunlu kılar. Bu ilke uyarınca, **mükelleflerin beyan dışı bıraktıkları veya eksik gösterdikleri gelirlerin tespitinde; idarenin kapsamlı bir inceleme yapması, matraha esas teşkil edecek verileri hukuken geçerli ve somut delillerle ortaya koyması ve gerçeğe en yakın sonuca ulaşması beklenir.**

✓ Söz konusu uyuşmazlıkta, davacı şirketin yasal defter kayıtları incelendiğinde, uyuşmazlık konusu olan vergilendirme döneminde şirket ile ortağı arasında karşılıklı para hareketleri olduğu görülmüştür. Şirketin muhasebe kayıtlarında "131-Ortaklardan Alacaklar" hesabı ile "331-Ortaklara Borçlar" hesabının hareketli olduğu, yani şirketin hem ortağına borç verdiği hem de aynı ortaktan borç aldığı tespit edilmiştir. Ancak vergi incelemesi sırasında vergi müfettişleri tarafından hazırlanan raporda, şirket tarafından ortağına verilen borç için adetlandırma işlemi yapılırken, şirketin aynı dönemde ortağından aldığı borç tutarları tamamen göz ardı edilmiştir.

İdare, davacının yasal defter kayıtlarının aksini ispatlayacak herhangi bir somut tespit veya delil sunmaksızın, sadece borç verme işlemi esas alarak bir tarhiyat gerçekleştirmiştir. Oysa ekonomik yaklaşım ilkesi, bir şirketin hem ortağına borç vermesi hem de ondan borç alması durumunda, bu hesapların birbirinden bağımsız değil, bir bütün olarak değerlendirilmesini gerektirir. Şirketin ortağından alacaklı olduğu tutarlar ile ortağına borçlu olduğu tutarların mahsup edilmesi; yani birbirlerinden düşülmesi suretiyle, şirketin gerçekte net olarak ne kadar alacaklı olduğunun saptanması gerekmektedir. İdarenin, şirketin ortağına olan borç yükümlülüğünü dikkate almadan, sadece alacaklı olduğu tutar üzerinden faiz (adat) hesaplayarak cezalı vergi tarhiyatı yapması, "eksik incelemeye" dayalı bir işlem olduğunu ortaya koymaktadır. Yargı organı tarafından yapılan değerlendirmede, idarenin ortağına verilen borç tutarı için faiz hesaplamaması ve şirketin ortağına olan borcunu hesaplama dışı bırakması hukuka aykırı bulunmuştur. Şirketin ortağı ile olan ilişkisinde borç ve alacakların netleştirilmeden, yani mahsup işlemi yapılmadan gerçekleştirilen tarhiyatın, gerçek ekonomik durumu yansıtmadığı ve eksik araştırmaya dayandığı sonucuna varılmıştır. Bu nedenle, mahsup işlemi yapılmaksızın kesilen bir kat vergi ziyayı cezalı kurumlar vergisi ile geçici vergi tarhiyatlarının, alacaklı bulunulan tutarların netleştirilmemesinden kaynaklanan kısmı hukuka uygun görülmemiş ve bu durum idarenin yaptığı işlemin iptalini gerekli kılmıştır.

✓ Özetle; Davacının ortaklarına kullandırdığı nakit tutar tespit edilirken sadece davacı şirketin yetkilisinin "Günlük 8.000,00 TL üzerindeki tahsilat ve ödemelerin kasa yerine bankadan yapılması gerektiğini biliyorum. Ancak belgelendirilemeyen birtakım harcamalar nedeniyle kasa bu fazlalığı vermiş olabilir." şeklindeki ifadesine dayanılarak 8.000,00 TL üzerindeki tutarların ortaklara kullandırıldığı kabul edilmiştir. Davacının yaptığı işin nevi, bu iş sırasında yaptığı tahsilat ve ödemelerin şekli, iş hacmi ve emsal kurumların durumu gibi hususlar dikkate alınmadığından, sözü edilen vergi ve cezaların kasa hesabında izlenen yüksek tutarda nakit paranın 8.000 TL'yi aşan kısmının şirket ortaklarına kullandırılmasından kaynaklanan kısmında hukuka uygunluk bulunmamaktadır. Vergi inceleme raporu eki tutanakta yer verilen "131-Ortaklardan Alacaklar" hesabının alt hesabı olan "131.01- ..." hesabı ile "331-Ortaklara Borçlar" hesabının alt hesabı olan "331.01- ..." hesabına yapılan kayıtlardan, davacı şirketin uyuşmazlık konusu yılda hem ortağına borç verdiği hem de aynı ortaktan borç aldığı anlaşılmaktadır. Vergi inceleme raporunda, davacı şirketin ortağına verdiği borç için adetlandırma işlemi yapılırken davacı şirketin ortaktan aldığı borç tutarları dikkate alınmamıştır. Net alacak tutarı dikkate alınmadan yapılan cezalı tarhiyatta hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

İstemin Konusu: Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ...3 tarih ve E:..., K:... sayılı kısmen ısrar, kısmen bozmaya uyma kararının ısrara ilişkin hüküm fıkrasının temyizden incelenerek bozulması istenmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ:

Dava Konusu İstem : Davacı adına, hakkında düzenlenen vergi inceleme raporları uyarınca, kasa hesabında izlenen nakit paranın 8.000 TL'yi aşan kısmının şirket ortaklarına kullandırılması ve "131-Ortaklardan Alacaklar" hesabının alt hesabı olan "131.01- ..." hesabının borç bakiyeleri için faiz hesaplanmaması suretiyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu bahisle re'sen tarh edilen 2012 yılına ait kurumlar vergisi, aynı yılın Ocak-Mart, Nisan-Haziran, Temmuz-Eylül ve Ekim-Aralık dönemlerine ait geçici vergiler ile vergilerin bir katı tutarında kesilen vergi ziyayı cezaları, finansman temini hizmeti karşılığında fatura düzenlenmediğinden ve bir kısım mal veya hizmet alımları için fatura alınmadığından bahisle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezası ile muhasebe standartlarına ve tek düzen hesap planına uyulmadığından bahisle aynı maddenin (6) numaralı fıkrası uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

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

I. Bir kat vergi ziyayı cezalı kurumlar vergisi ile geçici vergiler üzerinden vergilerin bir katı tutarında kesilen vergi ziyayı cezalarının kasa hesabında izlenen nakit paranın şirket ortaklarına kullandırılmasından kaynaklanan kısmı yönünden yapılan inceleme:

Yüksek tutardaki paranın şirketin kasasında tutulmuş olması ve bu durumun davacı tarafından izah edilememiş olması karşısında, davacının şirket kaynaklarını ortaklarına veya yetkililerine karşılıksız olarak kullandığı sonucuna varılmıştır. Bu durumda, sözü edilen vergi ve cezaların kasa hesabında izlenen yüksek tutarda nakit paranın 8.000 TL'yi aşan kısmının şirket ortaklarına kullandırılmasından kaynaklanan kısmında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

II. Bir kat vergi ziyayı cezalı kurumlar vergisi ile geçici vergiler üzerinden vergilerin bir katı tutarında kesilen vergi ziyayı cezalarının "131-Ortaklardan Alacaklar" hesabının borç bakiyeleri için faiz hesaplanmamasından kaynaklanan kısmı yönünden yapılan inceleme:

Davacının 2012 yılı hesap ve işlemlerinin tam olarak incelenmesi sonucu düzenlenen ... tarih ve ... sayılı Vergi İnceleme Raporu'nda "131-Ortaklardan Alacaklar" hesabına ilişkin olarak şu tespitlere yer verilmiştir:

i. "131-Ortaklardan Alacaklar" hesabının alt hesabı olan "131.01- ..." hesabı, borç karakterli bir hesap olduğu halde önceki dönemden devir eden bir tutar olmaksızın yüksek tutarlı alacak bakiyesi ile başlamış, 15/03/2012-22/10/2012 tarihleri arasında ise borç bakiyesi vermesine rağmen adet işlemi yapılmamış ve ... adına faiz geliri tahakkuk ettirilmemiştir.

ii. Şirket yetkilisi bu konuya ilişkin olarak verdiği ifadesinde, adı geçen ortağa verilen borç paraların ortak tarafından şirket harcamalarında kullanıldığını, şahsi işleri için kullanılmadığını beyan etmiştir.

iii. Şirket, 6111 sayılı Kanun ve 6552 sayılı Kanun kapsamında "Kayıtlarda Yer Aldığı Halde İşletmede Mevcut Olmayan Kasa Mevcudu ve Ortaklardan Alacakların Beyanı" bildiriminde bulunmamıştır.

iv. "131.01- ..." hesabının günlük borç bakiyeleri için Merkez Bankasının avans işlemlerinde uyguladığı faiz oranı emsal faiz oranı olarak kabul edilmiştir.

v. Borç verme işlemi finansman temini hizmeti kapsamında değerlendirildiğinden ayrıca katma değer vergisi hesaplanması ve ortak adına katma değer vergisi dahil tutar üzerinden fatura kesilmesi gerekmektedir.

Şirket yetkilisinin inceleme sırasında verdiği ifadesinde, adı geçen ortağa verilen borç paraların ortak tarafından şirket harcamalarında kullanıldığını, şahsi işleri için kullanılmadığını beyan etmesi ve inceleme elemanınca da aksi yönde bir eleştiri ve tespit yapılmaması karşısında, sözü edilen vergi ve cezaların "131-Ortaklardan

Alacaklar" hesabının borç bakiyeleri için faiz hesaplanmamasından kaynaklanan kısmında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

III. Geçici vergiler yönünden yapılan inceleme:

Mahsup dönemi geçen geçici vergilerde hukuka uygunluk görülmemiştir.

IV. Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezası yönünden yapılan inceleme:

Somut tespit bulunmadığından anılan özel usulsüzlük cezasında hukuka uygunluk görülmemiştir.

V. Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin (6) numaralı fıkrası uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezası yönünden yapılan inceleme:

Hesap döneminin kapanmasından sonra düzenlenen vergi inceleme raporuyla davacının muhasebe standartlarına ve tek düzen hesap planına uymadığının tespit edildiğinden bahisle ceza kesilmesi maddenin öngörülüş amacına uygun düşmediğinden anılan özel usulsüzlük cezasında hukuka uygunluk görülmemiştir.

VI. Karar sonucu:

Mahkeme bu gerekçeyle bir kat vergi ziyayı cezalı kurumlar vergisi ile geçici vergiler üzerinden vergilerin bir katı tutarında kesilen vergi ziyayı cezalarının kasa hesabında izlenen nakit paranın şirket ortaklarına kullandırılmasından kaynaklanan kısmı yönünden davayı reddetmiş; anılan vergi ve cezaların "131-Ortaklardan Alacaklar" hesabının borç bakiyeleri için faiz hesaplanmamasından kaynaklanan kısmını, geçici vergileri ve özel usulsüzlük cezalarını kaldırmıştır.

Tarafların istinaf istemlerini inceleyen ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Davası Dairesinin ... Vergi Davası Dairesi ile yaptığı müşterek heyet sonucunda verilen ... tarih ve E:..., K... sayılı kararı:

I. Mahkeme kararının, bir kat vergi ziyayı cezalı kurumlar vergisi ile geçici vergiler üzerinden vergilerin bir katı tutarında kesilen vergi ziyayı cezalarının kasa hesabında izlenen nakit paranın şirket ortaklarına kullandırılmasından kaynaklanan kısmına ilişkin hüküm fıkrası haricindeki hüküm fıkraları yönünden yapılan inceleme:

Mahkeme kararının, sözü edilen hüküm fıkralarının hukuka uygun olduğu sonucuna varılmıştır.

II. Mahkeme kararının, bir kat vergi ziyayı cezalı kurumlar vergisi ile geçici vergiler üzerinden vergilerin bir katı tutarında kesilen vergi ziyayı cezalarının kasa hesabında izlenen nakit paranın şirket ortaklarına kullandırılmasından kaynaklanan kısmına ilişkin hüküm fıkrası yönünden yapılan inceleme:

Davacının kasasında iş hacmine göre iktisadi ve ticari icaplara uygun olmayan miktarda nakit bulundurduğu sabit olup yılın tüm günleri için bu nakdin kasada bulundurulmasını gerektiren haklı bir neden gösterilmediğinden, anılan nakdin bir kısmının ortaklara kullandırıldığı kabulü gerekir.

Ancak, davacının ortaklarına kullandığı nakit tutar tespit edilirken sadece davacı şirketin yetkilisinin "Günlük 8.000,00 TL üzerindeki tahsilat ve ödemelerin kasa yerine bankadan yapılması gerektiğini biliyorum. Ancak belgelendirilemeyen birtakım harcamalar nedeniyle kasa bu fazlalığı vermiş olabilir." şeklindeki ifadesine dayanılarak 8.000,00 TL üzerindeki tutarların ortaklara kullandırıldığı kabul edilmiştir. Davacının yaptığı işin nevi, bu iş sırasında yaptığı tahsilat ve ödemelerin şekli, iş hacmi ve emsal kurumların durumu gibi

hususlar dikkate alınmadığından, sözü edilen vergi ve cezaların kasa hesabında izlenen yüksek tutarda nakit paranın 8.000 TL'yi aşan kısmının şirket ortaklarına kullandırılmasından kaynaklanan kısmında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

III. Karar sonucu:

Vergi Dava Dairesi bu gerekçeyle mahkeme kararının, bir kat vergi ziyayı cezalı kurumlar vergisi ile geçici vergiler üzerinden vergilerin bir katı tutarında kesilen vergi ziyayı cezalarının kasa hesabında izlenen nakit paranın şirket ortaklarına kullandırılmasından kaynaklanan kısmına ilişkin hüküm fıkrasını kaldırdıktan sonra sözü edilen vergi ve cezaların anılan kısmını kaldırmış; diğer hüküm fıkralarına yöneltilen istinaf istemini reddetmiştir.

Davalının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesinin 19/10/2022 tarih ...sayılı kararı:

I. Temyize konu kararın, bir kat vergi ziyayı cezalı kurumlar vergisi ile geçici vergiler üzerinden vergilerin bir katı tutarında kesilen vergi ziyayı cezalarının kasa hesabında izlenen nakit paranın şirket ortaklarına kullandırılmasından kaynaklanan kısmı, geçici vergiler ile Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasına ilişkin hüküm fıkraları yönünden yapılan inceleme:

Temyize konu kararın sözü edilen hüküm fıkralarının hukuka uygun olduğu sonucuna varılmıştır.

II. Temyize konu kararın, bir kat vergi ziyayı cezalı kurumlar vergisi ile geçici vergiler üzerinden vergilerin bir katı tutarında kesilen vergi ziyayı cezalarının "131-Ortaklardan Alacaklar" hesabının borç bakiyeleri için faiz hesaplanmamasından kaynaklanan kısmına ilişkin hüküm fıkrası yönünden yapılan inceleme:

Nakit paranın çeşitli finansal enstrümanlarla çok kısa sürelerde nemalandırılabilirdiği günümüz şartlarında,"131-Ortaklardan Alacaklar" hesabının alt hesabı olan "131.01- ..." hesabının 2012 yılında 365 gün boyunca borç bakiyesi vermesinin, diğer bir anlatımla, şirketin parasının, ortak ...'a 365 gün boyunca herhangi bir faiz alınmaksızın kullandırılmasının iktisadi ve ticari icaplara uymadığı açıktır.

Bu itibarla, davacının örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu sonucuna varıldığından ortağa kullandırılan tutar üzerinden faiz hesaplanıp ilgili yılın vergi matrahına ilave edilmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Açıklanan nedenle, temyize konu kararın anılan hüküm fıkrasında hukuka uygunluk görülmemiştir.

Öte yandan, davacı hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda, Merkez Bankasının avans işlemlerinde uyguladığı faiz oranı esas alınarak hesaplama yapılmış ise de, Danıştay kararlarıyla öteden beri istikrar kazandığı üzere, adet hesaplarında uygulanması gereken faiz oranı Merkez Bankasının reeskont işlemlerinde uyguladığı faiz oranıdır. Vergi Dava Dairesince yeniden verilecek kararda bu hususun dikkate alınacağı tabiidir.

III. Temyize konu kararın, Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin (6) numaralı fıkrası uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasına ilişkin hüküm fıkrası yönünden yapılan inceleme:

Özel usulsüzlük cezasını gerektiren eylemlerin gerçekleştiğinin tespiti halinde zamanaşımı süresi içerisinde olmak kaydıyla hesap dönemi kapandıktan sonra da özel usulsüzlük cezası kesilebileceğinden ve olayda anılan kural uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için gerekli şartlar gerçekleştiğinden, sözü edilen özel usulsüzlük cezasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

IV. Karar sonucu:

Daire bu gerekçeyle temyize konu kararın bir kat vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi ile geçici vergiler üzerinden vergilerin bir katı tutarında kesilen vergi ziyai cezalarının kasa hesabında izlenen nakit paranın şirket ortaklarına kullandırılmasından kaynaklanan kısmı, geçici vergiler ile Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasına ilişkin hüküm fıkralarını onamış; bir kat vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi ile geçici vergiler üzerinden vergilerin bir katı tutarında kesilen vergi ziyai cezalarının "131-Ortaklardan Alacaklar" hesabının borç bakiyeleri için faiz hesaplanmamasından kaynaklanan kısmı ve Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin (6) numaralı fıkrası uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasına ilişkin hüküm fıkralarını bozmuştur.

... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kısmen ısrar, kısmen bozmaya uyma kararı:

I. Mahkeme kararının, Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin (6) numaralı fıkrası uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasına ilişkin hüküm fıkrası yönünden yapılan inceleme:

Olayda, anılan kural uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için gerekli şartların gerçekleştiği görüldüğünden, sözü edilen özel usulsüzlük cezasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

II. Mahkeme kararının, bir kat vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi ile geçici vergiler üzerinden vergilerin bir katı tutarında kesilen vergi ziyai cezalarının "131-Ortaklardan Alacaklar" hesabının borç bakiyeleri için faiz hesaplanmamasından kaynaklanan kısmına ilişkin hüküm fıkrası yönünden yapılan inceleme:

İlk kararda yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeyle ısrar edilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

III. Karar sonucu:

Vergi Dava Dairesi bu gerekçeyle, Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin (6) numaralı fıkrası uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezası yönünden bozma kararına uyararak mahkeme kararının anılan özel usulsüzlük cezasına ilişkin hüküm fıkrasını kaldırdıktan sonra bu kısım yönünden davayı reddetmiş; bir kat vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi ile geçici vergiler üzerinden vergilerin bir katı tutarında kesilen vergi ziyai cezalarının "131-Ortaklardan Alacaklar" hesabının borç bakiyeleri için faiz hesaplanmamasından kaynaklanan kısmına ilişkin hüküm fıkrası yönünden ilk kararında ısrar etmiştir.

Temyiz Edenin İddiaları: Hukuka aykırı olduğu belirtilerek kararın ısrara ilişkin hüküm fıkrasının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

Karşı Tarafın Savunması: Cevap verilmemiştir.

Danıştay Tetkik Hakimi Düşüncesi: Temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

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

KARAR :

İNCELEME VE GEREKÇE :

Maddi Olay: Davacının 2012 yılı hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen ... tarih ve ... sayılı Vergi İnceleme Raporu'nda "131-Ortaklardan Alacaklar" hesabına ilişkin olarak şu tespitlere yer verilmiştir:

i. "131-Ortaklardan Alacaklar" hesabının alt hesabı olan "131.01- ..." hesabı, dönem başı ve sonunda borç bakiyesi ile devrolmasına ve çoğunlukla yüksek tutarda borç bakiyesi vermesine rağmen adet işlemi yapılmamış, ... adına faiz geliri tahakkuk ettirilmemiş, ortağa verilen finansman temini hizmeti nedeniyle fatura düzenlenmemiş ve katma değer vergisi hesaplanmamıştır.

ii. Şirket, 6111 sayılı Kanun ve 6552 sayılı Kanun kapsamında "Kayıtlarda Yer Aldığı Halde İşletmede Mevcut Olmayan Kasa Mevcudu ve Ortaklardan Alacakların Beyanı" bildiriminde bulunmamıştır.

iii. "131.01- ..." hesabının günlük borç bakiyeleri için Merkez Bankasının avans işlemlerinde uyguladığı faiz oranı, emsal faiz oranı olarak kabul edilmek suretiyle adetlendirme yapılmıştır.

Vergi inceleme raporu eki tutanakta, "331-Ortaklara Borçlar" hesabının alt hesabı olan "331.01- ..." hesabına yapılan defter kayıtlarına yer verilmiştir. Bu kayıtlara göre, davacı şirket ortağı ...'dan uyuşmalık konusu yılda borç almıştır.

İlgili Mevzuat : 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) işaretli fıkrasında, 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 tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı ve iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu kurala bağlanmıştır. Kanun'un 134. maddesinin birinci fıkrasında, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu düzenlenmiştir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (Seri No:1) ve Tekdüzen Hesap Planına göre, "131-Ortaklardan Alacaklar" hesabı, işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarların izlendiği hesaptır. "331-Ortaklara Borçlar" hesabı ise işletmenin, esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla ortaklara (ferdi işletmelerde işletme sahibine) borçlu bulunduğu tutarların izlendiği hesaptır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Vergi hukukumuzda benimsenen ekonomik yaklaşım ilkesinin bir gereği olarak vergilendirme yapılırken vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek ekonomik nitelik ve içeriğinin esas alınması gerekmektedir. Bu kapsamda, yükümlülerin beyan dışı bıraktıkları gelirlerinin gerçeğe en yakın bir biçimde saptanması, tarhi gereken verginin belirlenmesi sırasında, gerekli inceleme ve araştırmanın kapsamlı bir şekilde yapılması, matraha ilişkin verilerin hukuken geçerli delillerle ortaya konulması gerekmektedir.

Olayda, vergi inceleme raporu eki tutanakta yer verilen "131-Ortaklardan Alacaklar" hesabının alt hesabı olan "131.01- ..." hesabı ile "331-Ortaklara Borçlar" hesabının alt hesabı olan "331.01- ..." hesabına yapılan kayıtlardan, davacı şirketin uyuşmazlık konusu yılda hem ortağı ...'a borç verdiği hem de aynı ortakdan borç aldığı anlaşılmaktadır. Vergi inceleme raporunda, davacı şirketin ortağına verdiği borç için adetlendirme işlemi yapılırken davacı şirketin ortakdan aldığı borç tutarları dikkate alınmamıştır. Öte yandan, davalı idarece davacının yasal defter kayıtlarının aksini ortaya koyan herhangi bir tespit de bulunulmamıştır.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin bir gereği olarak, bir şirketin hem ortağına borç vermesi hem de aynı ortakdan borç alması durumunda, borç ve alacak hesapları birlikte değerlendirilmek suretiyle şirketin alacaklı bulunduğu

tutarlardan borçlu bulunduğu tutarlar mahsup edilerek bulunacak net alacak tutarının dikkate alınması gerekmektedir.

Bu itibarla, belirtilen husus dikkate alınmaksızın eksik incelemeye dayalı olarak tarhiyat yapıldığından, kararın temyize konu bir kat vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi ile geçici vergiler üzerinden vergilerin bir katı tutarında kesilen vergi ziyai cezalarının "131-Ortaklardan Alacaklar" hesabının borç bakiyeleri için faiz hesaplanmamasından kaynaklanan kısmına ilişkin hüküm fıkrasında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.

SONUÇ :

Açıklanan nedenlerle;

1- Davalının, ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ...tarih ve E:... K:... sayılı kısmen ısrar, kısmen bozmaya uyma kararının, bir kat vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi ile geçici vergiler üzerinden vergilerin bir katı tutarında kesilen vergi ziyai cezalarının "131-Ortaklardan Alacaklar" hesabının borç bakiyeleri için faiz hesaplanmamasından kaynaklanan kısmına ilişkin hüküm fıkrasına yönelik temyiz isteminin REDDİNE,

2- 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca, kararın taraflara tebliğini ve bir örneğinin de Vergi Dava Dairesine gönderilmesini teminen dosyanın Vergi Mahkemesine gönderilmesine,21/05/2025 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi. / Palmiye Yazılım

KARŞI OY :

Kararın, bir kat vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi ile geçici vergiler üzerinden vergilerin bir katı tutarında kesilen vergi ziyai cezalarının "131-Ortaklardan Alacaklar" hesabının borç bakiyeleri için faiz hesaplanmamasından kaynaklanan kısmına ilişkin hüküm fıkrasının Danıştay Dördüncü Dairesinin kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca bozulması gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.
