



T.C.
DANIŞTAY

. Vergi Dava Daireleri Kurulu

Esas No: 2022/590

Karar No: 2024/52

Karar Tarihi: 14-02-2024

DANIŞTAY KARARI

DANIŞTAY KARARI
T.C.

DANIŞTAY

VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU

EsasNo : 2022/590

KararNo : 2024/52

TEMYİZ EDEN (DAVALI):... Vergi Dairesi Başkanlığı

(... Vergi Dairesi Müdürlüğü)

VEKİLİ: Av. ...

KARŞI TARAF (DAVACI):... Enerji Elektrik Üretim Anonim Şirketi

VEKİLİ: Av. ...

İSTEMİN KONUSU:... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının davanın kabulü yönündeki ısrara ilişkin hüküm fıkrasının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ:

Dava konusu istem: Davacı tarafından, ilgili hesap döneminde kasa hesabında izlenen yüksek tutarda nakit paranın 8.000 TL'yi aşan kısmının ve ortakları tarafından taahhüt edilmesine rağmen ödenmeyen sermaye borcunun karşılıksız olarak ilişkili kişilere (ortaklara) kullanılarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunmak suretiyle kurum kazancının eksik beyan edildiğinden bahisle düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden re'sen tarh edilen 2012 yılına ait kurumlar vergisi ve verginin bir katı tutarında kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

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

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı başlıklı 13. maddesinin ilgili kısımları şu şekildedir:

(1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri

ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır. ...

Örtülü kazanç dağıtımı, kurumlar vergisi mükellefi olan bir şirketin vergilendirilmemiş yasal kazanç dağıtımı ya da sermayenin geri ödenmesi söz konusu olmadan ilişkili kişilere aktarılmasıyla gerçekleşmektedir. Örtülü kazanç dağıtımına ilişkin yasal düzenlemelerin amacı kuruma ait kazancın tamamen ya da kısmen vergiye tabi tutulmaksızın kurum dışına çıkarılmasını önlemektir. Buna göre örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için doğrudan ya da dolaylı bir ortaklık ilişkisinin ve menfaat aktarımının bulunması gerekmektedir.

Davacı hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda şu tespitlere yer verilmiştir:

i. Davacı şirketin Türk Lirası üzerinden izlediği kasa hesabının borç bakiyesi günlük ihtiyacının çok üzerindedir.

ii. Davacının günlük harcamaları ve diğer ihtiyaçları için nakit olarak bulundurduğu tutarın 8.000,00 TL olarak dikkate alınması gerekmektedir. Davacı anılan tutar üzerindeki kasa bakiyesini ortaklarına kullandırmasına rağmen faiz geliri hesaplamamıştır.

iii. Bu husus ticari teamüllere ve emsallere uygunluk ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bu suretle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç yönünden kurumlar vergisi matrahı eksik beyan edilmiştir.

iv. Diğer taraftan, davacı taahhüt edilmesine rağmen ödenmeyen sermaye borcunu karşılıksız olarak ortaklarına kullandırarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunmuştur.

Sözü edilen tespitlerden hareketle hesaplanan matrah farkı üzerinden cezalı tarhiyat yapılmıştır.

Uyuşmazlığın çözümü, davacı şirket tarafından, kasa hesabında günlük olarak tutulan 8.000,00 TL üzerindeki bakiyenin nakit olarak bulundurulmasının emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığı, bu bakiye tutarlarından tahakkuk eden faiz geliri ile ortaklarca taahhüt edilen sermayenin şirkete aktarılmaması sonucunda yoksun kalan faiz gelirinin örtülü kazanç olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğinin tartışılmasına bağlıdır.

Vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olup bu hususun her türlü araştırma ve inceleme yapılarak somut verilerle ortaya konulması zorunludur. Verginin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak varsayıma dayalı olarak vergilendirme yapılması mümkün değildir.

Olayda, davacının, kasada ihtiyaç fazlası olduğu iddia edilen meblağları ortaklara kullandığına ilişkin somut bir tespit yapılmamış, günlük kasa ihtiyacı olarak esas alınan 8.000,00 TL'nin hangi verilere göre belirlendiği açıklanmamıştır. Ayrıca şirketlerce bulundurulması gerekli nakdin tutarına yönelik yasal bir düzenleme mevcut değildir.

Bu durumda davacının esas faaliyet konusuyla ilgili nakit giriş ve çıkışlarından bağımsız olarak dönem içinde kasa hesabında yer alan tutarın fiktif olarak izlendiğine ilişkin yapılan tespit tek başına bu parayı ortaklarına kullandığı ve faiz geliri elde ettiği, bu suretle de transfer fiyatlandırması yoluyla

örtülü kazanç dağıtımında bulunduğuna dayanak alınması mümkün değildir. Dolayısıyla vergilendirmede vergi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ispatlanamadığından ve tarhiyatın dayanağı matrah yeterli inceleme ve araştırma yapılmadan varsayıma dayalı olarak belirlendiğinden dava konusu cezalı tarhiyatta hukuki isabet görülmemiştir.

Diğer taraftan, vergi inceleme raporunda taahhüt edilen ve ödenmeyen sermaye tutarının ortaklar tarafından kullanıldığına dair somut bir tespit de yapılmadığından, dava konusu cezalı tarhiyatın anılan kısmında da hukuki isabet bulunmamaktadır.

Vergi Mahkemesi bu gerekçeyle vergi ve cezayı kaldırmıştır.

Davalının istinaf istemini inceleyen ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı:

Vergi Dava Dairesi, istinaf istemine konu vergi mahkemesi kararının usul ve hukuka uygun olduğu gerekçesiyle istemi reddetmiştir.

Davalının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesinin 29/06/2021 tarih ve E:2018/3677, K:2021/3633 sayılı kararı:

i. Temyize konu kararın, cezalı tarhiyatın, kasa hesabında izlenen yüksek tutarda nakit paranın 8.000 TL'yi aşan kısmının karşılıksız olarak ilişkili kişilere (ortaklara) kullanılarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılmasından kaynaklanan kısmının kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrasına yöneltilen istinaf isteminin reddine dair hüküm fıkrası hakkında yapılan hukuki değerlendirme:

Dosyanın incelenmesi sonucunda Mahkeme kararında özetlenen maddi olaya ve tespitlere ek olarak şu hususlar tespit edilmiştir:

i. Elektrik enerjisi üretimi işi ile iştigal eden davacının kasa hesabının dönem içi hareketleri tetkik edilmiş, dönem içinde esas faaliyet konusu nakit giriş ve çıkışlarından bağımsız olarak dönem içinde belli bir tutarı fiktif olarak kasa hesabında izlediği tespit edilmiştir.

ii. Diğer taraftan, davacının ... tarih ve ... numaralı yevmiye kaydında, Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabı (Kanunen kabul edilmeyen zarar) 185.804,26 TL borçlandırılmış, Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabı aynı tutarda alacaklandırılmıştır. İlgili kayda ilişkin açıklamada 31.12 Kasa Adat İşlemi ibaresine yer verilmiştir. Ayrıca davacı şirketin temsilcisi söz konusu yevmiye maddesi ile ilgili olarak, kasa adet işlemini sadece 2012 yılında yıl sonunda yaptıklarını ve katma değer vergisi hesaplamadıklarını ifade etmiştir.

Olayda, davacının kasa hesabında günlük ihtiyacı olan miktarın üzerinde nakit bulundurması ticari teamüllere uygun olmadığından ve davacının kanuni temsilcisi tarafından da bu konuda yeterli bir açıklama bulunulmadığından davacının kaynaklarını ortaklarına bedelsiz olarak kullandığı sonucuna varılmıştır.

Bu durumda, Vergi Dava Dairesince söz konusu borç tutarları ve adet hesaplamalarının doğruluğu ile tarhiyatın esasına ilişkin diğer hususlar da araştırılarak bir karar verilmesi gerekirken, aksi yönde verilen kararın anılan hüküm fıkrasında hukuka uygunluk görülmemiştir.

ii. Temyize konu kararın, cezalı tarhiyatın, taahhüt edilmesine rağmen ödenmeyen sermaye borcunun karşılıksız olarak ilişkili kişilere (ortaklara) kullanılarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılmasından kaynaklanan kısmının kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrasına yöneltilen istinaf isteminin reddine dair hüküm fıkrası hakkında yapılan hukuki değerlendirme:

Vergi inceleme raporunda yer alan tespitlerin değerlendirilmesinden davacı tarafından ortaklarca taahhüt edilen ancak ödenmeyen sermayeye ilişkin olarak faiz geliri hesaplanmayarak örtülü kazanç

dağıtım yapıldığı ve bu tutardaki faiz gelirinin kayıt ve beyan dışı bırakıldığı sonucuna varılmıştır. Bu durumda, tespit edilen matraha dayalı yapılan cezalı tarhiyatın anılan kısmında hukuka aykırılık, temyize konu kararın anılan hüküm fıkrasında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Daire bu gerekçeyle Vergi Dava Dairesi kararını bozmuştur.

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

i. Cezalı tarhiyatın, kasa hesabında izlenen yüksek tutarda nakit paranın 8.000 TL'yi aşan kısmının karşılıksız olarak ilişkili kişilere (ortaklara) kullandırılarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılmasından kaynaklanan kısmı hakkında yapılan inceleme:

Vergi Dava Dairesi, mahkeme kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçe ile cezalı tarhiyatın anılan kısmını kaldırarak ilk kararında ısrar etmiştir.

ii. Cezalı tarhiyatın, taahhüt edilmesine rağmen ödenmeyen sermaye borcunun karşılıksız olarak ilişkili kişilere (ortaklara) kullandırılarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılmasından kaynaklanan kısmı hakkında yapılan inceleme:

Vergi Dava Dairesi, bozma kararının anılan hüküm fıkrasına uyduğunu belirterek, cezalı tarhiyatın anılan kısmında hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Temyize konu kararın aleyhe olan hüküm fıkrasının hukuka aykırı olduğu belirtilerek kararın ısrara ilişkin hüküm fıkrasının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Cevap verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ...'İN DÜŞÜNCESİ: Davacının ilgili yılda herhangi bir ticari alışı veya satışının bulunmaması, 2012 yılında kasa adetlendirme işlemi yapması (diğer bir deyişle kasa hesabında izlenen nakit parayı üçüncü bir kişiye kullandırması), 8.000 TL ve üzeri nakit ödemeleri için 100 Kasa Hesabını kullanmaması, Ocak ayından Aralık ayına kadar ortalama 1.300.000 TL tutarındaki parayı kasa kayıtlarında izlemesi hususları birlikte dikkate alındığında, kasada yer alan nakit fazlalığının ortaklara kullandırılmadığının ve şirketin bünyesinde atıl olarak bırakıldığının ispatı davacıya düşmektedir.

Bu nedenle temyizden incelenen kararın, ısrara ilişkin hüküm fıkrasının Danıştay Dördüncü Dairesinin kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

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

HUKUKİ DEĞERLENDİRME :

Dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçesi yukarıda açıklanan kararın ısrara ilişkin hüküm fıkrası aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulumuzca da uygun bulunmuş olup, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, kararın anılan hüküm fıkrasının bozulmasını gerektirecek durumda görülmemiştir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1-Davalının temyiz isteminin REDDİNE,

2-... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının ısrara ilişkin hüküm fıkrasının ONANMASINA,

3- 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,

14/02/2024 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

X - KARŞI OY:

Temyiz isteminin kabulü ile kararın ısrara ilişkin hüküm fıkrasının Danıştay Dördüncü Dairesinin kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca bozulması gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.