

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
DÖRDÜNCÜ DAİRE	2004	1585	2003	1854	29/06/2004

KARAR METNİ

1- DEVRE TATİL SÖZLEŞMELERİNİ KİRA AKTİ OLARAK DEĞERLENDİRMENİN MÜMKÜN OLMADIĞI, DEVRE TATİL HAKKI SATIŞINDA, KURUMLAR VERGİSİ VE GELİR VERGİSİ YÖNÜNDEN VERGİYİ DOĞURAN OLAY SATIŞ ANINDA MEYDANA GELDİĞİNDEN, SÖZLEŞMENİN YAPILDIĞI DÖNEMDE BEYAN EDİLMESİ GEREKTİĞİ HAKKINDA.

2- VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI İLE İŞ AVANSLARI HESAPLARINDA İZLENEN TUTARLARIN VE ORTAKLARDAN ALACAKLAR İLE BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR HESAPLARINDAN YAPILAN ÖDEMELERİN GERÇEK OLMADIĞI, İÇERİĞİ İTİBARIYLA YANILTICI FATURA KARŞILIĞINDA YAPILDIĞI, BÖYLELİKLE KURUM KAZANCININ ÖRTÜLÜ DAĞITILDIĞI İDDİASININ KESİN OLARAK ORTAYA KONULABİLMESİ İÇİN BU PARALARIN MAL VE HİZMET ALIMINDA KULLANILMADIĞI YA DA YATIRIM İÇİN HARCANMADIĞININ TESPİTİ GEREKTİĞİ HK.<

Temyiz Eden Taraflar : 1- ? Dinlenme Yerleri Anonim Şirketi

Vekili : Av. ?-Av. ?

2- Kavaklıdere Vergi Dairesi Başkanlığı

İstem Özet : 1998 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen vergi inceleme raporuyla belirlenen matrah üzerinden davacı adına re'sen gelir (stopaj) vergisi salınmış, fon payı hesaplanıp, vergi ziyai cezası kesilmiştir. Ankara 1. Vergi Mahkemesi 27.6.2003 gün ve E:2003/312, K:2003/608 sayılı kararıyla; devre tatil sistemi ile kişiye belirli bir bağımsız bölümün, önceden belirlenmiş zaman dilimi içerisinde yararlanma hakkının satıldığı, satışı yapılan bu kullanım hakkının özü itibarıyla bir şahsi alacak hakkı olduğu, bu hakkın ise, sadece muhatabına karşı ileri sürülebildiği, üçüncü kişilere karşı hak iddia edilemediği, ancak, alıcıya devir imkanının tanınabildiği ve mamekiline dahil bir hak olarak mirasçılara devredilebildiği, hukuki niteliği itibarıyla devre tatil satış sözleşmelerinin, karma nitelikli olduğu, içinde kira satış ve hizmet akdine dair özellikler barındırdığı ancak, tarafların karşılıklı taahhütleri dikkate alındığında sözleşmenin kira ve hizmet aktinin amacını ve sınırını aştığı ve satış sözleşmesi niteliği taşıdığı, devre tatil sözleşmesini kira akti olarak değerlendirmenin mümkün olmadığı, sözleşmeye göre hak sahipleri kendisine tahsis edilen dönemi başkasına kullanılabileceği gibi, kiraya da verebileceği, kullanım hakkının miras yolu ile varislere intikal ettiği ve şirketin murislerle aynı şartlarda sözleşme yapmak zorunda olup, sözleşmede yer alan yararlanma sürelerinin uzun olduğu, bazen kullanıma sunulan iktisadın kıymetini ömrünü de aştığı, davacının esas ticari faaliyetinin devre tatil organizasyon ve işletmeciliği oluşturduğu, devre tatil pazarlaması için bu açıdan ticari bir teslim olup, işin devre tatil hakkının satışı olduğu ve kurumlar vergisi ile gelir vergisi yönünden vergiyi doğuran olay, satış anında meydana geldiğinden satış bedelinin ne zaman tahsil edildiğinin vergiyi doğuran olay açısından önemi bulunmadığı, devre tatil alıcılarının devre tatil ünitelerinden uzun yıllar yararlanacak olmasının önceden tahsil edilen satış bedelinin ileriki yıllarda yapılacak bir hizmet karşılığı olarak kabul edilemeyeceği, davacı tarafından, devre tatil satışlarının maliyetinin inceleme elemanınca değerlendirilmediği iddia edilmekte ise de, esasen devre tatil satış maliyeti, tatil köyünün genel maliyeti içinde olduğundan bu iddiaya itibar edilemeyeceği kaldı ki, defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığı açık olup, maliyetler üzerinde sağlıklı bir inceleme yapılması mümkün olmadığından, devre tatil satış tutarlarının beyan edilen kısmı düşüldükten sonra bulunan matrahın yasaya uygun olduğu, örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu ileri sürülerek bulunan matrah farkına gelince; 1997 yılı içinde karşılıksız olarak ortaklara kullanılan ve kayıtlarda avans olarak görünen 762.062.188.032 liranın örtülü dağıtıldığı ileri sürülerek yapılan tarhiyata karşı açılan davanın mahkemelerince reddedildiği ve bu tutarın şirkete geri ödendiği veya şirket işlerinde harcandığı kanıtlanmadığı gibi, 1998 yılında da kullanılmaya devam edildiği, diğer taraftan, inceleme raporuyla davacının fatura almış görüldüğü ? İnşaat Limited Şirketi'ne ait 1.690.500.000.000 liralık faturanın incelemeye ibraz edilmemesi diğer fatura bedelinin ise verilen sipariş avansları hesabına kaydedilmesine karşın ödenmediği ve bu faturalar karşılığı hizmet alındığında kanıtlanamadığı tespit edilmiş olup, yatırım indiriminden yararlanan şirketin 1998 yılı rakamlarıyla bu kadar yüksek tutardaki mal ve hizmet alımını belgelendirmeden gerçekleştirdiğinin düşünülmemeyeceği, bu tutarların da ortaklara karşılıksız kullanıldığı kabulü gerektiğinden bulunan matrah farkı ile, vergi inceleme raporunda tespit edildiği gibi, davacı borç senetlerini reeskontu tabi tutmadığından ve davacı tarafından tüm bilgi ve belgelerin inceleme elemanında olduğu, hesaplamanın inceleme elemanınca yapılabileceği iddia edilmesine karşın ilgili yılda reeskont hesabı ile ilgili olarak alacak senetleri listesi, vadeleri, teminatlı olup olmadıkları, hesaplamanın nasıl yapıldığına ilişkin bilgi belge ibraz edilmediği gibi kambiyo defteride ibraz edilmediğinden alacak senetleri reeskontu olarak hesaplanan ve gider olarak dikkate alınan miktarın kurum kazancına ve dönemsellik ilkesine aykırı şekilde gider kaydedilen gelecek yıllara ait giderlerin kurum kazancına eklenmesinin yasaya uygun bulunduğu, ancak, inceleme elemanınca kanunen kabul edilmeyen giderlerle ilgili olarak bir tesbitte bulunulmadığından bu tutarın matrah farkı olarak dikkate alınmasında isabet bulunmadığı, diğer taraftan tarhiyata konu

matrah farkı, harici bir araştırmaya gerek bulunmaksızın davacının defter ve belgelerinden tespit edilmiş olup, vergi kaçırma kastıyla hareket edildiğini kabul etmek mümkün olmadığından olayda kaçakçılık değil kusur cezası uygulanması gerektiği gerekçesiyle matrahın azaltılmasına, kaçakçılık cezasının ise kusur cezasına çevrilmesine karar vermiştir. Davacı, yapılan tarhiyatın usul ve yasaya aykırı olduğunu, davalı İdare, kesilen cezanın ve kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin matrah farkının yasal olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedirler.

Savunmanın Özeti: Taraflar, karşılıklı olarak temyiz istemlerinin reddi gerektiğini savunmaktadırlar.

Tetkik Hakimi Hülya Z.Yıldırım'ın Düşüncesi : Olayda, örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu ileri sürülerek bulunan matrah farkına ilişkin olarak inceleme elemanınca, verilen sipariş avanslarında kayıtlı tutarların yapılmakta olan yatırımlar hesabına aktarılması ve bu ödemelerle ilgili olarak herhangi tevsik edici bir belge ibraz edilmemesi nedeniyle bu tutarların ortaklara verildiği iddia edilerek matrah farkı bulunmuş ise de, ortaklara borç verildiği ve bu paraların yapılmakta olan turizm tesisi yatırımında kullanılmadığı yolunda somut bir tesbitte bulunulmaması karşısında olayda örtülü kazanç dağıtımının koşulları oluşmadığı sonucuna varıldığından mahkeme kararının örtülü kazanç ilişkili hüküm fıkrasının bozulması, davacının devre tatil hakkı satışları ile davalı İdarenin temyiz istemlerinin ise reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı İbrahim Erdoğan'ın Düşüncesi : Vergi Mahkemesince verilen kararın temyizden incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçelerinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, taraflar temyiz istemlerinin reddi ile Mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince duruşma yapılmasına gerek görülmemeye ilişkin esaslı incelendi:

Vergi Dairesi Başkanlığı'nın indirim konusu yapılan kanunen kabul edilmeyen giderler ile cezaya, davacının ise devre tatil hakkı satışları, alacak senetleri reeskontu ile gelecek yıllara ait giderlerin kaydına ilişkin olarak temyiz dilekçelerinde ileri sürdükleri iddialar temyiz edilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak nitelikte görülmemiştir.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17 nci maddesinin, 1 nci fıkrasında, şirket, kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa, 3 ncü fıkrada, 1 numaralı fıkrada yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede komisyonlarla ödünç para alır veya verirse kazancın tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı, 15 inci maddenin 3 ncü fıkrasında ise, sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançların indiriminin kabul edilemeyeceği belirtilmiştir.

Bu maddeye göre, kurum bünyesinde kalması gereken bir kazancın, dolaylı yollardan yani örtülü olarak kurum ile ilgili gerçek veya tüzel kişilere aktarıldığından söz edilebilmek için kurum kazancının, vergilendirilmeden alım, satım, imalat, inşaat muameleleri, hizmet ilişkileri, kiralama, kiraya verme, ödünç para alma, verme veya ücret ödemesi yolu ile ortaklara, ortakların ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişilere veya Kanunda belirtilen diğer kişilere kendi varlığından bedelsiz kıymet aktarması veya bunlarla olan iktisadi ilişkilerinde emsalinden farklı fiyat uygulaması ve bu farklılığın göze çaracak derecede olup, kurum kazancında bir azalma olması gerekmektedir.

Olayda inceleme elemanınca, 1997 yılında "Verilen Sipariş Avansları Hesabı"nda yer alan tutarın şirkete geri dönmeyecek 1998 yılında da kullanılmaya devam edildiği, ? İnşaat Limited Şirketine ait 750.000.000.000 lira tutarındaki faturanın bir kısmının "Ortaklardan Alacaklar Hesabı"na alacak kaydedilerek kapatıldığı, ortaklar tarafından şirkete nakit bir ödeme yapılmadığı yine bu şirkete ait ve karşılığı kasa hesabından çıkış yapılan 1.690.000.000.000 liralık faturanın incelemeye ibraz edilmediği belirtildikten sonra, ? Limited Şirketi hakkında yapılan tespitlerden söz edilerek bu faturaların muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu sonucuna varılmış, bu şirkete ait faturalar muhasebeleştirilirken ortaklar ve bağlı ortaklıklar cari hesapları yanında "İş Avansları ve Verilen Sipariş Avansları Hesapları" ile "Kasa Hesapları"nın çalıştırıldığı ancak böyle bir mal ve hizmet alımı gerçekleşmediğinden ve ilgili hesaplara kaydedilen tutarlar önemli rakamlara ulaştığından bu ödemelerin şirket ortakları dışında üçüncü kişilere yapıldığını kabul etmenin mümkün olmadığından söz edilerek ortaklara ve bağlı ortaklıklara karşılıksız borç verildiği sonucuna ulaşılmış, 1997 yılında olduğu gibi 1998 yılındada kullanılan para ile "Ortaklardan Alacaklar" ve "Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar" hesapları, bu faturalar karşılığı "Kasa", "İş Avansları", "Verilen Sipariş Avansları" hesaplarına kaydedilen tutarlar adlandırılıp, hesaplanan faiz geliri kurum kazancına eklenerek re'sen

tarhiyat yapılmıştır. Ancak, 1997 yılında olduğu gibi, "Verilen Sipariş Avansları" ile "İş Avansları" hesabında izlenen tutarların ve içeriği itibarıyla yanıltıcı olduğu iddia edilen fatura karşılığında "Ortaklardan alacaklar" ile "Bağlı Ortaklıklardan Alacak" hesaplarından yapılan ödemelerin Kanun maddesinde açıklandığı gibi, ortaklara veya ortakların ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişilere borç olarak verildiği yolunda açıkça bir tespit yapılmadığı gibi, bu paraların mal veya hizmet alımında kullanılmadığı yada bu paraların yapılmakta olan yatırımlar için harcanmadığı tespit edilmemiştir. Bu nedenle, ortaklara ve bağlı ortaklıklara karşılıksız borç verildiği hususu kesin olarak ortaya konulamamıştır. Kaldı ki, ortakların şirket işleri için her zaman borç alıp vermeleri mümkün olduğundan "Ortaklardan Alacaklar Hesabı" ile "Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar Hesabı"nın sürekli ve karşılıklı işleyip işlemediği de raporda değerlendirilmemiştir. Bu nedenle, kurum kazancının ortaklara örtülü dağıtıldığı diğer bir ifadeyle ortaklara borç verildiği yolunda somut bir tesbitte bulunulmadan yapılan tarhiyat eksik inceleme ve varsayım dayalı olup, örtülü kazanç dağıtımına ilişkin koşullar olayda oluşmadığından bulunan matrah farkında isabet görülmemiştir.

Ayrıca, Vergi Usul Kanununda yer alan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezasına ilişkin hükümler 4369 sayılı Kanunla 1.1.1999 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmış ve bu tarihten itibaren vergi ziyayı suçunun tanımı yapılarak, vergi ziyayı cezası uygulanması öngörülmüştür. Cezalara ilişkin maddelerde yapılan değişikliklerin uygulanma dönemlerine açıklık kazandırılması amacıyla, 4369 sayılı Kanunun 20 nci maddesiyle Vergi Usul Kanununa eklenen ve 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren Geçici 21 inci maddede ise, bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş fiiller hakkında kesilecek cezalarda, bu fiillerin işlendiği tarihte 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun yürürlükte bulunan vergi cezalarına ait hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Anılan düzenlemelere göre olayda 1998 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu bulunan matrah farkı üzerinden re'sen salınan gelir (stopaj) vergisi için fiilin işlendiği tarihte yürürlükte olan Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre işlenen fiile uygun cezanın kesilmesi gerektiğinden re'sen salınan gelir (stopaj) vergisi üzerinden vergi ziyayı cezası kesilmesinde ve mahkemece bu ceza kaçakçılık olarak addolunarak kusur cezasına çevrilmesinde isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, Ankara 1. Vergi Mahkemesinin 27.6.2003 gün ve E:2003/312, K:2003/608 sayılı kararının cezaya ilişkin hüküm fıkrası ile örtülü kazanç dağıtımına ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına oybirliğiyle, davacının, devre tatil hakkı satışlarına ilişkin temyiz isteminin reddine oyçokluğuyla, tarafların diğer temyiz istemlerinin reddine ise oybirliğiyle 29.6.2004 gününde karar verildi.

AZLIK OYU

Davacı kurumun devre tatil sözleşmesi yaparak sattığı tatil köyündeki satıştan elde ettiği hasılatı kayıt ve beyan dışı bıraktığı ileri sürülerek matrah farkı bulunmuş ise de, düzenlenen devre tatil sözleşmesinin taraflara karşılıklı hak ve yükümlülükler getirdiği, bu sözleşmenin kira, hizmet ve vekalet edimlerini içerdiği, aktin bir kira sözleşmesi olduğu ve yapılan işin kiralama niteliğinde olduğu, dolayısıyla alınan kira bedellerinin ait olduğu yıllarda gelir yazılmasında kanuna aykırılık görülmediğinden mahkeme kararının bu kısma ilişkin hüküm fıkrasının da bozulması gerektiği görüşü ile karara katılmıyoruz.

(DAN-KAR-DER; SAYI: 6)

BŞ/ŞGK