T.C.
D A N I Ş T A Y
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/656
Karar No : 2025/303

TEMYİZ EDEN (DAVALI) : ... Defterdarlığı
(... Vergi Dairesi Müdürlüğü)
VEKİLİ : Av. ...

KARŞI TARAF (DAVACI) : ... Bilişim ve Eğitim Hizmetleri Ticaret Limited Şirketi
VEKİLİ : Av. ...

İSTEMİN KONUSU : ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının temyizen incelenerek bozulması istenmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Davacı tarafından bir kısım hasılatın kayıt ve beyan dışı bırakıldığı yolundaki saptamaları içeren vergi tekniği raporunun esas alındığı takdir komisyonu kararları uyarınca 2009 yılının Ocak ila Haziran, Ağustos, Ekim ila Aralık dönemleri için re'sen tarh edilen katma değer vergileri ve vergilerin bir katı tutarında kesilen vergi ziyaı cezalarının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

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

Olayda, davacı hakkında verilen ihbar dilekçesinde yer alan iddialar, davacı tarafından yasal defter kayıtlarında yer alan diğer satışlar yönünden ayrıntılı açıklamalar yapılmasına rağmen kasadan banka hesabına aktarılan paralar yönünden ilgili kayıtlarda herhangi bir açıklamaya yer verilmemesi ve yabancı dil eğitimi dışında başka herhangi bir faaliyet ile iştigal edilmemesi hususları birlikte dikkate alındığında banka hesabında izlenen ancak kaynağı tespit edilemeyen paranın kayıt ve beyan dışı bırakılan hasılattan kaynaklandığı sonucuna varılmıştır.

Diğer taraftan, davalı idarece tespit edilen hasılat farkına uygulanacak katma değer vergisi oranının %8 olması gerekirken, bu oranın %18 olarak esas alınması suretiyle tarhiyat tutarının hesaplanması hukuka uygun düşmediğinden, tarhiyatın bu kısmında hukuka uygunluk; kalan kısmında ise hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Vergi Mahkemesi bu gerekçeyle dava konusu cezalı tarhiyatın, %8 katma değer vergisi oranından kaynaklanan kısmı yönünden davayı reddetmiş, kalan kısmını kaldırmıştır.

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

Dava dosyasında yer alan bilgi ve belgelere göre maddi olay şu şekilde gerçekleşmiştir:

i. Davacı şirket hakkında verilen ihbar dilekçesinde, şirketin hizmet verdiği kursiyerlerinin %90'ını aşan kısmını ticari defter ve kayıtlara yansıtmadığı, şirketin gayriresmî kayıtlarını AYKO-1 isimli bilgisayar hesabında tuttuğu, kursiyerlere fatura düzenlemediği fakat istisnai olarak ilgilinin talebi doğrultusunda çalışanları kursiyer olarak göstermek suretiyle ilgili faturayı düzenlediği, ayrıca kredi kartı ile yapılan ödemeler için de

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden MmcFUBo - dkMmWdb - 4nXvMHc - 2BOGlg= ile erişebilirsin

fatura düzenlediği, bu iddiaların kursiyerlerin ifadeleri ile doğrulanabileceği ileri sürülmüştür.

ii. Aynı ihbar dilekçesinde, şirket tarafından yasal kayıtlara intikal ettirilen yardımcı kitaplar için fatura düzenlenirken verilen kurs hizmeti için herhangi bir faturanın düzenlenmediği, şirketin Ziraat Bankası, Türkiye Halk Bankası, Türkiye İş Bankası ve Garanti Bankasının ilgili şubelerinde yer alan banka hesap hareketlerinin incelenmesi neticesinde dilekçede belirtilen bu hususların doğruluğunun tespit edileceği iddia edilmiştir.

iii. Davacı şirketin alış ve satış faturaları, banka hesap hareketleri incelenmek ve Milli Eğitim Bakanlığından kursiyer listeleri temin edilmek suretiyle hakkında vergi tekniği raporu tanzim edilmiştir. Anılan raporda yer alan tespitler şu şekildedir:

a. Yabancı dil kursu faaliyetiyle iştigal eden davacıya ait Garanti Bankası, Ziraat Bankası ve Türkiye Halk Bankasında yer alan hesaplardaki hareketlerin incelenmesi neticesinde, ilgili hesaplara şirket çalışanları tarafından muhtelif tarihlerde, "para yatırma", "şirket kasasından yatan", "kasadan yatan", "B.P.Y.", "KSIZ PY", "Yatan", "KY Para yatırma" gibi açıklamalara yer verilmek suretiyle belirli meblağda para yatırıldığı görülmüştür.

b. Davacının bankalar hesabına ait muavin defter dökümü incelendiğinde düzenlenen hasılat faturalarına yönelik kayıtların yapıldığı yurt içi satışlar hesabı, yurt dışı satışlar hesabı, diğer satışlar hesabında yapılan açıklamaların kapsamlı olduğu görülmüştür.

c. Ancak davacı tarafından "Kasa Hesabı"ndan "Bankalar Hesabı"na yapılan transferlere yönelik yapılan kayıtlarda, bu durumun hangi satışlara ilişkin olduğuna dair herhangi bir açıklamanın yapılmadığının ve bu husus hakkında şirket müdürünce "*bu paraların nakit olarak yapılan tahsilatların banka hesabına yatırılması*" şeklinde beyanda bulunulduğunun birlikte dikkate alınması sonucunda, kaynağı tespit edilemeyen bu paranın, kayıt ve beyan dışı bırakılan hasılattan kaynaklandığı tespit edilmiştir.

Olayda, ihbar dilekçesinde de belirtildiği üzere davacı tarafından kayıt ve beyan dışı bırakıldığı iddia edilen hasılata yönelik davalı idarece şirketin bilgisayarları incelenmediği gibi konu hakkında kursiyerlerin ifadelerine de başvurulmamıştır.

Bu durumda davacı tarafından bir kısım hasılatın kayıt ve beyan dışı bırakıldığına dair hususun somut olarak tespit edilmemesi nedeniyle eksik incelemeye dayalı olarak yapılan cezalı tarhiyatta hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Vergi Dava Dairesi bu gerekçeyle Mahkeme kararının davanın reddine dair hüküm fıkrasını kaldırdıktan sonra cezalı tarhiyatın %8 katma değer vergisi oranından kaynaklanan kısmını kaldırmıştır.

Davalının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesinin 14/02/2022 tarih ve E:2018/143, K:2022/706 sayılı kararı:

Olayda, davacı tarafından yasal defter kayıtlarında yer alan diğer satışlar yönünden ayrıntılı açıklamalar yapılmasına rağmen kasadan banka hesabına aktarılan paralar yönünden ilgili kayıtlarda herhangi bir açıklamaya yer verilmemesi, yabancı dil eğitimi dışında başka herhangi bir faaliyet ile iştigal edilmemesi ve ispat külfeti kendisine ait bulunan davacı tarafından, kayıt ve beyan dışı bırakılan kazancın bulunmadığına dair

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden MmcFUBo - dkMmWdb - 4nXvMHc - 2BOGlg= ile erişebilirsin

herhangi bir bilgi veya belgenin sunulamaması hususları birlikte dikkate alındığında "Kasa Hesabı"ndan "Bankalar Hesabı"na yapılan transferlere yönelik yapılan kayıtların kayıt ve beyan dışı bırakılan hasılattan kaynaklandığı sonucuna varılmıştır.

Bu nedenle dava konusu cezalı tarhiyatın %8 katma değer vergisi oranından kaynaklanan kısmının kaldırılması yolunda verilen temyize konu kararın bozulması gerekmiştir.

Daire bu gerekçeyle temyize konu kararı bozmuştur.

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

Vergi Dava Dairesi, ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeyle ısrar etmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Dava konusu cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı belirtilerek ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Cevap verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ... DÜŞÜNCESİ: Temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

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

İNCELEME VE GEREKÇE :

MADDİ OLAY :

Dava dosyasında yer alan bilgi ve belgelere göre maddi olay şu şekilde gerçekleşmiştir:

i. Davacı hakkında verilen ihbar dilekçesinde, davacı tarafından bir kısım hasılatın kayıt ve beyan dışı bırakıldığı iddia edilmiştir.

ii. Davacı adına düzenlenen vergi tekniği raporunda, şirket çalışanları tarafından muhtelif tarihlerde "para yatırma", "şirket kasasından yatan", "kasadan yatan", "B.P.Y.", "KSIZ PY", "Yatan", "KY Para yatırma" gibi açıklamalara yer verilmek suretiyle belirli meblağdaki paranın "100 Kasa Hesabı"ndan "102 Bankalar Hesabı"na transfer edildiği, kaynağı tespit edilemeyen bu paranın iştigal edilen ticari faaliyetten elde edilen ancak kayıt ve beyan dışı bırakılan hasılattan kaynaklandığı sonucuna varılmıştır.

iii. Dava dosyasına sunulan banka hesap hareketleri ile defteri kebir kayıtlarının incelenmesinden, "100 Kasa Hesabı"ndan "102 Bankalar Hesabı"na transfer edilen ve vergi tekniği raporunda ticari faaliyetten elde edilen ancak kayıt ve beyan dışı bırakılan hasılattan

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden MmcFUBo - dkMmWdb - 4nXvMHc - 2BOGlg= ile erişebilirsin

kaynaklandığı ileri sürülen paranın bir kısmının ilgili hesaplarda kronolojik olarak şu şekilde izlendiği görülmüştür:

a. Belirli meblağdaki para ilgili banka hesaplarında yer almaktadır.

b. Bu hesaptan nakit olarak para çekilmiş, bu durum "100 Kasa Hesabı"na borç kaydı, "102 Bankalar Hesabı"na alacak kaydı yapılarak muhasebeleştirilmiştir.

c. "100 Kasa Hesabı"nda izlenen bu para ilgili hesaba alacak kaydı yapılarak çekilmiş ve Garanti Bankasında yer alan hesaba nakit olarak yatırılmıştır. Anılan bankaya yatırılan bu para "102 Bankalar Hesabı"na borç kaydı yapılarak muhasebeleştirilmiştir.

İLGİLİ MEVZUAT :

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun *"Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat"* başlıklı 3. maddesinin (B) işaretli fıkrasında, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, gerçek mahiyetin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı, 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 olacağı belirtilmiş; 134. maddesinde ise vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu ifade edilmiştir.

Aynı Kanun'un "*Re'sen Vergi Tarhı"* başlıklı 30. maddesinin birinci fıkrasında re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması şeklinde tanımlanmıştır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME :

Beyana dayalı vergilendirmenin esas olduğu vergi sistemimizde vergi kanunlarının mükelleflere yüklediği defter ve belge düzenine uyma yükümlülüğünün bir gereği olarak mükellefler, vergilendirmeyle ilgili olguları belgelendirmek ve yasal defterlerine yansıtmakla yükümlüdür. Bir mükellef, defter ve belge düzenine uymak suretiyle beyanların, defter ve belgelerin doğruluğu hakkındaki ilk görünüş karinesinden yararlanır. Bununla birlikte vergi idaresi de, mükellefler tarafından beyan edilen hususların doğruluğunu araştırma, tespit etme ve değerlendirme yetkisini haizdir. Bu bağlamda, defter ve belgelerin doğruluğu hakkındaki karinenin aksini ispat etme yükü vergi idaresine düşer.

Vergi hukukumuzda ekonomik yaklaşım ilkesinin ve vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya konulması gereğinin bir sonucu olarak delil serbestisi ilkesi benimsendiğinden, vergi idaresi bu yükümlülüğü yerine getirirken, vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin ve kapsamının ispatında her türlü delili (yemin hariç) ispatlama vasıtası olarak kullanabilir.

Bu kapsamda, yükümlülerin beyan dışı bıraktıkları gelirlerinin, gerçeğe en yakın bir

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden MmcFUBo - dkMmWdb - 4nXvMHc - 2BOGlg= ile erişebilirsin

biçimde saptanması, tarhı gereken verginin belirlenmesi sırasında, gerekli inceleme ve araştırmanın kapsamlı bir şekilde yapılması, matraha ilişkin verilerin hukuken geçerli delillerle ortaya konulması gerekmektedir.

Vergi mükelleflerinin bankalarda bulunan ticari hesaplarına gelen para transferlerinin ticari işle ilgili olması, ticari teamüllere uygun, normal ve mutat bir durumdur. Yasal defter kayıtlarında yer alarak şirket bünyesinde bulunan bir paranın başka bir banka hesabına transfer edilmesi sırasında bu paranın belirli bir zaman diliminde nakit olarak elde tutulması durumu, tek başına, bu paranın beyan dışı bırakılan hasılattan ve mal teslimi/hizmet ifasından kaynaklandığını ortaya koyar nitelikte değildir.

Ticari banka hesaplarına transfer edilen belirli bir meblağdaki paranın, kayıt ve beyan dışı bırakılan hasılattan kaynaklandığının kabul edilebilmesi, ilk kez şirket bünyesine dahil olduğu dönemde, kurum kazancı olarak beyan edilmemesi ve gelir tablosunda sonuç hesaplarına intikal ettirilmemesi durumlarının varlığı halinde mümkündür.

Olayda, defter ve belge düzenine şeklen uymak suretiyle bunların doğruluğu hakkındaki ilk görünüş karinesinden yararlanan davacının hesap ve işlemlerinin incelenmesi neticesinde düzenlenen vergi tekniği raporunda, davacı tarafından "100 Kasa Hesabı"ndan "102 Bankalar Hesabı"na transfer edilen paranın kaynağının belirli olmadığı ve bu paranın iştigal edilen ticari faaliyet kapsamında elde edildiği tespit edilmiş ve ticari faaliyet kapsamında ifa edilen hizmet karşılığında elde edilen bu hasılatın beyan dışı bırakıldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Vergi inceleme elemanınca davacının defter ve belgeleri incelenirken, "100 Kasa Hesabı"ndan "102 Bankalar Hesabı"na transfer edilen paranın bir kısmının, önceki bir tarihte, şirkete ait bir banka hesabından çekildiği ve bu paranın "100 Kasa Hesabı"na aktarılmadan önce "102 Bankalar Hesabı"nda izlendiği hususları göz ardı edilmiştir. Ayrıca "100 Kasa Hesabı"ndan "102 Bankalar Hesabı"na yönelik para transferine ilişkin muamelenin gerçek mahiyetinin tespiti amacıyla ilgili banka hesabına para yatıran kişilerin, konuyla ilgili ifadesine de başvurulmamıştır.

Bu durumda "100 Kasa Hesabı"ndan "102 Bankalar Hesabı"na transfer edilen paranın beyan dışı bırakılan hizmet ifasına yönelik olduğu hususunda davacının defter ve belgeleri üzerinde yeterli bir inceleme ve araştırma yapılmadığı ve bu hususta davalı idarece davacının yasal defter kayıtlarının aksini ortaya koyan herhangi bir somut tespitte bulunulmadığı birlikte dikkate alındığında yapılan cezalı tarhiyatın ısrar kararına konu edilen kısmının eksik incelemeye dayandığı sonucuna varılmıştır.

Bu nedenle dava konusu cezalı tarhiyatın %8 katma değer vergisi oranından kaynaklanan kısmının kaldırılması yolunda verilen ısrar kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden MmcFUBo - dkMmWdb - 4nXvMHc - 2BOGlg= ile erişebilirsin

1- ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararına 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,

30/04/2025 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

X - KARŞI OY:

Temyiz isteminin kabulü ile ısrar kararının Danıştay Dördüncü Dairesinin kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca bozulması gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden MmcFUBo - dkMmWdb - 4nXvMHc - 2BOGlg= ile erişebilirsin