Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu E.2024/141 K.2026/35 (28.01.2026)

Karar metni, resmî kaynakta yayımlanmış hâliyle aynen aktarılmıştır; taraf adları kaynakta anonimdir.

DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU 2024/141 E. , 2026/35 K.

"İçtihat Metni"

T.C.

D A N I Ş T A Y

VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU

Esas No : 2024/141

Karar No : 2026/35

TEMYİZ EDEN (DAVALI) : ... Defterdarlığı - ...

(... Vergi Dairesi Müdürlüğü)

KARŞI TARAF (DAVACI) : ... 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 adına, bir kısım hasılatını kayıt ve beyan dışı bıraktığından bahisle düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden 2013 yılına ilişkin olarak resen tarh edilen kurumlar vergisi ile verginin bir katı tutarında kesilen ve tekerrür hükmü uygulanmak suretiyle artırılan vergi ziyaı cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

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

Davacının 2011, 2012 ve 2013 yıllarına ait hesap ve işlemlerinin incelemesi neticesinde düzenlenen ... tarih ve... sayılı Vergi Tekniği Raporu'nda şu tespitlere yer verilmiştir:

i. Mükellef belirli bir mala tahsis edilmiş mağazalarda taze meyve ve sebze perakende ticareti ve kara yolu ile şehirler arası yük taşımacılığı faaliyeti ile iştigal etmektedir.

ii. Mükellefin dönem sonu stok mevcutları şirket yetkilisi ile birlikte tespit edilmiştir. Tutanakta belirtildiği üzere 213 sayılı Kanun'un 186. maddesine göre dönem sonu stok mevcutları sayılmak, ölçülmek ve değerlemek suretiyle kesin ve müfredatı ile tespit edilmemiş; dönem sonunda bulunan stok birim fiyatları en son alınan malların birim maliyetlerine göre değerlendirilmiştir.

iii. Kayıt dışı hasılatın tespitinde üç aşamalı bir plan izlenmiştir.

İlk olarak satılan malların gerçek maliyeti tespit edilmiştir.

İkinci aşamada elde edilmesi gereken toplam hasılat tutarı tespit edilmiştir.

Üçüncü aşamada gerçek hasılat tutarından (elde edilmesi gereken toplam hasılat tutarından) beyan edilen hasılat tutarı çıkarılarak neticede, kayıt dışı hasılat tutarı tespit edilmiştir.

iv. Gerçek maliyetin tespitinde, ilgili yıllarda yapılan her bir ticari faaliyet kapsamında gerçekleştirilen mal teslimi ve/veya hizmet ifası maliyetine eklemesi gereken motorin ve

işçilik giderleri ilgili maliyetlere eklenerek şirketin gerçek maliyetleri tespit edilmiştir.

v. Her bir ticari faaliyet kapsamında ayrı ayrı belirlenen gerçek mal teslimi ve/veya hizmet ifası maliyetlerine, şirket yetkilisinin verdiği beyan ve ifadelerden hareketle tespit edilen gayrisafi kâr marj oranları uygulanmak suretiyle her bir faaliyet itibarıyla elde edilmesi gereken toplam hasılat tutarları tespit edilmiştir.

iv. Tespit edilen satış hasılatlarının, şirket tarafından beyan edilen satış hasılatları ile mukayese edilmesi sonucunda şirketin kayıt ve beyan dışı bıraktığı hasılat ve/veya matrah farkları tespit edilmiştir.

v. Satılan malların gerçek maliyet tutarlarının belirlenmesi amacıyla öncelikle bu malların tespit edilen dönem sonu tutarları, dönem içi alış tutarları ve dönem sonu tutarlarına ait bilgilerden hareketle tutar cinsinden kaydi envanter dengesi kurulmuştur.

vi. İlgili malların (sebze-meyve) maliyet hesaplarına aktarılması gereken motorin ve işçilik giderleri hesaplanarak kaydi envanter sonucu bulunan mal maliyetine eklenmesi yoluna gidilmiştir. Hizmet ifası maliyet hesaplarının (nakliyecilik hizmeti) gerçek tutarının belirlenmesi amacıyla da bu hizmetlerin maliyet hesaplarına aktarılması gereken motorin ve işçilik giderlerinin hesaplaması yoluna gidilmiştir.

vii. Dönem sonu stok değerlerine ilişkin şu tespitler yapılmıştır:

Sebze-meyve açısından dönem sonu stok değerleri:

2010 yılı 11.354,00 TL

2011 yılı 354,00 TL

2012 ve 2013 yılları dönem sonu stokları boş

Aspir açısından dönem sonu stok değerleri:

2010 yılı 8.680,00 TL

2011 yılı 8.680,00 TL

2012 yılı 8.000,00 TL

2013 yılı 8.000,00 TL

Bitkisel yağ açısından dönem sonu stok değerleri:

2010 yılı 382.000,00 TL

2011 yılı 355.000,00 TL

2012 yılı 515.000,00 TL

2013 yılı 60.000,00 TL

Pas ve korozyon önleyici müstahzar açısından dönem sonu stok değerleri:

2010 yılı 240.428,55 TL

2011 yılı 261.000,00 TL

2012 yılı 268.000,00 TL

2013 yılı dönem sonu stokları boş

Kontör açısından dönem sonu stok değerleri:

2010 yılı dönem sonu stokları boş

2011 yılı 900,00 TL

2012 yılı 5.462,50 TL

2013 yılı 6.964,88 TL

viii. Şirketin anılan yıllarda yaptığı ticari faaliyetler nedeniyle elde ettiği katma değer vergisi hariç yıllık hasılat tutarları ve/veya satış miktarlarına ilişkin şirket yetkilisi ile birlikte şu tespitler yapılmıştır:

Sebze-meyve ticaretinden elde edilen hasılat:

2011 yılında 1.007.580,92 TL

2012 yılında 1.072.509,53 TL

2013 yılında 1.160.442,67 TL

Aspir ticaretinden elde edilen hasılat:

2012 yılında 972,22 TL

Bitkisel yağ ticaretinden elde edilen hasılat:

2011 yılında 30.906,50 TL

2012 yılında 29.000,00 TL

2013 yılında 554.950,00 TL

Pas ve korozyon önleyici müstahzar ticaretinden elde edilen hasılat:

2011 yılında 1.950,00 TL

2012 yılında 220.202,00 TL

2013 yılında 354.550,00 TL

Kontör ticaretinden elde edilen hasılat:

2011 yılında 2.100,00 TL

Nakliye işinden elde edilen hasılat:

2011 yılında 115.109,29 TL

2012 yılında 38.935,90 TL

2013 yılında ise 233.467,52 TL

ix. Aspir ve bitkisel yağ satışları %8, pas ve korozyon önleyici yağ satışları ile nakliye hizmetleri %18, sebze-meyve satışları ise %1 ve %8 katma değer vergisine oranına tabi iken kontör satışları özel matrah şekline tabi olduğundan bu aşamada katma değer vergisine tabi değildir.

Şirketin anılan yıllarda yaptığı muhtelif emtia alımlarının katma değer vergisi hariç yıllık tutarları ve/veya alış miktarlarına ilişkin şirket yetkilisi ile birlikte şu tespitler yapılmıştır:

Sebze-meyve alım tutarları:

2011 yılında 689.234,86 TL

2012 yılında 873.153,86 TL

2013 yılında 1.069.465,82 TL

Aspir alımı tutarı: Anılan yıllarda aspir alımı yapılmamıştır.

Bitkisel yağ alım tutarları:

2012 yılında 186.595,50 TL

2013 yılında da 50.000.00 TL

Pas ve korozyon önleyici yağ alım tutarları:

2011 yılında 24.976,00 TL

2012 yılında 222.527,45 TL

2013 yılında 51.000,00 TL

Kontör alım tutarları:

2011 yılında 2.909,51 TL

2012 yılında 4.562,50 TL

2013 yılında 1.502,38 TL

x. Şirketin aktifine kayıtlı araçlardan, gerek şirketin sebze-meyve ticaretine yönelik mal alımlarının nakliyesinde gerekse nakliyecilik faaliyetinde şirket adına nakliye geliri elde edildiği tespit edilmesine karşın söz konusu araçlara ait motorin giderleri ve işçilik (şoförlere ait) giderlerinin "770-Genel Yönetim Giderleri" hesabına intikal ettirildiği tespit edilmiştir.

Anılan yıllardaki tüm genel yönetim giderleri içerisinde motorin giderleri ve işçilik giderlerinin dağılımına ilişkin şirket yetkilisi ile birlikte şu tespitler yapılmıştır:

2011 yılında 236.619,03 TL motorin gideri, 133.351,17 TL işçilik gideri

2012 yılında 256.888,59 TL motorin gideri, 70.085,67 TL işçilik gideri

2013 yılında 859.326,57 TL motorin gideri, 108.457,66 TL işçilik gideri

Bahsi geçen motorin giderlerinin %65'inin nakliyecilik işinde kullanıldığı, %35'inin sebze-meyve ticaretinde kullanıldığı belirtilmiştir.

xi. Şirketin ticareti faaliyetlerinin kâr marjlarına ilişkin şirket yetkilisi ile birlikte şu tespitler yapılmıştır:

Sebze-meyve ticareti faaliyetinde %10

Nakliyecilik faaliyetinde %15

Kontör ticareti faaliyetinde %4-5

Diğerlerinde %10 kâr marjı

xii. Şirketin 2011, 2012 ve 2013 yıllarında yapmış olduğu satışları bu şekilde tespit edildikten sonra genel giderlerden verilen paylar ilave edilerek neticede satılan malların gerçek maliyeti tespit edilmiştir.

Gerçek maliyetler faaliyet alanlarına göre şu şekilde tespit edilmiştir:

Sebze-meyve ticaretinde gerçek maliyetler:

2011 yılındaki 829.724,43 TL

2012 yılında 987.948,85 TL

2013 yılında 1.408.190,30 TL

Aspir ticaretinde gerçek maliyetler:

2012 yılında 680,00 TL

Bitkisel yağ ticaretinde gerçek maliyetler:

2011 yılında 27.000,00 TL

2012 yılında 26.595,50 TL

2013 yılında ise 505.000,00 TL

Pas ve korozyon önleyici yağ ticaretinde gerçek maliyetler

2011 yılında 4.404,55 TL

2012 yılında 215.527,45 TL

2013 yılında 319.000,00 TL

Kontör ticaretinde gerçek maliyetler

2011 yılında 2.009,31 TL

Nakliyecilik işinde gerçek maliyetler

2011 yılında 240.480,63 TL

2012 yılında 212.533,27 TL

2013 yılında 629.059,75 TL

xiii. Yukarıda tespitler üzerine birinci aşama tamamlandıktan sonra ikinci aşamada ilgili yıllarda söz konusu malların hesaplanan maliyetlerine (gerçek maliyetlerine) ödevli şirket yetkilisinin beyanları doğrultusunda eklenen kâr marjları sonucunda elde edilmesi gereken toplam hasılat tutarları bulunmuştur.

Gerçek hasılat tutarından beyan edilen hasılat tutarının çıkarılması sonucunda kayıt dışı bırakılan hasılat ticari faaliyet alanlarına göre şu şekilde tespit edilmiştir:

Sebze-meyve ticaretinde kayıt dışı bırakılan hasılat:

2013 yılında 388.566,66 TL

Pas ve korozyon önleyici yağ ticaretinde kayıt dışı bırakılan hasılat:

2011 yılındaki 2.895,01 TL

2012 yılında 16.878,20 TL

Nakliyecilik işinde kayıt dışı bırakılan hasılat:

2011 yılında 161.443,43 TL

2012 yılında 205.477,36 TL

2013 yılında 489.951,19 TL

Yukarıda tespit edilen hasılat farklarının matrah farkı olduğu, şirket adına ilgili yıllara ilişkin yapılacak kurumlar vergisi, geçici vergi ve katma değer vergisi matrahlarına ilave edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Davacı hakkında, 213 sayılı Kanun'un 30. maddesinin ikinci fıkrasının (3), (4) ve (6) numaralı fıkraları uyarınca yukarıda özetlenen Vergi Tekniği Raporu'ndaki tespitler esas alınarak düzenlenen vergi inceleme raporu ile dava konusu tarhiyatın önerilmesi üzerine dava konusu vergi ziyaı cezalı kurumlar vergisi tarhiyatı yapılmıştır.

I. Dava konusu kurumlar vergisi ile verginin bir katı tutarında kesilen ve tekerrür hükmü uygulanarak artırılan vergi ziyaı cezasının sebze ve meyve ticaretinden kaynaklanan kısmı yönünden yapılan inceleme:

Uyuşmazlık konusu dönemde sebze-meyve ticareti faaliyeti kapsamında kayıt dışı bırakılan hasılatın bulunduğundan bahisle vergi müfettişliğince yapılan araştırmalar esnasında ... Ticaret Odasından sebze-meyve ticaretindeki fire oranına ilişkin bilgi ve belge istenmiştir. Ticaret Odası tarafından sebze-meyve ticaretindeki fire oranlarına ilişkin bilgi verilmesine ve şirket yetkilisinden de bu konu hakkında bilgi alınmış olmasına rağmen vergi müfettişliğince raporun değerlendirme ve sonuç kısımları hazırlanırken söz konusu fire oranlarının dikkate alınmadığı anlaşılmaktadır. Bu nedenle yapılan hesaplamanın eksik incelemeye dayalı olduğu sonucuna varılmaktadır. Dolayısıyla yeterli tespit olmaksızın eksik hesaplamaya dayalı olarak bulunan matrah farkı üzerinden sebze-meyve ticareti faaliyetine ilişkin tarh edilen dava konusu vergi ziyaı cezalı kurumlar vergisinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

II. Dava konusu kurumlar vergisi ile verginin bir katı tutarında kesilen ve tekerrür hükmü uygulanarak artırılan vergi ziyaı cezasının diğer ticari faaliyetlerden kaynaklanan kısmı yönünden yapılan inceleme:

Davacı hakkında hazırlanan vergi tekniği raporu ile tespit edilen ve yukarıda özetlenen hususlar birlikte değerlendirildiğinde, kayıt ve beyan dışı bırakılan hasılat ve matrah farklarının belirlenmesi amacıyla davacının ilgili yılda yaptığı ticari faaliyet kapsamında yasal defterlerine intikal ettirilen belgeli alışlarının yanı sıra kayıtlara yanlış intikal ettirilen motorin ve işçilik giderlerinin eklenmesi sonucu gerçek maliyetinin belirlendiği ve diğer inceleme ve araştırmalardan hareketle mükellefin gerçek hasılat tutarının tespit edildiği anlaşılmaktadır.

Dava konusu vergi ve cezanın değinilen kısmına ilişkin yukarıda özetlenen tespitlerin davacının ibraz ettiği defter, kayıt, envanter dökümleri ile beyanlarına dayandığı ve sebze-meyve ticareti dışındaki diğer ticari faaliyetlerden elde edilen kayıt dışı hasılat açısından hükme esas alınabilir yeterlilikte olduğu görülmektedir.

Davacının uyuşmazlık konusu dönemde sebze-meyve ticareti haricindeki ticari faaliyetleri kapsamında yapmış olduğu mal satışları sonucunda hasılatının bir kısmını kayıt ve beyan dışı bıraktığının sabit olması nedeniyle bu sebeple tarh edilen vergi ve verginin bir katı tutarında kesilen vergi ziyaı cezasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Anılan vergi ziyaı cezasının tekerrür hükmü uygulanarak artırılan kısmına dayanak alınan cezanın 2011 yılının Aralık dönemine ilişkin olup 06/03/2012 tarihinde davacıya tebliğ edildiği ve dava konusu edilmeyerek kesinleştiği anlaşıldığından anılan vergi ziyaı cezasının tekerrür hükmü uygulanarak artırılan kısmında da hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

IIII. Karar sonucu:

Mahkeme bu gerekçeyle dava konusu kurumlar vergisi ile verginin bir katı tutarında kesilen ve tekerrür hükmü uygulanarak artırılan vergi ziyaı cezasının sebze ve meyve ticaretinden kaynaklanan kısmı yönünden davanın kabulüne, diğer ticari faaliyetlerden kaynaklanan kısmı yönünden davanın reddine karar vermiştir.

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

... tarih ve... sayılı Vergi Tekniği Raporu'nda, özetle şu tespit ve değerlendirmelere yer verilmiştir:

i. Şirket ilgili yıllarda yaş sebze-meyve, aspir, bitkisel yağ, pas-korozyon önleyici yağ, kontör ticaretiyle ve nakliyecilik faaliyetiyle uğraşmaktadır.

ii. İlgili yıllara ait envanter kaydı bulunmamaktadır. Mal mevcudu, açılış ve kapanış kayıtlarında maliyet bedelleriyle ve TL cinsinden gösterilmiştir.

iii. Şirket kayıtları esas alınarak her bir emtia cinsi ve nakliye faaliyeti için 2011, 2012 ve 2013 yıllarındaki maliyet bedelleri saptanmıştır.

iv. Sebze-meyve ticareti kapsamında satılan malın maliyetine ve nakliyecilik faaliyetine ilişkin hizmet üretim maliyetine intikal ettirilmesi gereken motorin ve işçilik (şoförlük) giderlerinin tamamının "770-Genel Yönetim Giderleri" hesabında takip edilmesi nedeniyle bu hesapta kayıtlı giderler motorin ve işçilik giderleri ile diğer genel yönetim giderleri olarak üç başlık hâlinde ayrıştırılarak her bir yıl için tutarları hesaplanmıştır.

v. Şirket yetkilisi tarafından verilen, "motorin ve işçilik giderlerinin %35'inin sebze ve meyve ticaretinde kullanılan araçlara, %65'inin ise nakliyecilik faaliyetinde kullanılan araçlara ait olabileceği" yolundaki ifadeden hareketle, "770-Genel Yönetim Giderleri" hesabındaki tutardan motorin ve işçilik gideri olarak ayrıştırılan tutarların %35'i (yine davacının kayıtlarından hesaplanan) satılan sebze-meyve maliyetine (S.M.M. olarak formüle edilmiştir.), %65'i ise satılan hizmet (nakliye) maliyetine (S.H.M. olarak formüle edilmiştir.) ilave edilmiş ve böylece iki kalem faaliyetine dair maliyetleri hesaplanmıştır.

vi. Şirketin ticaretini yaptığı diğer dört kalem eşyanın maliyet bedelleri de [Satılan malın maliyeti: (dönem başı stok tutarı + dönem içi alışlar) - dönem sonu stok tutarı] yöntemiyle ayrı ayrı hesaplanarak tutar olarak belirlenmiştir.

vii. Şirket yetkilisinin "... sebze meyve ticaretinde karlılık, yıldan yıla ve hava koşullarına göre farklılık göstermekte olup, belli bir kar marjı yoktur. Ayrıca, bizim yaptığımız sebze-meyve ticaretinin %60'tan fazlası (..., Şeker fabrikası, Cezaevi gibi kurumlara yapılan ihaleli satışlardan dolayı) toptan satışlara aittir. Bu nedenle, bu işlerden elde ettiğimiz kar marjı düşüktür. Toptan satışlarda %4-5 civarı, perakendede ise %20-25 kar olabilmektedir. Buna göre, bahsettiğiniz şekilde belirlenen satılan malın maliyetine göre ortalama kar marjımız %10 civarındadır. Nakliye faaliyetimizde ise, yine bahsettiğiniz şekilde belirlenen hizmet maliyetlerine göre ortalama %15 civarında bir kar marjımız mevcuttur. Biz aslında sebze meyve ticareti ile uğraşan bir firma olduğumuzdan, pek nakliye işi yapmıyoruz. Bazen bir kısım müşterilerin işi görülsün diye, ücret karşılığı nakliye işi yapıyoruz. O nedenle bu işten fazla bir karımız yoktur. Aspir, pas önleyici yağ ve bitkisel yağ satışlarında ise ortalama %10 civarı bir kar marjımız mevcuttur. Zira, bu ürünler tamamen toptan satışa konu edilmektedir. Kontür ticaretinde ise %4-5 civarında bir kar marjımız vardır." şeklindeki ifadesinden yola çıkılarak, inceleme elemanınca yukarıda açıklanan yöntemlerle hesaplanan, satılan sebze-meyve, aspir, bitkisel yağ ve pas korozyon önleyici yağ maliyetlerine %10, satılan kontör maliyetine %4,5 ve nakliye maliyetine %15 kâr oranlarının uygulanması suretiyle davacı şirketin 2011, 2012 ve 2013 yıllarına ait gerçek satış hasılatları tespit edilmiştir.

viii. Bu satış hasılatları ile davacının ilgili yıllara ait kayıtlarında yer alan ve beyannamelerinde beyan edilen satış hasılatları arasındaki müspet farkın vergilendirilmemiş matrah farkı olduğunun kabulüyle, anılan matrahlar üzerinden, ilgili yıllara ilişkin olarak çeşitli vergiler için vergi inceleme raporları düzenlenmesi, vergi inceleme raporlarının düzenlenmesi sırasında bu Vergi Tekniği Raporu'nun done olarak dikkate alınması önerilmiştir.

I. Kararın, dava konusu vergi ziyaı cezalı kurumlar vergisinin sebze ve meyve ticaretinden kaynaklanan kısmına ilişkin hüküm fıkrası yönünden yapılan inceleme:

Olayda, vergi müfettişi ile birlikte davacı şirketin yetkilisi tarafından imzalanan 25/05/2016 tarihli tutanakta bulunan verilerin davaya konu verginin matrahının hesaplanmasında dikkate alınmasında, bu bilgilerin, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunduğu hususunda tartışma bulunmayan davacı şirket yetkili tarafından verilmiş olması nedeniyle kanuna aykırılık bulunmamaktadır. Ancak, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunan

şahit ifadelerinde yer alan verilerin vergilendirme işlemlerine esas alınması sırasında ifadenin bir bütün olarak değerlendirileceği, birbirini teyit etmeyen veya birbirinin aksine unsurların bulunması halinde bunların, başkaca delillerle teyidi yapıldıktan sonra kullanılabileceği de açıktır.

25/05/2016 tarihli tutanağın 13. maddesinde, davacı şirket yetkilisi tarafından, faaliyetlerinin esas itibarıyla sebze-meyve ticareti olduğu, nakliyecilik yapmadıkları, bazı müşterilerin işlerinin görülmesi için nakliye işini yaptıkları beyan edilmesine rağmen; aynı tutanağın 12. maddesinde yer alan (davacı şirket yetkilisi tarafından da kabul edildiği belirtilen) tabloya göre, davacı şirketin "770-Genel Yönetim Giderleri" hesabında takip edilen motorin ve işçilik giderlerinin %65'i nakliyecilik faaliyetine ait iken, motorin ve işçilik (şoför) giderlerinin ancak %35'i şirketin esas faaliyet konusu olan sebze-meyve ticaretine aittir. Davacı şirket adına tarh ve ceza kesme işlemleri tesis edilmesine neden olan matrah farkı da "770-Genel Yönetim Giderleri" hesabında takip edilen motorin ve işçilik giderlerinin bu oranlara göre dağıtımından kaynaklanmıştır.

Öte yandan, müfettişlik tarafından sorulması üzerine gönderilen (Raporun (3) numaralı ekini oluşturduğu belirtilen ancak dosyada mevcut Vergi Tekniği Raporu ekinde bulunmayan) ... Ticaret Odasının ... tarihli ve ... sayılı yazısında, sebze-meyve ticaretinde kâr oranının arz talep dengesine göre belirlendiği ve değişken olduğu, bu nedenle zaman zaman zarar edilebileceği ve herhangi bir kâr oranı tespit etmenin çok zor olduğu yönünde bilgi verildiği anlaşılmaktadır. Davacı şirketin yetkilisinin vergi müfettişi ile birlikte imzaladıkları tutanakta yer alan ifadesinde "... sebze meyve ticaretinde karlılık, yıldan yıla ve hava koşullarına göre farklılık göstermekte olup, belli bir kar marjı yoktur." dedikten sonra sebze-meyve ticaretinden %10 kâr elde ettikleri yönünde beyanda bulunduğu dikkate alındığında, başkaca bir veri veya delille teyit edilmeyen bu oranın vergilendirmeye esas alınmasında, 213 sayılı Kanun'un anılan 3. maddesinin (B) işaretli fıkrasına uygunluk görülmemiştir.

213 sayılı Kanun'un "Maliyet Bedeli" başlıklı 262. maddesinin birinci fıkrası uyarınca bir emtianın maliyet bedeline, emtia ile ilişkilendirilebilen ve hesaplanabilen giderler dahil edilebilir. Olayda ise, davacının "770-Genel Yönetim Giderleri" hesabında takip ettiği motorin ve işçilik giderlerinin %35'i sebze-meyve emtiasının maliyet bedeline ilave edilmesine rağmen, inceleme raporunda, sebze-meyve emtiası ile motorin ve işçilik giderleri arasında böyle bir ilişkinin varlığına veya ne kadar olduğuna dair bir tespit bulunmamaktadır.

Yukarıda açıklanan tespit ve açıklamalar birlikte değerledirildiğinde, davacının "770-Genel Yönetim Giderleri" hesabında takip ettiği motorin ve işçilik giderlerinin %35'inin sebze-meyve emtiasının, %65'inin ise nakliye faaliyetinin maliyetine ilavesiyle bulunan tutarın mal ve hizmet maliyeti olarak kabulü ile bu maliyet tutarına davacı şirket yetkilisince beyan edilen ve herhangi bir başka delille desteklenmeyen kâr oranlarının uygulanması sonucunda matrah farkı tespit edilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir.

Öte yandan, Vergi Tekniği Raporu'nun ilk bölümünde şirket yetkilisinin inceleme tutanağında belirttiği üzere, 213 sayılı Kanun'nun 186. maddesinin ikinci fıkrasına göre dönem sonu stok mevcutlarının sayılmak, ölçülmek ve değerlemek suretiyle kesin ve teferruatı ile tespit edilmediği ve dönem sonunda bulunan stok birim fiyatlarının en son alınan malların birim maliyetlerine göre değerlendiği; diğer bir anlatımla, anılan yıllara ait envanter kaydının bulunmadığı, mal mevcudunun, açılış ve kapanış kayıtlarında maliyet bedelleriyle ve TL cinsinden gösterildiği yolunda ifade verildiği ve inceleme sonucunda bu hususun teyit edildiğinin belirtildiği görülmektedir. Bu nedenle olayda, fire oranlarından yola çıkılarak kayıt dışı hasılat tutarının tespitine olanak bulunmadığından kararın bu hususa ilişkin gerekçesinde uygunluk görülmemiştir.

II. Kararın, dava konusu vergi ziyaı cezalı kurumlar vergisinin diğer ticari faaliyetlerinden kaynaklanan kısmına ilişkin hüküm fıkrası yönünden yapılan inceleme:

Uyuşmazlık konusu dönemde davacı tarafından bitkisel yağ satışları nedeniyle beyan dışı bırakılan 550,00 TL hasılat farkı bulunduğu saptanmış ise de davacının ilgili yılda 279.244,06 TL zarar beyan ettiği göz önüne alındığında anılan matrah farkı nedeniyle uyuşmazlık konusu dönem için tarh edilmesi gereken kurumlar vergisinin çıkmayacağı açıktır.

III. Karar sonucu:

Vergi Dava Dairesi, bu gerekçeyle davalının istinaf başvurusunun gerekçe değiştirerek reddine; davacının istinaf başvurusunun kabulüne, kararın davanın reddine ilişkin hüküm fıkrası kaldırıldıktan sonra davanın kabulüne karar vermiştir.

Davalının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesinin 12/04/2022 tarih ve E:2018/2067, K:2022/2467 sayılı kararı:

Olayda, davacının beyanları ve defter ve belgelerinde yer alan kayıtlardan hareketle yapılan inceleme sonucu ortaya konan, kayıt dışı hasılat üzerine belirlenen matrah ve yapılan cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık görülmemiştir.

Davacının beyanı dışında söz konusu kârlılığı doğrulayıcı done sunulmadığına ilişkin yapılan değerlendirme açısından ise 213 sayılı Kanun'un 3. maddesinin (B) işaretli fıkrası uyarınca, davacı tarafından bildirilen kârlılık oranın tek başına done alınmasında hukuka aykırılık bulunmamakla beraber söz konusu kârlılık oranın objektif kriterler uyarınca yanlış olduğunun ispatı bu aşamada davacı tarafa düşmektedir.

Öte yandan, tekerrür uygulamasının ve davacının ticaretini yaptığı diğer mallara ilişkin matrah farkının yeniden verilecek kararda ayrıca değerlendirilmesi gerektiği tabidir.

Daire bu gerekçeyle kararı bozmuştur.

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

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

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Davacı şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu ile 878.517,85 TL tutarında kayıt dışı hasılatının bulunduğunun tespit edildiği, söz konusu rapor dikkate alınarak düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden tarh edilen vergi ve kesilen vergi ziyaı cezasında hukuka aykırılık bulunmadığı belirtilerek ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Cevap verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ...'IN DÜŞÜNCESİ: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, ısrar kararının dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçe karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından, istemin reddi 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 :

Bölge idare mahkemelerinin nihai kararlarının temyizen bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı halinde mümkündür.

Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup dilekçede ileri sürülen iddialar, kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1-Davalının temyiz isteminin REDDİNE,

2-... Bölge İdare Mahkemesi .... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:... K:... sayılı ısrar kararının 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, 28/01/2026 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.