

T.C.  
DANIŞTAY  
Üçüncü Dairesi

**Esas No** : 2015/5926

**Karar No** : 2017/3590

**Tarih** : 04.05.2017

- **BEYAN DIŞI BIRAKILAN KÂRIN ORTAKLAR TARAFINDAN FİİLEN ELDE EDİLDİĞİNİN KABULÜNDE GELİR VERGİSİ YÖNÜNDEN VERGİ DOĞURAN OLAYIN GERÇEKLEŞTİĞİ TARİH VE TARH ZAMAN AŞIMI**
- **BEYAN DIŞI BIRAKILAN KÂRIN ORTAKLAR TARAFINDAN FİİLEN ELDE EDİLDİĞİNİN KABULÜ**
- **KAYIT DIŞI HASILAT TESPİTİ**

**İÇTİHAH METNİ**

**ÖZET :**

Dava konusu uyuşmazlıkta 2004 yılı hesaplarının incelenmesi sonucu davacı şirket tarafından kayıt ve beyan dışı bırakıldığı tespit edilen kurumlar vergisi matrah farkının bilançoda yer almadığı ve sermayeye de eklenmediği görülerek bu kâr farkının ortaklara dağıtıldığı halde vergi kesintisi yapılmadığı sonucuna varılmak suretiyle değinilen matrah farkı üzerinden hesaplanan gelir (stopaj) vergisinin Mahkemece, 2004 yılına ilişkin kurumlar vergisinin tarh zaman aşımına uğramak suretiyle kaldırıldığı ve bu nedenle gelir (stopaj) vergisinin dayanağı kalmadığı gerekçesiyle kaldırılmasından dolayı öncelikle dava konusu tarhiyata esas teşkil eden kâr dağıtımının ne zaman yapıldığının ve gelir (stopaj) vergisi bağlamında vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleştiğinin açıklığa kavuşturulması gerekir. Uyuşmazlık konusu dönemde yürürlükte bulunan 6762 sayılı mülga Türk Ticaret Kanunu'nun 469. maddesine göre kanuni ve ihtiyari yedek akçelerle Kanun ve esas mukavele hükmünce ayrılması gerekli diğer paralar safi kârdan ayrılmadıkça kâr payı dağıtılamaz ve 470. maddesinde de kâr payı ancak safi kârdan ve bu gaye için ayrılan yedek akçelerden dağıtılabılır. Şirketin yetkili organlarıncaya alınmış herhangi bir kâr dağıtım kararı bulunmasa dahi, beyan dışı bırakılan kârın ortaklar tarafından fiilen elde edildiğinin kabulü gerekeceğinden ve gelir (stopaj) vergisi yönünden vergiyi doğuran olay beyan dışı bırakılan kurum kazancının elde edildiği takvim yılını izleyen yılın Nisan ayında kâr payı elde edilmekle doğacağından, kurumlar vergisinin tarh zaman aşımına uğramış olmasından dolayı gelir (stopaj) vergisinin de tarh zaman aşımına uğradığı sonucuna varılamayacağı.

**İstemin Özeti :** Davacı şirket adına, 2004 yılı hesaplarının incelenmesi sonucu bir kısım hasılatını kayıt ve beyan dışı bıraktığı yolunda düzenlenen basit raporun done alındığı takdir komisyonu kararına dayanılarak re'sen salınan kurumlar vergisi, 2004 Ekim-Aralık dönemine dair geçici vergi ve 2004 Nisan ve 2005 Nisan dönemlerine ait gelir ( stopaj ) vergileri ile bu vergiler üzerinden tekerrür hükümleri uyarınca %50 oranında artırılarak kesilen bir kat vergi ziyayı cezalarına karşı açılan davada, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan takdir komisyonuna sevk tarihi ile takdir komisyonu kararının idareye tevdi tarihi arasında geçen süre için tarh zamanaşımının duracağı yönündeki hükmün 8.1.2010 gün ve 27456 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 gün ve E:2006/124, K:2009/146 Sayılı kararıyla iptal edildiği, bu durumda, en geç 31.12.2009 tarihine kadar tebliğ edilmesi gereken 2004 yılına ait cezalı vergilerin, davacıya tebliğ edildiği 8.7.2010 tarihi itibarıyla zamanaşımına uğradığı, diğer taraftan 2004 yılına ait cezalı kurumlar vergisinin zamanaşımı süresinin dolmasından sonra davacıya tebliğ edilmesi sebebiyle 2005 Nisan dönemine dair cezalı gelir ( stopaj ) vergisinin de dayanağının kalmadığı gerekçesiyle tarhiyatları kaldıran İzmir 1. Vergi Mahkemesi'nin 12.5.2011 gün ve E-.2010/1497, K:2011/1061 Sayılı kararına yöneltilen temyiz istemini aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle reddeden Danıştay Üçüncü Dairesinin 9.2.2015 gün ve E:2011/4201, K:2015/539 Sayılı kararının; davacıya 8.7.2010 tarihinde tebliğ edilen ihbarnamelerin, 1.8.2010 tarihinde yürürlüğe giren 6009 Sayılı Kanunla eklenen Geçici 28. maddesine göre tarh zamanaşımına uğramadığı ileri sürülerek düzeltilmesi istenmiştir.

**Savunmanın Özeti :** Savunma verilmemiştir.

**Danıştay Tetkik Hakimi .... Düşüncesi:** Kararın düzeltilmesi dilekçesinde ileri sürülen nedenler, 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 54. maddesinde yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi gerekeceği düşünülmüştür.

### **TÜRK MİLLETİ ADINA**

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince kararın düzeltilmesi istemine dair dilekçede ileri sürülen sebepler 2577 Sayılı İdari Yargılama usulü Kanununun 54'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının ( c ) bendi hükmüne uygun bulunduğundan, kararın düzeltilmesi isteminin kısmen kabulüne ve Danıştay Üçüncü Dairesinin 9.2.2015 gün ve E:2011/4201, K:2015/539 Sayılı kararının, 2005 Nisan dönemine ait gelir ( stopaj ) vergisi ve üzerinden tekerrür sebebiyle artırılarak kesilen bir kat vergi ziyai cezasına dair hüküm fıkrasının kaldırılmasına karar verildikten sonra temyiz istemi bu yönden yeniden incelenerek işin gereği görüşülüp düşünüldü:

#### **KARAR :**

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun vergiyi doğuran olay başlıklı 19'uncu maddesinde vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı hükme bağlanmış, 114 üncü maddesinde de vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı kuralına yer verilmiştir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun vergi tevkifatını düzenleyen 94. maddesinde ticaret şirketlerinin madde bentlerinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları belirtilmiş ve bu bentler arasındaki 6'ncı bendin (b-i) alt bendinde tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının ( 1 ), ( 2 ) ve ( 3 ) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Kanunun 98'inci maddesinde de 94. madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecbur oldukları hükmü getirilmiş, uyuşmazlık konusu dönemde yürürlükte olan aynı Kanunun 99'uncu maddesinin ( e ) bendinde ise tevkifata tabi menkul sermaye iratları ile bunlardan yapılan vergi tevkifatının, nevi itibarıyla icmalen ayrı bir muhtasar beyannameye alınacağı belirtilerek, Kanunun 75. maddesinin 2. bendinde iştirak hisselerinden doğan kazançlar (limited şirket ortaklarının kar payları) menkul sermaye iradı olarak sayılmıştır.

Dava konusu uyuşmazlıkta 2004 yılı hesaplarının incelenmesi sonucu davacı şirket tarafından kayıt ve beyan dışı bırakıldığı tespit edilen kurumlar vergisi matrah farkının bilançoda yer almadığı ve sermayeye de eklenmediği görülerek bu kar farkının ortaklara dağıtıldığı halde vergi kesintisi yapılmadığı sonucuna varılmak suretiyle değinilen matrah farkı üzerinden hesaplanan gelir ( stopaj ) vergisinin Mahkemece, 2004 yılma dair kurumlar vergisinin tarh zamanaşımına uğramak suretiyle kaldırıldığı ve bu sebeple gelir ( stopaj ) vergisinin dayanağı kalmadığı gerekçesiyle kaldırılmasından dolayı öncelikle davaya konu tarihyata esas teşkil eden kar dağıtımının ne zaman yapıldığının ve gelir ( stopaj ) vergisi bağlamında vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleştiğinin açıklığa kavuşturulması gerekir.

Uyuşmazlık konusu dönemde yürürlükte bulunan 6762 Sayılı mülga Türk Ticaret Kanununun 469'uncu maddesine göre kanuni ve ihtiyari yedek akçelerle kanun ve esas mukavele hükmünce ayrılması gerekli diğer paralar safi kardan ayrılmadıkça kar payı dağıtılamaz ve 470. maddesinde de kar payı ancak safi kardan ve bu gaye için ayrılan yedek akçelerden dağıtılabılır. Dolayısıyla kar dağıtımının ilk şartı usulüne göre düzenlenen bilançoya göre ortaya çıkacak karın elde edilmiş olmasıdır. Dağıtılabılır kar da ilgili dönemin ticari bilanço karı olup, gelir tablosundaki vergi ve yasal yükümlülüklerden önceki kardır. Karın, dağıtım tarihinde hukuki ve ekonomik tasarruf imkanı doğduğundan, tahakkuk esası uyarınca gelir bu esnada elde edilmiş sayılır ve kar payının tahsil edilmemiş olması elde etme işleminin gerçekleşmemiş olduğu anlamına gelmez. Şirket yetkililerince kar dağıtım kararı alınmamakla birlikte karın fiilen dağıtılması durumunda da fiili ve ekonomik tasarruf meydana geldiğinden, elde etme fiili dağıtım tarihinde ortaya çıkmış olacaktır.

Buna göre olayda, 213 Sayılı Kanun'un 3'üncü maddesindeki vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, dair muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu yönündeki genel hüküm de dikkate alındığında, 5422 Sayılı mülga Kurumlar Vergisi Kanununun 21. maddesi uyarınca 2004 yılı hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ay olarak 2005 yılının Nisan ayının onbeşinci günü akşamına kadar

verilmesi gereken kurumlar vergisi beyannamesiyle eş zamanlı olarak, davacı şirketin yetkili organlarınca alınmış herhangi bir kar dağıtım kararı bulunmasa dahi, beyan dışı bırakılan ticari karın ortaklar tarafından fiilen elde edildiğinin kabulü gerekecektir. Ayrıca gelir ( stopaj ) vergisi yönünden vergiyi doğuran olay kar payının elde edildiği anda gerçekleşmiş olduğundan ve bu tarih davaya konu olay için kayıt dışı beyanın tespit edildiği 2005 yılının Nisan ayında meydana geldiğinden, olayın, kayıt dışı bırakılan kurum kazancının doğduğu dönemden bağımsız olarak değerlendirilmesi icap etmekte olup, ortaya çıkan gelir üzerinden yapılması gereken tevkifata dair muhtasar beyannamenin verilmesi de bu durumda zorunluluk arz eder.

Bu durumda, davanın esasını inceleyerek davacının 2004 yılında kayıt dışı hasılan olup olmadığını belirledikten sonra 2005 Nisan dönemine ait gelir ( stopaj ) vergisi ve üzerinden tekerrür sebebiyle artırılarak kesilen bir kat vergi ziyai cezası hakkında karar vermesi gerekirken yazılı şekilde karar veren vergi mahkemesi kararının ilgili hüküm fıkrasının bozulması gerekmiştir.

#### **SONUÇ :**

Açıklanan sebeplerle temyiz isteminin kabulüyle İzmir 1. Vergi Mahkemesi 12.5.2011 gün ve E:2010/1497, K:2011/1061 Sayılı kararının; 2005 Nisan dönemine ait gelir (stopaj) vergisi ve üzerinden tekerrür sebebiyle artırılarak kesilen bir kat vergi ziyai cezasına dair hüküm fıkrasının bozulmasına, kurumlar vergisi, 2004 Ekim-Aralık dönemine dair geçici vergi ve 2004 Nisan dönemine ait gelir ( stopaj ) vergileri ile bu vergiler üzerinden tekerrür sebebiyle artırılarak kesilen bir kat vergi ziyai cezalarının kaldırılmasına dair hüküm fıkraları yönünden ileri sürülen nedenler 2577 Sayılı Kanun'un 54. maddesinde yazılı sebeplerden hiç birine girmediğinden, karar düzeltme isteminin söz konusu hüküm fıkraları yönünden reddine, yargılama giderlerinin yeniden verilecek kararda karşılanması gerektiğine, 4.5.2017 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

#### **KARŞI OY :**

**X-** Düzeltmesi istenen kararın "Karşı Oy" bölümünde açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca kararın düzeltilmesi isteminin kabulüyle Dairemiz kararı kaldırıldıktan sonra temyiz istemine konu kararın bozulması gerektiği görüşüyle karara katılmıyorum.

**XX-** Kararın düzeltilmesine dair dilekçede ileri sürülen iddialar, kararın düzeltilmesini gerektirir nitelikte görülmediğinden istemin reddi gerektiği oyuyla karara katılmıyorum.