

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
VERGİ DAVA DAİRELERİ	2001	256	2001	107	08/06/2001

### KARAR METNİ

1- İŞLETMENİN AKTİFİNE KAYITLI VE İŞLETMEDE KULLANILDIĞI TARTIŞMASIZ OLAN TAŞITLAR İÇİN YAPILAN GİDERLER TİCARİ KAZANCIN ELDE EDİLMESİ VE İDAMESİ İÇİN YAPILMASI ZORUNLU GİDERLER KAPSAMINDA OLDUĞUNDAN GAYRİSAFİ KAZANÇTAN İNDİRİLMESİNDE YASAYA AYKIRILIK BULUNMADIĞI,

2- GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASINDAN YALNIZCA İHRACATÇININ YARARLANABİLECEĞİ,

3- RANDIMAN İNCELEMESİ SONUCU BULUNAN VE BİLİRKİŞİ RAPORU ESAS ALINARAK TESPİT EDİLEN MATRAH ÜZERİNDEN TARHİYATIN DEĞİŞTİRİLMESİNDE YASAYA AYKIRILIK BULUNMADIĞI HK.<

Temyiz Eden Taraflar : 1- ... Anonim Şirketi

Vekili: Av. ...

2- ... Vergi Dairesi Başkanlığı

İstem Özet : Yükümlü kurumun 1995 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak resen ve ikmalen ağır kusur cezalı kurumlar vergisi salınmış, fon payı hesaplanmış, aslı aranmayan geçici vergi için ağır kusur cezası kesilmiştir.

Tarhiyata karşı açılan davayı inceleyen ... Vergi Mahkemesi ... günlü ve ... sayılı kararıyla matrahı azaltmış, cezalı fon payını ve geçici vergiye uygulanan cezayı kaldırmıştır.

Yükümlü kurumun temyiz istemini inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesi 25.4.2000 günlü ve E:1999/4324, K:2000/1732 sayılı kararıyla; ikmalen yapılan tarhiyatın şirket aktifine kayıtlı olmayan araçlar için yapılan gider ile şirket ortağının işletmeden çektiği paralar için hesaplanan matrah farkına ilişkin bölümlerinde hukuka aykırılık bulunmadığı, davacı adına ikmalen yapılan tarhiyatın ilk bölümünü oluşturan şirket aktifine kayıtlı araçların akaryakıt, tamir, bakım ve sigorta giderlerinin yarısının esas alınması gerektiği kabul edilerek hesaplanan matrah farkında; davacı kurumun söz konusu araçları şirkete ait nakliye işlerinde kullandığını ileri sürmesine karşın durumun aksine davalı idarece yapılmış bir tespit bulunmadığından isabet görülmediği, davacı kurumun gerçekleştirdiği ihracat karşılığı elde ettiği hasılat üzerinden hesapladığı %05 oranındaki götürü giderden ihraç kaydıyla satın aldığı mallardan elde ettiği ihracat hasılatının düşülmesi gerektiğinden söz edilerek matrah farkı hesaplanmış ise de, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin 1 inci bendinde yer alan götürü olarak hesaplanan giderleri indirme hakkının, yurt dışında yaptıkları ve belgelendirme imkanı bulamadıkları harcamalarına karşılık olmak üzere ihracatçılara verildiği, bu hakkın ihraç kaydıyla mal teslim edenlere uygulanmasında hukuka uyarlık bulunmadığı, nitekim inceleme elemanının tarhiyata dayanak aldığı 194 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin ilgili kısmının Dairelerinin K:1999/1152 sayılı kararıyla iptal edildiği, bu durumda tarhiyatın götürü gider tutarına ilişkin kısmında da hukuka uygunluk bulunmadığı, inceleme raporunda randıman esasına göre yapılan hesaplamalara göre kayıt dışı bırakılan hasılatın bulunduğu bahisle defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığı kabul edilmek suretiyle resen tarhiyat yapıldığının anlaşıldığı, başkaca açık ve inandırıcı tespit ve hukuken geçerli deliller ortaya konulmadan salt randıman esasına dayanılarak fark bulunduğunu kabul etmenin yasanın aradığı anlamda resen tarh nedeni oluşturmayacağı, bu durumda defter kayıtlarıyla belgelerin vergi incelemesi için yeterli olmadığını kesin ve açık olarak ortaya koymaksızın tahmin ve kanaate dayalı olarak varılan sonuca göre yapılan tarhiyat kanuna uygun olmadığından matrahın azaltılması yolunda verilen kararda isabet görülmediği gerekçesiyle temyiz istemini kısmen kabul ederek kararın resen yapılan tarhiyat ile ikmalen yapılan tarhiyatın şirket aktifine kayıtlı araçların giderleri ve götürü gidere ilişkin kısımlarının

bozulmasına karar vermiştir.

Bozma kararına uymayan ... Vergi Mahkemesi ... günlü ve ... sayılı kararıyla; aktife kayıtlı binek otomobilleri için yapılan giderlerden sigorta giderlerinin, otomobillerin nakliyecilikte kullanılmaması nedeniyle, diğer giderlerin işletmede imal edilen ürünlerin taşınmasında kullanıldığı yolunda tutanakta ihtirazi kayıt bulunmaması karşısında 5422 sayılı Yasanın 13, 193 sayılı Yasanın 40 ıncı maddeleri uyarınca gider kaydının kabul edilmemesinin hukuka uygun görüldüğü, bir kısım götürü gider dönem hasılatından indirilmiş ise de, ihraç kaydıyla satın alınan, aynı bedelle satılan ve ek katma değer yaratmayan emtia için indirilen hasılatla yasal isabet bulunmadığı, bir kısım hasılatın kayıt ve beyan dışı bırakıldığı görüşüyle yapılan tarhiyatın ise, konuya ilişkin olarak yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen raporun mahkemelerince de uygun bulunduğu ve bu miktarın inceleme raporuyla tespit edilen miktardan az olduğunun anlaşıldığı gerekçesiyle kararında direnmiştir.

Direnme kararı taraflarca temyiz edilmiş, vergi dairesi başkanlığı tarafından, hesaplanan fon payında ve geçici vergi için kesilen cezada yasaya aykırılık bulunmadığı, yükümlü tarafından, araçların nakliyecilik faaliyetinde kullanıldığı, götürü gider uygulamasında inceleme elemanının Yasayı yanlış yorumladığı, randıman incelemesinin resen takdir nedeni olamayacağı ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti : Vergi dairesince istemin reddi gerektiği savunulmuş, yükümlü savunma vermemiştir.

Danıştay Tetkik Hakimi Ali ALPAN'ın Düşüncesi : Vergi dairesi temyiz istemi kesinleşen hüküm fıkrasına yönelik olduğundan istemin incelenme imkanı bulunmamaktadır.

Yükümlü temyiz isteminin kısmen kabulü ile ısrar kararının götürü gider yönünden bozulması gerektiği düşünülmüştür.

Danıştay Savcısı Anıl GENÇ'in Düşüncesi : Uyuşmazlık, tekstil ve konfeksiyon ürünü imalatı ve satışı işi ile uğraşan davacı kurumun 1995 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu resen ve ikmalen salınan kurumlar vergisine karşı açılan davayı kısmen kabul eden mahkeme kararının Danıştay Dördüncü Dairesince bozulması üzerine ilk kararında ısrar eden mahkeme kararının taraflarca bozulması istemine ilişkindir.

Yükümlü şirket tarafından, şirket aktifine kayıtlı araçlar için yapılan giderler nedeniyle bulunan ikmal matrah farkına karşı ileri sürülen nedenler Vergi Mahkemesince verilen ısrar kararının bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemiştir.

Kararın götürü gider nedeniyle ikmalen bulunan matrah farkı ile resen bulunan matrah farkına ilişkin kısımlarına gelince,

İhracat üzerinden hesaplanan götürü giderden ihraç kaydıyla satın alınan mallara ait ihracat bedellerinin indirilmesi gerektiğinden bahisle hesaplanan matrah farkında, tarhiyatın dayanağı olan 194 nolu Genel Tebliğin Danıştay Dördüncü Dairesinin 17.3.1999 gün ve K:1999/1152 sayılı kararıyla iptal edilmiş bulunması ve sadece randıman incelemesi tek başına resen tarh nedeni kabul edilemeyeceğinden mahkemece verilen ısrar kararının belirtilen hüküm fıkraları ile matrahın bulunuş şekli dikkate alındığında kesilen ağır kusur cezasına ilişkin hüküm fıkrasında isabet görülmemiştir.

Vergi Dairesi Müdürlüğünün cezalı fon payı ve geçici vergiye bağlı cezaya yönelik temyiz istemine gelince;

Vergi Mahkemesi kararına karşı, temyiz isteminde bulunmayan, Vergi Dairesi Müdürlüğü açısından kararın fon payı ile geçici vergiye bağlı olarak kesilen cezaya ilişkin hüküm fıkraları kesinleşmiş olduğundan vergi dairesi temyiz isteminin incelenmesi mümkün değildir.

Açıklanan nedenlerle mükellef temyiz isteminin kısmen kabulü ile ısrar kararının, götürü gider ve resen tarhiyata ilişkin hüküm fıkraları ile ağır kusur cezasına ilişkin hüküm fıkrasının bozulması, aktife kayıtlı araç giderlerine ilişkin kısmının onanması Vergi Dairesi Müdürlüğü temyiz isteminin ise incelenmeksizin reddi gerektiği düşünülmektedir.

## TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

Tekstil ve konfeksiyon imalatı ve ihracatıyla uğraşan yükümlü kurumun işlemlerinin incelenmesi sonucu 1995 yılı için adına ikmalen ve resen salınan ağır kusur cezalı kurumlar vergisi ile geçici vergi için kesilen ağır kusur cezalı tarhiyatı matrahı azaltmak, cezalı fon payını ve geçici vergiye uygulanan cezayı kaldırmak suretiyle değiştiren vergi mahkemesi ısrar kararı taraflarca temyiz edilmiştir.

Vergi mahkemesinin ilk kararının matrahın azaltılması ve cezalı fon payı ile geçici vergiye uygulanan cezanın kaldırılması yolundaki hüküm fıkralarına karşı vergi dairesi başkanlığınca temyiz başvurusunda bulunulmaksızın söz konusu hüküm fıkrası kesinleşmiş olduğundan, aynı kararın diğer yan aleyhine olan hüküm fıkrasının bozulmasından sonra verilen ısrar kararının varlığı idare yönünden kesinleşen hüküm fıkrasının yeniden temyiz incelemesine tabi tutulmasına imkan vermeyeceğinden vergi dairesi müdürlüğü isteminin incelenmesi mümkün değildir.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde, kurumlar vergisinin, Yasanın birinci maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tesbitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı kurala bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesi, safi kazancın tespitinde hangi giderlerin indirilebileceğini (8) bent halinde düzenlemiştir. Maddenin birinci bendi, ticari kazancın elde edilmesi ve devamı için yapılan genel giderlerin indirilmesine olanak tanımışken, beşinci bendinde işletmeye dahil olup işte kullanılan taşıtların giderlerinin ayrıca indirilmesi kabul edilmiştir.

Yasanın 40 ıncı maddesinin birinci bendinde indirilmesi öngörülen genel giderlerin hangi giderler olduğu yasada ayrıca düzenlenmemiştir. Dolayısıyla, "ticari kazancın elde edilmesi ve devamı" anlatımı ile amaçlanan durumların belirlenmesi gerekmektedir.

Sözü geçen bentte, bir ticari organizasyonun varlığı nedeniyle yapılması gerekli olan ve bu ticari organizasyona bağlı olarak yapılan giderlerin indirilmesi amaçlanmıştır. Bu nedenle, yapılan giderle kazancın elde edilmesi ve devamı arasında doğrudan ve açık bir nedensellik ilişkisinin varlığı ve giderin yapılmasında zorunluluk bulunması halinde giderin bu nitelikleri taşıdığı kabul edilebilir.

Davacının ticari işletmesinde kullandığı araçlara ait giderlerin ticari faaliyetine bağlı olarak ve bu faaliyetin devamı için yapıldığı açıktır. Bu harcamaların davacı tarafından karşılanmadığı yolunda herhangi bir tespit bulunmamaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin diğer bentlerinde yazılı giderler, işletmenin faaliyet özellikleri ve yapılan giderin niteliğine göre tadadi olarak belirtilmiştir. Maddenin birinci bendi ise ticari kazancın elde edilmesi ve faaliyetin devamı için yapılması zorunlu giderlerin tümünü kapsayıcı niteliktedir.

İşletmede kullandıkları tartışmasız olan taşıtların giderleri 40 ıncı maddenin 1 inci bendine göre ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılması zorunlu giderler kapsamında olduğundan gayrisafi kazançtan indirilmeleri gerekmektedir.

Öte yandan 193 sayılı Yasanın 40 ıncı maddesinin 1 inci bendine, 4108 sayılı Yasayla eklenen parantez içi hükümlerle ihracat faaliyetinde bulunan mükelleflerin de bu faaliyetlerinden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlemlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilecekleri belirtilmiştir. Bu giderleri indirme hakkı, yurt dışında yapılan ve belgelendirme imkanı bulunmayan harcamalara karşılık olmak üzere ihracatçılara verilmiştir. İhracatçı, fiilen ihracatı yapan işletme veya şahıs olduğundan, ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunanların da bu haktan yararlanması mümkün değildir.

Nitekim konuyla ilgili olarak yayımlanan ve tarhiyata dayanak alınan 194 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 1/4-b bölümünde yer verilen ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunan işletmelerin de, ihracattaki katkısı oranında indirim hakkından yararlanacağı şeklindeki düzenleme Danıştay Dördüncü Dairesinin 17.3.1999 gün ve K:1999/1152 sayılı kararıyla iptal edilmiştir.

Randıman incelemesi sonucunda bulunan matrah farkı üzerinden yapılan tarhiyatın, mahkemece yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucunda düzenlenen rapordaki tespitler gözönüne alınarak bulunan kayıt ve beyan dışı bırakılmış matrah farkı üzerinden değiştirilmesinde yasaya aykırılık görülmemiştir.

Bu nedenlerle vergi dairesi temyiz isteminin incelenmeksizin reddine, yükümlü temyiz isteminin kısmen kabulü ile ısrar kararının ikmal tarhiyatına konu olan, araçlar için yapılan akaryakıt, bakım, onarım ve sigorta harcı giderleri ile götürü gider yönünden bozulmasına, 8.6.2001 gününde vergi dairesi temyiz istemi yönünden oybirliği, yükümlü temyizi yönünden oyçokluğu ile karar verildi.

X - K A R Ş I O Y

Yükümlü temyiz isteminin araçlarla ilgili ikmal tarhiyatı yönünden de reddi gerektiği görüşünde olduğumuzdan kararın bu kısmına katılmıyoruz.

XX- K A R Ş I O Y

Yükümlü temyiz isteminin resen tarhiyata konu edilen matrah yönünden de kabulü ile ısrar kararının bu kısmının Danıştay Dördüncü Dairesinin K:2000/1732 sayılı bozma kararında yer alan esaslar doğrultusunda bozulması gerektiği görüşüyle kararın bu kısmına katılmıyoruz.

YÖ/ÖEK