

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
ÜÇÜNCÜ DAİRE	2001	4187	2000	3641	27/11/2001

KARAR METNİ

KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA ÖNGÖRÜLEN İSTİSNA HÜKÜMLERİNDEN YARARLANILMAMASI İÇİN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR TASDİK RAPORUNUN BEYANNAME İLE BİRLİKTE İBRAZ EDİLMEMESİ RESEN TARH SEBEBİ OLMAKLA BİRLİKTE TAHAKKUK SIRASINDA SEHVEN İSTİSNADAN YARARLANDIRILANLARIN DEFTER VE BELGELERİ İNCELENEREK HASILATIN HANGİ NEDENLE VE NE KADARININ İSTİSNANDAN YARARLANAMAYACAKLARI SAPTANMAKSIZIN SALT TASDİK RAPORU İBRAZ EDİLMEMESİ NEDENİYLE İSTİSNA HÜKÜMLERİNDEN YARARLANDIRILMAMALARINDA HUKUKA UYARLIK BULUNMADIĞI HK.<

Temyiz Eden : ... Vergi Dairesi Müdürlüğü

Karşı Taraf : ... Ltd.Şti

İstemin Özeti : 1996 takvim yılı hesapları incelenen davacı şirket adına turizm hasılatı istisnasına ilişkin yeminli mali müşavir tasdik raporu bulunmaması nedeniyle istisnadan yararlanamayacağı görüşüyle re'sen salınan kusur cezalı kurumlar vergisi ve fon payı ile aslı aranmayan geçici vergiye bağlı olarak kesilen kusur cezasına karşı açılan davayı; 5422 sayılı Kanunun olay sırasında yürürlükte olan ve istisnaları belirleyen 8'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında, Turizmi Teşvik Kanunu hükümleri dairesinde turizm işletme belgesi veya Seyahat Acentaları Birliği Kanunu gereğince seyahat işletme belgesi almış olan kurumların münhasıran bu belge konusu faaliyetlerinden döviz olarak elde ettikleri hasılatın %20'sinin mezkur dövizlerin yetkili bankalar ve yetkili müesseselerde bozdurulduğunun tevsiki şartıyla işletmenin ilk defa faaliyete geçtiği tarihten itibaren 10 yıl süre ile kurum kazancından indirileceği, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesine göre Maliye Bakanlığı'nın, istisna hükümlerinden yararlanılmasını Bakanlıkça belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavir tasdik raporunun ibraz edilmesi şartına bağlamaya yetkili kılındığı ve maddenin 4'üncü fıkrasında da yararlanılması yeminli mali müşavirce düzenlenmiş tasdik raporu ibrazı şartına bağlanan konularda tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükelleflerin tasdike konu haktan yararlanamayacağı hükümlerine yer verildiği, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na ilişkin 20 nolu Genel Tebliğ'de turizm hasılatı istisnasının, yeminli mali müşavirce tasdik edilmesi gereken istisnalar arasında sayıldığı, her ne kadar söz konusu Tebliğ'de yapılan düzenleme ile istisna hükmünden yararlanabilmek için tasdik raporu ibraz edilmesi zorunluluğu getirilmişse de; davacının seyahat acentalığından döviz olarak turizm hasılatı elde ettiği ve bunu da tevsik ettiği tartışmasız olduğuna ve vergilendirilmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esas olduğuna göre davacının kanunun tanıdığı bir haktan, sadece Genel Tebliğle getirilen usule ilişkin bir düzenlemeye uyulmadığı gerekçesiyle yararlandırılmamasında hukuka uyarlık bulunmadığı, her ne kadar 213 sayılı Kanunun 30'uncu maddesine, 4008 sayılı Kanunla eklenen 8'inci bent ile tasdik raporunun zamanında ibraz edilmemesi re'sen takdir sebeplerinden sayılmış ise de; re'sen takdir sebebi bulunmasının tarhiyat için yeterli olmadığı, istisnadan yararlanamayacak miktarın somut olarak ortaya konulması gerektiği, bu nedenle de yapılan tarhiyatta yasal isabet görülmediği gerekçesiyle kabul ederek tarhiyatı kaldıran ... Vergi Mahkemesi'nin ... gün ve ... sayılı kararının; tarhiyatın kanuna uygun olduğu ileri sürülerek bozulması istemidir.

Savunmanın Özeti : Temyiz başvurusunun reddi istenmiştir.

Tetkik Hakimi : Sibel Korucu

Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar Vergi Mahkemesi kararının bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Savcı : Ahmet Alaybeyoğlu

Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Yasasının 49.maddesinin 1.fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymayıp Vergi Mahkemesince verilen kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemektedir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin reddiyle Vergi Mahkemesi kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince işin gereği görüşülüp düşünüldü:

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun olay tarihinde yürürlükte bulunan 8'inci maddesinin 3'üncü bendinde, Turizmi Teşvik Kanunu hükümlerine göre turizm işletmesi belgesi veya 1618 sayılı Seyahat Acentaları Birliği Kanunu gereğince seyahat acentesi belgesi alan kurumların münhasıran bu belge konusu faaliyetlerinden döviz olarak elde ettikleri hasılatın %20'sinin, mezkur dövizlerin yetkili bankalar ve yetkili müesseselerde bozdurulduğunun tevsiki şartıyla işletmenin ilk defa faaliyete geçtiği tarihten itibaren 10 yıl süre ile kurum kazancından indirileceği hükmüne yer verilmiş, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 4008 sayılı Kanunun 6'nci maddesiyle eklenen ve 6.7.1994 tarihinde yürürlüğe giren mükerrer 227'nci maddesinin ilk fıkrasının 2'nci bendi ile vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna ve benzeri hükümlerden

yararlanılmasını belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya, bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmış, üçüncü fıkrada ise ilk fıkranın (2) işaretli bendine göre yararlanması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibrazı şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükelleflerin, tasdike konu haktan yararlanamayacağı kurala bağlanmıştır.

Maliye Bakanlığı'nca mükerrer 227'nci maddede tanınan bu yetkiye dayanılarak yayımlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca yürürlüğe konulan genel tebliğlerde de kurumlar vergisinden müstesna tutulan işlemlerin ilgili mevzuat hükümlerine uygun olduğunun yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen tasdik raporu ile belgelenmesi koşuluyla kurum kazancından indirilebileceği öngörülmüştür. Bu nedenle yükümlülerin turizm hasılatı istisnasından yararlandırılabilmesi, işlemlerinin Kurumlar Vergisi Kanunu'na uygunluğunu saptayan yeminli mali müşavir tasdik raporunun bulunması koşuluna bağlı olduğundan, söz konusu raporun beyanname ile birlikte vergi idaresine sunulması zorunludur.

Tasdik raporunun varlığı istisna uygulaması yönünden ön koşul niteliği taşıdığından, beyannamelerini turizm hasılatı istisnasını vergi dışı tutarak düzenleyenler adına tahakkukun yapılmasından önce vergi idaresince istisnaya ilişkin tasdik raporunun aranması, bulunmadığı takdirde tahakkukun, ilgilinin istisnadan yararlandırılmaması suretiyle yapılması gerekmektedir.

Davaya konu yapılan vergilendirmede ise davacı turizm hasılatı istisnasına ilişkin bildirimini tasdik raporunu beyannameye eklemeyen yapmasına karşın, bu ön koşul ihmal edilerek tahakkuk, istisnadan yararlandırılması suretiyle yapılmış ancak, sonradan bu eksiklik re'sen tarh nedeni kabul edilmiştir.

Vergi Usul Kanununun 30'uncu maddesinin ikinci fıkrasının (8) işaretli bendinde, tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporunun ibraz edilmemesi re'sen tarh nedeni kabul edildiğinden olayda bu nedenin varlığında tartışma bulunmamaktadır. Ancak, re'sen tarh yöntemiyle yapılan bir vergilendirmenin hukuka uygunluğu için salt re'sen tarh nedeninin varlığı yeterli değildir. 213 sayılı Yasanın 31'inci maddesinin 8'inci bendinde de öngörüldüğü üzere takdirin dayanaklarının gösterilmesi ve tarh matrahı hakkında vergilendirmeye yeterli açıklamanın da bulunması gerekir.

Dava konusu tarhiyata dayanak yapılan inceleme raporunda ise davacının hangi nedenle turizm hasılatı istisnasından yararlandırılmayacağı yönünde bir inceleme ve saptama yapılmaksızın, salt tasdik raporunun bulunmaması nedeniyle turizm hasılatının tümü vergi kapsamına alınmıştır.

213 sayılı Yasanın 134.maddesinde incelemeyi maksat ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olarak nitelendiğinden ve incelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, beyannamelerde gösterilen unsurların tetkikine de teşmil edilebileceğinden, yeminli mali müşavir tasdik raporu bulunmaması nedeniyle istisnadan yararlandırılmayanların defter ve belgelerinin incelenmesi ve hasılatın ön koşul dışında kalan hangi nedenle ve ne kadarının istisnadan yararlandırılmayacağını saptanması gerekir. Sehven tahakkuk sırasında istisnadan yararlandırılan davacının işlemleri yönünden bu yolda bir tespit yapılmaksızın, turizm hasılatının tümünün matraha alınması suretiyle yapılan tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.

Bu nedenle temyiz isteminin reddine, 27.11.2001 gününde oybirliğiyle karar verildi. YÖ/ŞGK