



DANIŞTAY'IN TAKAS DURUMUNDA ÖDENDİĞİ YASAL BELGE VE DEFTERLERLE KANITLANAMAYAN KDV'NİN İNDİRİLECEK KDV OLARAK DİKKATE ALINMAMASI İLE İLGİLİ KANUN YARARINA BOZMA KARARI

ÖZET : Danıştay Dokuzuncu Daire Başkanlığı'nın E: 2012/651 K: 2013/7882 sayılı Kanun Yararına Bozma kararında, eğitim hizmeti ile reklam hizmetinin takas edilmesi karşılığında eğitim hizmeti nedeniyle elde edildiği hesaplanan hasılatın katma değer vergisi matrahına ilave edilirken, reklam hizmeti nedeniyle ödendiği yasal belge ve defterlerle kanıtlanamayan katma değer vergisinin indirilecek katma değer vergisi olarak dikkate alınmamasında hukuka aykırılık bulunmadığı gibi, iki ayrı teslim hükmünde olduğu, bu nedenle Bursa Bölge İdare Mahkemesince, tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmesinin hukuka aykırılık oluşturduğu belirtilmiştir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51'nci maddesinde kanun yararına bozma müessesesi aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

"Madde 51 – 1. (Değişik: 5/4/1990 - 3622/20 md.) Bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştayca ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir.

2. (Değişik: 5/4/1990 - 3622/20 md.) Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozular. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz.

3. Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete'de yayımlanır."





Bu madde kapsamında, 17 Nisan 2014 tarihli ve 28975 sayılı Resmi Gazetede Danıştay Dokuzuncu Daire Başkanlığı'nın E: 2012/651 K: 2013/7882 sayılı Kanun Yararına Bozma kararında aşağıdaki hüküm yer almıştır.

*“Bu yasal düzenlemelere göre, mal ve hizmet alımı nedeniyle **yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için** alımlara ilişkin **verginin gerçekten ödenmiş olması**, bunun kanıtlanabilmesi için de, **ödenen katma değer vergisinin fatura üzerinde ayrıca gösterilmesi ve faturanın kanuni defterlere kanunda öngörülen süre içerisinde kaydedilmesi koşullarının yerine getirilmiş olması gereklidir.***

*Olayda, davacı şirketin yararlandığı ileri sürülen reklam hizmeti nedeniyle fatura almadığı ve dolayısıyla bu alımlarının yasal kayıtlarına intikal ettirilmediği anlaşıldığından, söz konusu hizmet alımlarına ilişkin katma değer vergisinin indirim konusu yapılması hukuken mümkün değildir. Bu itibarla, **eğitim hizmeti nedeniyle elde edildiği hesaplanan hasılat, katma değer vergisi matrahına ilave edilirken, reklam hizmeti nedeniyle ödendiği yasal belge ve defterlerle kanıtlanamayan katma değer vergisinin indirilecek katma değer vergisi olarak dikkate alınmamasında hukuka aykırılık bulunmadığı** gibi, iki ayrı teslim hükmünde olduğu 3065 sayılı Kanunun yukarıda sözü edilen 2. maddesinin 5. fıkrasında açıkça belirtilen **trampa işleminin, katma değer vergisine tabi tutulması da yasa gereği olduğundan, Bursa Bölge İdare Mahkemesince, tarihyatın kaldırılmasına karar verilmesi hukuka aykırılık oluşturmaktadır.***

Açıklanan nedenlerle, Danıştay Başsavcısı tarafından yapılan temyiz isteminin kabulü ve Bursa Bölge İdare Mahkemesinin 17.2.2011 gün ve E:2011/459, K:2011/380 sayılı kararının 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51. maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak koşulu ile bozulmasına, kararın bir örneğinin Maliye Bakanlığı ile Danıştay Başsavcılığı'na gönderilmesine ve Resmi Gazete'de yayımlanmasına 02.10.2013 tarihinde oybirliği ile karar verildi.”

Bu Karar, Danıştay kararının hukuki sonuçlarını kaldırmamaktadır.

Söz konusu Karar bu Sirkülerimize eklenmiştir.

Saygılarımızla...





DANIŞTAY KARARLARI

Danıştay Dokuzuncu Daire Başkanlığından:

Esas No: 2012/651

Karar No: 2013/7882

Kanun Yararına Temyiz Eden: Danıştay Başsavcılığı

Davacı: Etkin Grup Özel Eğitim Tes. G.İ.V. Dış Tic. Ltd. Şti

Vekili: Av. Erol Kılıkçier

Ankara Yolu Tüze İş Merkezi No:36 K:12 Osmangazi/BURSA

Karşı Taraf: Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı/BURSA

İstem Özet: Davacı şirketin, bazı öğrencilere verdiği eğitim hizmeti karşılığında elde ettiği hasılatın bir kısmına fatura düzenlemeden kayıt ve beyan dışı bıraktığından bahisle, beyan dışı bırakıldığı saptanan hasılatın ilgili dönemlerin katma değer vergisi matrahlarına ilave edilmek suretiyle yeniden düzenlenen beyan tablosuna göre, 2006/Aralık dönemi için re'sen tarh edilen katma değer vergisi ve kesilen bir kat vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden Bursa 1. Vergi Mahkemesinin 14.12.2010 gün ve E:2010/1485, K:2010/2826 sayılı kararına karşı yapılan itirazı kabul edip, vergi ziyai cezalı katma değer vergisini kaldıran Bursa Bölge İdare Mahkemesinin Bursa Bölge İdare Mahkemesinin 17/2/2011 tarih ve E:2011/459, K:2011/380 sayılı kararının kanun yararına bozulması istenilmektedir.

Danıştay Başsavcılığı'nın Kanun Yararına Bozma

İstemi: Dersanecilik faaliyetinde bulunan davacı Şirketin bazı öğrencilere verdiği eğitim hizmeti karşılığında elde ettiği bir kısım hasılatı fatura düzenlemeyerek kayıt ve beyan dışı bıraktığından bahisle, beyan dışı bırakıldığı saptanan hasılat ilgili dönemlerin katma değer vergisi matrahlarına ilave edilerek yeniden düzenlenen beyan tablosuna göre, Aralık/2006 dönemi için re'sen salınan katma değer vergisi ve kesilen bir kat vergi ziyai cezasına dair işlemin iptali istemiyle açılan davanın reddine ilişkin Bursa Birinci Vergi Mahkemesinin 14.12.2010 gün ve E:2010/1485, K:2010/2826 sayılı tek hakim kararına davacı tarafından yapılan itiraz üzerine; vergi inceleme raporunda Ertempo Radyoculuk Anonim Şirketinden alınan reklam hizmeti karşılığında, bu şirketin gönderdiği öğrencilere eğitim hizmeti verildiği halde, fatura düzenlenmediği saptanarak, bu hizmet dolayısıyla katma değer vergisi hesaplanmış ise de, anılan hizmet karşılığında faturasız olarak sağlanan reklam hizmetinin bedeli üzerinden hesaplanması gereken katma değer vergisinin indirimde dikkate alınmadığı; karşılıklı olarak fatura düzenlenmemiş olsa da, bir takas işleminin varlığının açık olduğu; reklam giderleri indirilebilecek giderlerden olduğundan, gelir ve giderler mahsup edildikten sonra kayıt ve beyan dışı bırakıldığı iddia edilen verginin gerçek miktarının araştırılması gerekirken, Ertempo Radyoculuk Anonim Şirketinde yapılan vergi incelemesi sırasında ele geçirilen kayıt takip formlarındaki hasılatın tamamı kâr olarak





değerlendirilerek tarh ve ceza kesme işlemleri tesisinde hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle, itirazın kabulü, kararın bozulması ve tarh ve ceza kesme işlemlerinin iptali yolundaki Bursa Bölge İdare Mahkemesinin 17.2.2011 gün ve E:2011/459, K:2011/380 sayılı kararının hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek kanun yararına bozulmasının istenmesi üzerine konu incelendi.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin verginin konusunu teşkil ettiği; 2'nci maddesinde, trampanın iki ayrı teslim hükmünde olduğu; 20'nci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedelin matrahı oluşturacağı; 29'uncu maddesinde de, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri; indirim hakkının, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilmesi hükümleri yer almıştır. Kanunun 34'üncü maddesinde ise, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin indirilebilmesi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesine ve bu vesikaların kanuni defterlere kaydedilmesi şartlarına bağlanmıştır. Bu nedenle, mal ve hizmet alımında bulunmuş olmasının, tek başına, bu alımlar nedeniyle katma değer vergisi indirimine olanak sağlaması mümkün değildir. Vergi indirimi için, alımlara ilişkin verginin gerçekten ödenmiş olması, bunun kanıtlanabilmesi için de, ödenen katma değer vergisinin fatura üzerinde ayrıca gösterilmesi ve faturanın kanuni defterlere kanunda öngörülen süre içerisinde kaydedilmesi koşullarının yerine getirilmiş olması gereklidir.

Dava dosyasının ve Danıştay Üçüncü Dairesinin E:2009/3623, K:2010/2212 ve E:2009/3624, K:2010/2213 sayılı kararlarının incelenmesinden; Ertempo Radyo Yayıncılık ve Ticaret Anonim Şirketinde yapılan arama sırasında ele geçirilen sözleşme ve kayıt takip formlarından, davacı şirketin reklamlarının yayımlanması karşılığında, bu şirketinin gönderdiği öğrencilere eğitim hizmeti verildiğinin ileri sürüldüğü; ancak, radyo şirketi reklam hizmeti için fatura düzenlemediği gibi, davacı şirketin de verdiği eğitim hizmeti için fatura düzenlemediğinin saptanması üzerine, öğrencilerin radyo şirketine ödedikleri saptanan toplam tutarın davacı şirketin verdiği eğitim hizmetinin karşılığı olduğu kabul edilip, kayıt ve beyan dışı bırakılan bu tutar ilgili dönemlere ilişkin katma değer vergisi matrahlarına eklenerek beyan tablosunun yeniden oluşturulması suretiyle, katma değer vergisi tarh edilerek, bir kat vergi ziyai cezası kesildiği anlaşılmaktadır.

Davacı Şirketin yararlandığı ileri sürülen reklam hizmeti nedeniyle fatura alınmadığı sabit olduğuna göre, bu reklam hizmetine ilişkin olarak katma değer vergisi ödendiğinin varsayılmasına ve yasal hiç bir koşul yerine getirilmeden indirim konusu yapılmasına da olanak yoktur. Dolayısıyla; vergi inceleme raporunda, eğitim hizmeti nedeniyle elde edildiği hesaplanan hasılat katma değer vergisi matrahına ilave edilirken, reklam hizmeti nedeniyle ödendiği yasal belge ve defterlerle kanıtlanamayan katma değer vergisinin indirilecek katma değer vergisi olarak dikkate alınmamasında, hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Bu bakımdan; bölge idare mahkemesince, vergi incelemesi sırasında





reklam giderlerine ilişkin katma değer vergisinin indirilecek katma değer vergisi olarak dikkate alınmamış olması nedeniyle tarhiyatın iptaline karar verilmesi, yürürlükteki hukuka açık aykırılık oluşturmaktadır.

Açıklanan nedenle, Bursa Bölge İdare Mahkemesinin, yürürlükteki hukuka aykırı sonuç ifade eden 17.2.2011 gün ve E:2011/459, K:2011/380 sayılı kararının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51'inci maddesi uyarınca kanun yararına bozulmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Tetkik Hakimi Hüseyin Aydemir'in Düşüncesi: Olayda, davacı şirketin yararlandığı ileri sürülen reklam hizmeti nedeniyle fatura almadığı ve dolayısıyla bu alımlarının, yasal kayıtlarına intikal etmemesi nedeniyle indirim konusu yapılması hukuken mümkün olmadığından eğitim hizmeti nedeniyle elde edildiği hesaplanan hasılat, katma değer vergisi matrahına ilave edilirken, reklam hizmeti nedeniyle ödendiği yasal belge ve defterlerle kanıtlanamayan katma değer vergisinin indirilecek katma değer vergisi olarak dikkate alınmamasında hukuka aykırılık bulunmadığı gibi, iki ayrı teslim hükmünde olduğu 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 2. maddesinin 5. fıkrasında açıkça belirtilen trampa işleminin, katma değer vergisine tabi tutulması da yasa gereği olduğundan, Bursa Bölge İdare Mahkemesince, vergi incelemesi sırasında reklam giderlerine ilişkin katma değer vergisinin indirilecek katma değer vergisi olarak dikkate alınmamış olması nedeniyle tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmesi hukuka açık aykırılık oluşturduğundan Danıştay Başsavcılığı'nın kanun yararına bozma isteminin kabulü gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nce Bursa Bölge İdare Mahkemesinin 17.2.2011 gün ve E:2011/459, K:2011/380 sayılı kararının Danıştay Başsavcılığı tarafından kanun yararına bozulmasının istenilmesi üzerine işin gereği görüşüldü:

Dersanecilik faaliyetinde bulunan davacı şirketin, bazı öğrencilere verdiği eğitim hizmeti karşılığında elde ettiği bir kısım hasılatı fatura düzenlemeyerek kayıt ve beyan dışı bıraktığından bahisle, beyan dışı bırakıldığı saptanan hasılatın ilgili dönemlerin katma değer vergisi matrahlarına ilave edilerek yeniden düzenlenen beyan tablosuna görere'sen tarh edilen katma değer vergisi ve kesilen bir kat vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle açılan dava Bursa 1. Vergi Mahkemesince reddedilmiştir.

Bursa Bölge İdare Mahkemesi yapılan itiraz üzerine 17.2.2011 gün ve 17.2.2011 gün ve E:2011/459, K:2011/380 sayılı kararıyla, davacı kurum tarafından ifa edilen dershanecilik hizmeti ile Ertempo Radyoculuk Anonim Şirketi tarafından ifa edilen reklam yayını hizmetinin karşılıklı olarak mübadele edildiği, bu durumun, ErtempoRadyoculuk A.Ş. hakkında tanzim olunan rapor ve eklerinden açık ve net olarak anlaşıldığı, ortada her ne kadar bu hususa ilişkin alış ve satış faturaları karşılıklı olarak düzenlenmemiş ise de; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3. maddesinde anlatımını bulan vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olduğu yönündeki kural gereğince ortada bir takas ya da trampa işleminin bulunduğu, trampa rejimi vergi kanunlarımızda açık ve net olarak düzenlenmemiş ise de, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 2. maddesinin 5. fıkrasında, trampanın iki ayrı teslim hükmünde olduğunun belirtilmesi nedeniyle olayda iki ayrı ticari faaliyetin aynı anda ve karşılıklı olarak gerçekleştiği kurum açısından bu faaliyetin incelenmesi halinde,





reklam giderleri mülga Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili maddesi uyarınca kanunen kabul edilen giderler arasında bulunduğundan, 213 sayılı Kanunun 3. maddesi kapsamındaki trampa rejimi uygulamasının, bu uygulamadan kaynaklı gelir ve giderlerin aynı zamanda hem bir hasılat kalemi hem de bir maliyet unsuru olarak değerlendirilmesini gerektirdiği ancak böyle bir inceleme yapılmaksızın Ertempo Radyo Yayıncılık A.Ş. nezdinde yapılan incelemede ele geçirilen kayıt takip formlarındaki hasılatın tamamının kar olarak değerlendirilmesi ve buna dayalı olarak tarhiyat yapılmasında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle itirazı kabul edip, tarhiyatı kaldırmış ve karar düzeltme aşamasından da geçerek karar kesinleşmiştir.

Danıştay Başsavcılığı tarafından, davacı şirketin yararlandığı ileri sürülen reklam hizmeti nedeniyle fatura alınmadığı sabit bulunduğuna göre; bu reklam hizmetine ilişkin olarak, katma değer vergisi ödendiğinin varsayılmasına ve yasal hiç bir koşul yerine getirilmeden indirim konusu yapılmasına da olanak bulunmadığı, dolayısıyla; vergi inceleme raporunda, eğitim hizmeti nedeniyle elde edildiği hesaplanan hasılat katma değer vergisi matrahına ilave edilirken, reklam hizmeti nedeniyle ödendiği yasal belge ve defterlerle kanıtlanamayan katma değer vergisinin indirilecek katma değer vergisi olarak dikkate alınmamasında, hukuka aykırılık bulunmadığı, bu bakımdan; vergi incelemesi sırasında reklam giderlerine ilişkin katma değer vergisinin indirilecek katma değer vergisi olarak dikkate alınmamış olması nedeniyle tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmesi yürürlükteki hukuka açık aykırılık oluşturduğu belirtilerek kararın kanun yararına bozulması istenilmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin verginin konusunu teşkil ettiği; 2. maddesinde, trampanın iki ayrı teslim hükmünde olduğu; 20. maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedelin matrahı oluşturacağı; 29. maddesinde de, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri; indirim hakkının, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği hükümleri yer almıştır. Kanunun 34. maddesinde ise, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin indirilebilmesi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesine ve bu vesikaların kanuni defterlere kaydedilmesi şartlarına bağlanmıştır.

Bu yasal düzenlemelere göre, mal ve hizmet alımı nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için alımlara ilişkin verginin gerçekten ödenmiş olması, bunun kanıtlanabilmesi için de, ödenen katma değer vergisinin fatura üzerinde ayrıca gösterilmesi ve faturanın kanuni defterlere kanunda öngörülen süre içerisinde kaydedilmesi koşullarının yerine getirilmiş olması gereklidir.

Olayda, davacı şirketin yararlandığı ileri sürülen reklam hizmeti nedeniyle fatura almadığı ve dolayısıyla bu alımlarının yasal kayıtlarına intikal ettirilmediği anlaşıldığından, söz konusu hizmet alımlarına ilişkin katma değer vergisinin indirim konusu yapılması





hukuken mümkün değildir. Bu itibarla, eğitim hizmeti nedeniyle elde edildiği hesaplanan hasılat, katma değer vergisi matrahına ilave edilirken, reklam hizmeti nedeniyle ödendiği yasal belge ve defterlerle kanıtlanamayan katma değer vergisinin indirilecek katma değer vergisi olarak dikkate alınmamasında hukuka aykırılık bulunmadığı gibi, iki ayrı teslim hükmünde olduğu 3065 sayılı Kanunun yukarıda sözü edilen 2. maddesinin 5. fıkrasında açıkça belirtilen trampa işleminin, katma değer vergisine tabi tutulması da yasa gereği olduğundan, Bursa Bölge İdare Mahkemesince, tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmesi hukuka aykırılık oluşturmaktadır.

Açıklanan nedenlerle, Danıştay Başsavcısı tarafından yapılan temyiz isteminin kabulü ve Bursa Bölge İdare Mahkemesinin 17.2.2011 gün ve E:2011/459, K:2011/380 sayılı kararının 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51. maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak koşulu ile bozulmasına, kararın bir örneğinin Maliye Bakanlığı ile Danıştay Başsavcılığı'na gönderilmesine ve Resmi Gazete'de yayımlanmasına 02.10.2013 tarihinde oybirliği ile karar verildi.

TÜRMOB Sirküler Rapor

