

T.C.
DANIŞTAY
Üçüncü Dairesi
Esas No : 2023/4136
Karar No : 2024/4639
Tarih : 17.09.2024

- DOĞRUDAN RAPOR YOKLUĞU NEDENİYLE CEZA KESİLMESİ HUKUKA AYKIRIDIR
- İDARE RAPORU TALEP ETMEDEN İSTİSNAYI REDDEDEMEZ
- İSTİSNA HAKKI KANUNLA -KVK- TANINMIŞ BİR HAKTIR YMM RAPORU İSE BU HAKTAN YARARLANMA KOŞULLARININ VARLIĞINI TESPİT EDEN BİR TEVSİK - İSPAT- ARACIDIR
- MÜKELLEF İSTİSNA ŞARTLARINI TAŞIYORSA, SADECE YMM RAPORUNU SÜRESİNDE VERMEDİĞİ İÇİN BU HAK ELİNDEN ALINAMAZ
- YMM TASDİK RAPORUNUN SÜRESİNDE VERİLMEMESİ KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASINA ENGEL DEĞİLDİR

İÇTİHAT METNİ

ÖZET:

Dava; taşınmaz ve iştirak hissesi istisnasından faydalandığı ancak söz konusu istisnalara ilişkin olarak yeminli mali müşavir tasdik raporu sunmadığı yolundaki tespitleri içeren vergi inceleme raporuna dayanılarak 2013 yılı için re'sen salınan üç kat vergi ziyai cezalı kurumlar vergisinin kaldırılması istemine ilişkindir. Davacı, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesi kapsamında (taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı) istisnasından yararlanmıştır. Ancak, bu istisnadan yararlanmak için gerekli olan Yeminli Mali Müşavir (YMM) Tasdik Raporunu yasal süresi içinde vergi dairesine sunmamıştır. Vergi dairesi, raporun süresinde sunulmamasını gerekçe göstererek istisna hakkını reddetmiş ve cezalı tarhiyat yapmıştır.

Derece Mahkemesi; Yeminli Mali Müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibrazına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükelleflerin tasdike konu hakdan yararlanamayacaklarının açıkça belirtildiği görülmüşse de bu düzenlemenin, mükelleflerin muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanabilmeleri için yasada öngörülen koşulları taşıyıp taşımadıklarının yeminli mali müşavirlerce denetlenmesi ve bu haklardan yararlanma koşullarının bulunduğu bir raporla tespit edilmesi amacına yönelik olduğu dolayısıyla söz konusu haklardan yararlanma koşullarını taşıyan mükelleflerin, yasayla kendilerine tanınmış olan haktan yararlanabilmelerinin temini için, eksik olan yeminli mali müşavir tasdik raporunun ibrazının istenilmesi, rapor ibraz edilmezse haktan yararlanamayacaklarının bildirilmesi gerektiği

sonucuna varıldığından, 5520 sayılı Kanun'un 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında beyanname veren davacıdan, bunun için gerekli olan yeminli mali müşavir tasdik raporunun ibrazı istenmeden, **söz konusu raporun yasal süresinde ibraz edilmemiş olması neden gösterilerek istisnadan faydalandırılmamak suretiyle tarhiyat yapılmasında hukuka uyarlık bulunmadığı** gerekçesiyle cezalı vergi kaldırılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinde; vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını yeminli malî müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlama ve bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verildiği, davacının, taşınmaz ve iştirâk hissesi satış kazancı istisnasından faydalandığı hâlde bu istisnalara ilişkin olarak yeminli mali müşavirlik tasdik raporunu süresinde ibraz etmediği, tasdik raporunu süresinde ibraz etmeyen mükelleflerin tasdike konu haktan yararlanamayacaklarının açık bir biçimde hüküm altına alındığı, vergi inceleme raporu uyarınca bulunan matrah farkının hukuka uygun olduğu ileri sürülerek kararın bozulması istenilmektedir.

Dava konusu olayda re'sen takdir nedeninin bulunmadığı, davalı idarece istenilen tasdik raporunun tarhiyat aşamasından önce ibraz edildiği, vergi inceleme raporunun 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3 ve 134. maddelerine uygun olarak tanzim edilmediği gibi söz konusu raporda yeterli araştırma ve açıklamaya da yer verilmediği, **kanun hükmünde açıkça belirtilmeyen bir sürenin tebliğ gibi ikincil bir mevzuatla düzenlenmesinin normlar hiyerarşisi prensibine aykırı olduğu, tasdik raporunun süresinden sonra ibraz edilmesinin istisna hakkından yararlanılmasına engel teşkil etmeyeceği, yasa ile getirilmiş bir hakkın kullanımı için tebliğ ile "belgelerin belli sürede ibrazı şartının" getirilmesi doğrudan hakkın özüne dokunduğundan sözü edilen uygulamanın mülkiyet hakkını da ihlal ettiği belirtilerek temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.**

Danıştay, vergi dairesinin temyiz istemini reddederek, mükellef lehine verilen "cezalı tarhiyatın kaldırılması" kararını onamıştır. Kararın temel gerekçeleri şunlardır:

İstisna hakkı kanunla (KVK) tanınmış bir haktır. YMM raporu ise bu haktan yararlanma koşullarının varlığını tespit eden bir tevsik (ispat) aracıdır.

Mükellef istisna şartlarını taşıyorsa, sadece YMM raporunu süresinde vermediği için bu hak elinden alınamaz. İdare, öncelikle eksik olan raporun ibrazını mükelleften istemelidir.

Ancak idarece yazı ile istenmesine rağmen rapor ibraz edilmezse, o zaman istisna hakkından yararlandırmama işlemi yapılabilir. **Doğrudan rapor yokluğu nedeniyle ceza kesilmesi hukuka aykırıdır.**

İstemin Konusu : ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararına yöneltilen istinaf başvurusuna ilişkin ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava Konusu İstem : Davacı adına, taşınmaz ve iştirak hissesi istisnasından faydalandığı ancak söz konusu istisnalara ilişkin olarak yeminli mali müşavir tasdik raporu sunmadığı yolundaki tespitleri içeren vergi inceleme raporuna dayanılarak 2013 yılı için re'sen salınan üç kat vergi ziyai cezalı kurumlar vergisinin kaldırılması istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi Kararının Özeti : 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinde; vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını yeminli malî müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlama ve bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verildiği, yararlanılması yeminli malî müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibrazına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükelleflerin tasdike konu hakdan yararlanamayacaklarının açıkça belirtildiği görülmüşse de bu düzenlemenin, mükelleflerin muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanabilmeleri için yasada öngörülen koşulları taşıyıp taşımadıklarının yeminli mali müşavirlerce denetlenmesi ve bu haklardan yararlanma koşullarının bulunduğu bir raporla tespit edilmesi amacına yönelik olduğu dolayısıyla söz konusu haklardan yararlanma koşullarını taşıyan mükelleflerin, yasayla kendilerine tanınmış olan haktan yararlanabilmelerinin temini için, eksik olan yeminli mali müşavir tasdik raporunun ibrazının istenilmesi, rapor ibraz edilmezse haktan yararlanmayacaklarının bildirilmesi gerektiği sonucuna varıldığından, 5520 sayılı Kanun'un 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında beyanname veren davacıdan, bunun için gerekli olan yeminli mali müşavir tasdik raporunun ibrazı istenmeden, söz konusu raporun yasal süresinde ibraz edilmemiş olması neden gösterilerek istisnadan faydalandırılmamak suretiyle tarhiyat yapılmasında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle cezalı vergi kaldırılmıştır.

Bölge İdare Mahkemesi Kararının Özeti : İstinaf başvurusunun, usul ve hukuka uygun olduğu sonucuna varılan Vergi Mahkemesi kararının kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca reddine karar verilmiştir.

Temyiz Edenin İddiaları : 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinde; vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını yeminli malî müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlama ve bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verildiği, davacının, taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnasından faydalandığı halde bu istisnalara ilişkin olarak yeminli mali müşavirlik tasdik raporunu süresinde ibraz etmediği, tasdik raporunu süresinde ibraz etmeyen mükelleflerin tasdike konu haktan yararlanamayacaklarının açık bir biçimde hüküm altına alındığı, vergi inceleme raporu uyarınca bulunan matrah farkının hukuka uygun olduğu ileri sürülerek kararın bozulması istenilmektedir.

Karşı Tarafın Savunması : Dava konusu olayda re'sen takdir nedeninin bulunmadığı, davalı idarece istenilen tasdik raporunun tarhiyat aşamasından önce ibraz edildiği, vergi inceleme raporunun 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3 ve 134. maddelerine uygun olarak tanzim

edilmediği gibi söz konusu raporda yeterli araştırma ve açıklamaya da yer verilmediği, kanun hükmünde açıkça belirtilmeyen bir sürenin tebliğ gibi ikincil bir mevzuatla düzenlenmesinin normlar hiyerarşisi prensibine aykırı olduğu, tasdik raporunun süresinden sonra ibraz edilmesinin istisna hakkından yararlanılmasına engel teşkil etmeyeceği, yasa ile getirilmiş bir hakkın kullanımı için tebliğ ile "belgelerin belli sürede ibrazı şartının" getirilmesi doğrudan hakkın özüne dokunduğundan sözü edilen uygulamanın mülkiyet hakkını da ihlal ettiği belirtilerek temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

Danıştay Tetkik Hakimi Düşüncesi: Temyiz isteminin reddi ile yasaya uygun Vergi Dava Dairesi kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Üçüncü Dairesince, Tetkik Hakiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

KARAR :

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 temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

SONUÇ :

Açıklanan nedenlerle;

1. Temyiz isteminin reddine,
2. Temyize konu Vergi Dava Dairesi kararının ONANMASINA,
3. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca, kararın taraflara tebliğini ve bir örneğinin de ilgili Vergi Dava Dairesine gönderilmesini teminen dosyanın kararı veren ilk derece mahkemesine gönderilmesine, 17/09/2024 tarihinde oybirliğiyle kesin olarak karar verildi. /

Palmiye Yazılım /PALMİYE MEVZUAT VE İÇTİHAT PROGRAMI
