



ALKOL ve ALKOLLÜ İÇKİLER ile TÛTÛN ve TÛTÛN MAMULLERİNE AİT İLAN ve REKLÂM GİDERLERİ KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDER Mİ?

Mesut UÇAK^(*)

1 - GİRİŞ

Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri faaliyet türleri itibariyle birçok gider yapmaktadırlar. Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergisel anlamda vergi idaresine olan sorumluluğu dışında ortakları başta olmak üzere birçok kuruma (SPK, Bankalar vb.) karşıda sorumluluğu bulunmaktadır. Bu nedenle mükellefler kayıt ve işlemlerini ve bu işlemlerin uzantısı mali tablolarını (Bilanço, Gelir Tablosu vb.) düzenlerken vergi mevzuatında yer alan hükümler yanında Sermaye Piyasası Kanunu, Ticaret Kanunu ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yer alan hükümleri de göz önünde bulundurmaları zorundadırlar.

Vergi mevzuatı yanında tabii olunan diğer mevzuat hükümleri ile muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleriyle belirlenen esaslara göre düzenlenen bilançoya "Ticari Bilanço" bu bilançonun vergi kanunlarına uyumlaştırılmış haline ise "Mali Bilanço" denilmektedir.

Dönem sonlarında veya geçici vergi dönemlerinde yukarıda açıkladığımız şekilde tespit edilen ticari kara, Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümleri ile Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun gider kabul edilmeyen ödemeler (giderler) başlıklı maddelerinde yer alan hükümler göz önünde bulundurularak yapılan ilaveler neticesinde tespit edilen kara "mali kar" diğer bir ifadeyle vergi matrahı denilmektedir.

Görüleceği üzere mali kar, vergi kanunlarında yer alan düzenlemeler sonucunda tespit edilen karıdır ve genelde verginin matrahını da teşkil etmektedir. Türk Vergi Sisteminin beyan esasına dayanması diğer bir ifadeyle vergi matrahının mükellefler tarafından tespit edilerek beyan edilmesi mali karın tespitini bir kez daha önemli hale getirmektedir.

^(*)Vergi Müfettişi

Mali karın tespitinde önemli bir yere sahip olan Kanunun Kabul Edilmeyen Giderler müessesesi Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ise 11'inci maddelerinde hüküm altında alınmıştır. İlgili maddelerde yer alan hükümlerin her biri özellik arz etmekle birlikte biz yazımızın konusunu oluşturan her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderleri konusu üzerinde duracağız. İlgili düzenlemeler Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin 1'inci fıkrasının 7'inci bendi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (ı) bendinde; *"Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerinin % 50'si (90/1081 sayılı B.K.K. ile (0) sıfır) (Bakanlar Kurulu, bu oranı % 100'e kadar artırmaya, sifıra kadar indirmeye yetkilidir)"* şeklinde hüküm altına alınmıştır.

5727 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 4207 sayılı "Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanun"un¹ 4'üncü maddesinde değişiklik yapılmış, 19 Mayıs 2008 tarihinde yürürlüğe giren bu değişiklikle, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (7) numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderlerinin, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmayacağı hükme bağlanmıştır.

Bu doğrultuda vergi idaresi 2 Seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği² ile alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının gider olarak indirilemeyeceği yönünde düzenlemeler yapmıştır.

Mezkûr yönetmeliğin 6'ıncı maddesinin iptali istemiyle açılan dava neticesinde Danıştay 4'üncü Daire Başkanlığı öncelikle 22.09.2008 tarih ve 2008/3758 Esas numaralı kararı ile 2 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 6.bölümünün 4 ve 6'ıncı paragraflarında yer alan düzenlemenin, *"her türlü alkol ve alkollü içkilere"* ait ilan ve reklam giderleri yönünden yürütmesini durdurulmuştur. Konuyu esastan görüşen daire, 25.10.2010 tarih ve E:2008/3758, K:2010/5217 sayılı kararıyla, 2 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin, her türlü alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderlerinin matrahtan indirilemeyeceği yönündeki düzenlemesini iptal etmiştir.

Danıştay'ın esasa ilişkin bu kararı vergi idaresince temyiz edilmiş, temyiz istemini görüşen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 28.09.2011 tarih ve E:2011/296 K:2011/549 sayılı kararıyla istemi kabul etmiş ve ilgili dairenin iptale ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına karar vermiştir.

Yazımızda yüksek mahkemenin kararları ışığı altında Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri açısından her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderleriyle ilgili yapılabilecek hususlara değinilecek konuyla ilgili görüş ve önerilerimize yer verilecektir.

2- GELİR ve KURUMLAR VERGİSİ KANUNU İLE 2 SERİ NUMARALI KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİNDE YER ALAN DÜZENLEMELER

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (ı) bendinde, her

¹ 26.11.1996 tarih ve 22829 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır. Bu Kanunun adı "Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanun" iken, 3/1/2008 tarihli ve 5727 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle 19/5/2008 tarihinden geçerli olmak üzere "Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü hakkında kanun" olarak değiştirilmiştir.

² 22.04.2008 tarihli ve 26855 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'sinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği belirtilmiş, Bakanlar Kuruluna bu oranı %100'e kadar artırma, %0'a kadar indirme hususunda yetki verilmiştir.

Bakanlar Kurulu kanunun kendisine verdiği yetkisini kullanarak 24.10.1990 tarih ve 90/1081 sayılı kararı ile 1991 yılı kazançlarından başlamak üzere bu oranı %0 olarak belirlemiştir. Bakanlar Kurulu'nun bu kararı ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 1'inci maddesinin³ 4'üncü fıkrasında yer alan hüküm birlikte değerlendirildiğinde; alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının gider olarak indirim konusu yapılabileceği ortaya çıkacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (7) numaralı bendinde de Kurumlar Vergisi Kanunu'ndakine paralel düzenlemeler yapılmıştır.

Vergi idaresi 2 Seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde⁴ yukarıda yer alan düzenlemeler ile 03.01.2008 tarihli ve 5727 sayılı "Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un"⁵ 5' inci maddesiyle, 4207 sayılı "Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanunun" 4'üncü maddesinde yapılan değişiklikle, Gelir Vergisi Kanununun 41'inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderlerinin, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağına hükmetmiştir. Anılan hüküm 19.05.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Bu nedenle, anılan hükmün yürürlüğe girdiği 19.5.2008 tarihinden itibaren yapılacak olan, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının, ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan vergi idaresi, spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamaların reklam harcaması olarak değerlendirileceği, dolayısıyla, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerinin tanıtımına yönelik bu tür reklam harcamalarının da kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiği yönünde düzenleme yapılmıştır. Vergi idaresinin bu tür bir açıklamada bulunmasının nedeni ilgili harcamaların sponsorluk harcamalarıyla karışmasını önlemektir.

3- TÜTÜN ÜRÜNLERİNİN ZARARLARININ ÖNLENMESİ ve KONTROLÜ HAKKINDAKİ KANUN'DA YER ALAN DÜZENLEMELER

4207 sayılı "Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü" hakkındaki kanun'un 3'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında; tütün ürünlerinin ve üretici firmaların isim, marka veya alâmetleri kullanılarak her ne suretle olursa olsun reklam ve tanıtımının yapılamayacağı, bu ürünlerin kullanılmasını özendiren veya teşvik eden kampanyaların düzenlenemeyeceği, tütün ürünleri üreten ve

³ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 1.maddesinin 4. fıkrası " Bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınincaya kadar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kanun kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayımlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemeler, bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini korur." şeklindedir.

⁴ 22.04.2008 tarih ve 26855 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵ 19/1/2008 tarihli ve 26761 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

pazarlamasını yapan firmaların her ne surette olursa olsun hiçbir etkinliğe isimlerini, amblemlerini veya ürünlerinin marka ya da işaretlerini kullanarak destek olamayacakları hüküm altına alınmıştır. Yapılan düzenleme göz önünde bulundurulduğunda tütün ürünleri ile tütün ürünlerini üreten ve satan firmaların hiçbir şekilde reklam yapamayacakları, hiçbir organizasyona destek veremeyecekleri ortaya çıkmaktadır.

Kanuni düzenlemeden çok açık ve net bir şekilde anlaşılacağı üzere tütün ürünlerinin ve tütün üreticilerinin reklam ve tanıtımlarının yapılması yasaklanmıştır. Kanunen yapılması yasaklanmış olan reklam ve tanıtım için ortada bir harcama veya gider olamayacağı düşünüldüğünde bunun kanunen kabul edilecek gider mi yoksa kanunen kabul edilmeyen gider mi? Tartışmasına girmek anlamsız olacaktır. Ancak burada unutulmaması gereken husus Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (7) numaralı bendi ile (mülga) 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinin (11) numaralı bendinde yer alan düzenlemelerin 3571 sayılı kanunla 1989 yılında yürürlüğe girdiğidir.

Yukarıda ayrıntısına yer verdiğimiz yasal düzenleme göz önünde bulundurulduğunda getirilen ilan, reklam ve tanıtım yasağının tütün ve tütün mamulleri ile bunların üretici ve pazarlayıcılarını kapsadığı, alkol ve alkollü içkiler ile bunların üreticileri ve pazarlayıcılarını kapsamadığı görülecektir. Günümüzde alkol ve alkollü içki üreticileri spor kulüplerine sponsor olabilmekte, reklam ve tanıtımlarını gazete, dergi, sinema gibi yerlerde yapılabilmektedirler. Görüleceği üzere 4207 sayılı kanun ile tütün ve tütün mamulleri ile bunların üreticilerine getirilen reklam ve tanıtım yasağı alkol ve alkollü içkiler ile bunların üreticilerine getirilmemiştir.

5727 sayılı "Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un" 5'inci maddesiyle 4207 sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanunun 4'üncü maddesinde yapılan değişiklikle, Gelir Vergisi Kanununun 41'inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderlerinin, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı hükmü getirilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde yer alan düzenlemeler incelendiğinde gider olarak indirim konusu yapılamayacak ilan ve reklam giderlerinin alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait olanların tamamını kapsadığı görülecektir. Yazımızın önceki bölümünde alkol ve alkollü içkiler ile bunların üreticilerinin ve pazarlayıcılarının yapacağı ilan ve reklâmların 4207 sayılı yasayı kapsamadığını söylemiş olsak da G.V. K.'nın 41'inci maddesine yapılan atıfla kapsar hale gelmiştir. Bu nedenle, anılan hükmün yürürlüğe girdiği 19.5.2008 tarihinden itibaren yapılacak olan, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının, ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Zaten vergi idaresi yapılan bu tür harcamaların gider kabul edilemeyeceğini 2 seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yaptığı düzenlemelerle ortaya koymuştur.

4- YÜKSEK YARGI KARARLARI

Danıştay nezdinde, 22.04.2008 tarih ve 26855 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2 seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerinin tamamının ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı ve dolayısıyla bu tür reklam harcamalarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiği yolundaki düzenlemeleri içeren 6'ncı bölümünün iptali istemiyle

dava açılmış, sonuçlanıncaya kadar da yürütmenin durdurulması istenilmiştir.

Yüksek Mahkeme yürütmeyi durdurma kararında özetle;

4207 sayılı Kanununun 1 inci maddesinde “amaç” kişileri ve gelecek nesilleri tütün ürünlerinin zararlarından, bunların alışkanlıklarını özendirici reklam, tanıtım ve teşvik kampanyalarından koruyucu tertip ve tedbirleri almak ve herkesin temiz hava soluyabilmesinin sağlanması yönünde düzenlemeler yapmak olarak belirtilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 3 üncü maddesinde “Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.” hükmü mevcuttur. 4207 sayılı Kanununun 4 üncü maddesinin 11 numaralı fıkrasındaki gider kısıtlamasının kapsamının da bu genel hüküm dikkate alınarak tespit edilmesi gerekmektedir.

5727 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerin amacı kişileri ve gelecek nesilleri tütün ve tütün mamullerinin zararlarından korumaktır. Anılan fıkranın kanundaki yeri ve getirilişindeki amaç dikkate alındığından sadece tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin matrahtan indiriminin kabul edilmemesi ve bu suretle tütün ve tütün ürünlerine ait ilan ve reklam giderlerinin matrahtan indiriminin kabul edilmemesi ve bu suretle tütün ve tütün ürünlerine ait ilan, tanıtım ve reklamların azaltılmasının amaçlandığı açıktır. Dolayısıyla, tamamen tütün ve tütün mamulleriyle ilgili düzenlemeler içeren bir kanunda yer alan söz konusu kısıtlamanın alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderlerini de kapsadığı düşünülemez. Bu nedenle, dava konusu düzenlemenin 4 ve 6 ıncı paragraflarında alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderlerinin de kısıtlama kapsamı dahilinde olduğunun belirtilmesinin açıkça kanuna aykırı olduğu sonucuna varılmıştır. Tebliğin iptali istenilen 6 ıncı bölümünde yer alan diğer paragraflarda ise yasal düzenlemelere yer verilmiş olup, bu paragraflarda hukuka aykırı bir durum bulunmamaktadır.

Bu nedenle 2 seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin 6 ncı bölümünün 4 ve 6 ıncı paragraflarında yer alan, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı ve dolayısıyla bu tür reklam harcamalarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiği yolundaki düzenlemenin alkol ve alkollü içkilere ilişkin ilan ve reklam giderleri yönünden yürütülmesinin durdurulmasına, oybirliğiyle karar verilmiştir.”

Konuyu esastan görüşen yüksek mahkeme, 25.10.2010 tarih ve E:2008/3758, K:2010/5217 sayılı kararıyla, 2 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin yukarıda özetlenen, her türlü alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderlerinin matrahtan indirilemeyeceği yönündeki düzenlemesini iptal etmiştir.

Danıştay’ın esasa ilişkin bu kararı vergi idaresince temyiz edilmiş, temyiz istemini görüşen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 28.09.2011 tarih ve E:2011/296 K:2011/549 sayılı kararıyla istemi kabul etmiş, 4207 sayılı Kanun’la yapılan düzenlemenin özel hüküm niteliğinde olduğu gerekçesiyle Danıştay Dördüncü Dairesinin kararının iptale ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına karar vermiştir.

Danıştay 4’üncü Daire Başkanlığı’nın vermiş olduğu yürütmeyi durdurma ve iptal kararları, 2 seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin 6’ıncı bölümünün 4 ve 6’ıncı paragraflarında yer alan düzenlemelerin alkol ve alkollü içkilere ilişkin ilan ve reklam giderleri yönünden önceki düzenlemelerin geçerli olacağı, diğer bir ifadeyle Gelir Vergisi Kanunu’nun 41’inci maddesinin 1’inci fıkrasının 7’inci

bendi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (ı) bendi gereğince alkol ve alkollü içkilere ilişkin ilan ve reklam giderlerinin tamamının indirim konusu yapılabileceği anlamına gelmektedir.

Diğer taraftan Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun iptal kararı ise 2 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 6'ncı bölümünün 4 ve 6'ncı paragraflarının geçerli olduğunu, diğer bir ifadeyle alkol ve alkollü içkilere ilişkin ilan ve reklam giderlerinin tamamının ticari ve kurum kazancının tespiti-nde gider olarak dikkate alınamayacağı anlamına gelmektedir.

5- DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığımız üzere her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerinin %0'nın (Bakanlar Kurulu Kararı) gider olarak dikkate alınamayacağına ilişkin esas düzenleme G.V. K.'nın 41'inci K.V.K.'nın ise 11'inci maddelerinde yer almaktadır.

Diğer taraftan 03.01.2008 tarih ve 5727 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 5'inci maddesiyle 4207 sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanunun 4'üncü maddesinde yapılan değişiklikte, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde yer alan ilan ve reklam giderlerinin, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı hükmü getirilmiştir.

Yukarıda yer alan düzenlemelere paralel olarak Vergi İdaresi 2 seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin ticari ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağına hükmetmiştir.

İlgili tebliğin 6'ncı bölümünün iptali istemiyle açılan dava ile ilgili olarak Danıştay 4'üncü Daire Başkanlığı; *"Vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanacağı, 5727 sayılı Kanunla yapılan düzenlemenin kanundaki yeri ve getirilişindeki amaç dikkate alındığında sadece tütün ve tütün ürünleriyle ilgili düzenlemeler içerdiği bu nedenle tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin matrahtan indiriminin kabul edilmemesi, dolayısıyla tamamen tütün ve tütün mamulleriyle ilgili düzenlemeler içeren bir kanunda yer alan söz konusu kısıtlamanın alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderlerini de kapsayacak şekilde genişletilmesinin düşünülemeyeceği"* gerekçesiyle ilgili tebliğin 4 ve 6'ncı paragraflarında yer alan düzenlemelerin alkol ve alkollü içkilere ilişkin ilan ve reklam giderleri yönünden yürütmesini durdurulmuştur. İlerleyen safhalarda konuyu esastan görüşen yüksek mahkeme tebliğin ilgili hükmünü iptal etmiştir⁶.

Bu karar alkol ve alkollü içki üreten ve satan firmalar tarafından, ürünleriyle ilgili ilan ve reklam giderlerinin, 90/1081 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca gider olarak dikkate alınabileceğini göstermektedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu⁷ ise 4207 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemenin özel hüküm niteliğinde olduğu gerekçesiyle ilgili kararın iptale ilişkin hükmünün bozulmasına karar vermiştir.

⁶ Danıştay 4'üncü Dairesinin 25.10.2010 tarih ve E:2008/3758, K:2010/5217 sayılı kararı

⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 28.09.2011 tarih ve E:2011/296 K:2011/549 sayılı kararı

Yukarıda yer verdiğimiz süreç birlikte değerlendirildiğinde esasında başa dönüldüğü görülecektir. İlgili tebliğle yapılan düzenleme 19.05.2008 tarihinde yürürlüğe girmiş, açılan iptal davasıyla tebliğin her türlü alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderlerinin matrahtan indirilemeyeceği hükmünün yürütülmesi 22.09.2008 tarihi itibarıyla durdurulmuş, esastan yapılan görüşmeler neticesinde ise ilgili hüküm 25.10.2010 tarihi itibarıyla iptal edilmiştir. Vergi idaresince yapılan temyiz başvurusu üzerine Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Danıştay 4'üncü Daire Başkanlığı'nın iptal hükmünü 28.09.2011 tarihi itibarıyla bozmuştur.

Vergi Dava Daireleri Kurulu kararı neticesinde 2 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 4. ve 6. bölümleri halen yürürlükte. Bu nedenle mükellefler tütün ve tütün mamulleri yanında alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderlerini de matrahtan indiremeyeceklerdir. Diğer taraftan Vergi Dava Daireleri Kurulu kararı için düzeltme başvurusu yapılması ve yargı sürecinin devamı sonucunda az da olsa farklı bir karar çıkma olasılığı olduğunu da belirtmek isteriz. Bu nedenlerle mükelleflerin yargı kararlarındaki sürecide dikkate alarak ilgili harcamaları gider yazıp yazmama konusunda karar vermeleri gerekmektedir. Ayrıca ilgili hükmün yürürlüğünün durdurulduğu 22.09.2008 tarihinden son yargı kararının verildiği 28.09.2011 tarihine kadar geçen sürede ilgili harcamaları gider olarak kayıtlarına yansıtan mükelleflerin karar düzeltme neticesinde vergi dava daireleri kararından farklı bir karar çıkmaması halinde ilgili dönem beyanlarını V.U.K.'un 371'inci maddesi kapsamında düzeltmeleri gerekmektedir. İlgili düzeltmeyi yapmayan mükelleflerin cezalı tarhiyatlara (vergi aslı+v.zıyaı cezası+g.faizi) maruz kalacakları hususunu da belirtmek isteriz.

Diğer taraftan yukarıda açıkladığımız kapsamda ilgili harcamaları giderlerine yansıtarak yüklenedikleri Katma Değer Vergilerini indirim konusu yapan mükelleflerin esasında bu K.D.V.'leri K.D.V. Kanunu'nun "indirilemeyecek KDV " başlıklı 30'uncu maddesinin 1/d bent hükmü gereği indirim hakları bulunmamaktadır. Bu nedenle mükelleflerin cezalı tarhiyata maruz kalmamaları için ilgili dönem Katma Değer Vergisi beyannamelerini de yukarıda yer verdiğimiz esaslar dâhilinde düzeltmeleri gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 4207 sayılı "Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanun
- 5727 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında
- 1 seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 2 seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- Danıştay 4'üncü Daire Başkanlığı'nın 22.09.2008 tarih ve 2008/3758 Esas numaralı kararı
- Danıştay 4'üncü Daire Başkanlığı'nın 25.10.2010 tarih ve E:2008/3758, K:2010/5217 sayılı kararıyla
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun, 28.09.2011 tarih ve E:2011/296 K:2011/549 sayılı kararı
- Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu,2011