

İHRACATTA GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASI ve KARŞILAŞILAN SORUNLAR

APPLICATION OF LUMP SUM EXPENSE AND
ITS PROBLEMS



Erkan ÇETİNOĞLU*

Öz

Yurt dışındaki döviz kazandırıcı faaliyetleri nedeniyle ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ile taşımacılık faaliyetinde bulunan mükelleflere GVK 40/1 parantez içi hükmü ile getirilen götürü gider indirim hakkı, özellikle belge düzeni oturmamış ülkelerle ticaret yapan mükellefler için büyük önem arz etmektedir. Yurt dışında rekabet gücünün önemi göz önüne alındığında belgelendirilemeyen giderlerin oluşturduğu maliyet baskısı daha iyi anlaşılmaktadır. Bu anlamda götürü gider indirim hakkı dış ticaret yapan mükelleflerimizi ve dünya ekonomisindeki ülke payımızı korumamız açısından önemli ve gereklidir. Ancak uygulamada idare ile mükellefler arasında ki yorum farklılıkları sistemin işleyişini bazen aksatabilmektedir.

Anahtar Kelimeler: İhracat, Götürü Gider, Gelir Vergisi

ABSTRACT

Lump sum deduction right which is provided under Article 40/1 of ITL for taxpayers who deal with export, construction, fixtures, assembly and transportation in foreign countries, is of great importance particularly for those who operate in jurisdictions where there is no well-established documentation. Given the importance of competition abroad, the cost pressure of non-documented expenses is understood more easily. In this respect, lump sum deduction right is very important and necessary in order to increase and protect the competitiveness of Turkish businesses investing and operating abroad.

Keywords: Export, lump sum expense, income tax

* Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

Her geçen gün daha çok verinin elektronik sisteme aktarıldığı ve ülke ekonomik sistemlerinin daha çok entegre olduğu günümüzde mükellefler faaliyetlerini belgelendirmekte eskisi kadar zorlanmamaktadırlar. Ancak özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde belge düzeninin oturmamış olması nedeniyle bu ülkeler ile ticaret yapan mükelleflerin giderlerinin bir kısmını belgelendiremedikleri bir gerçek. Ülkemizin coğrafi konumu ve komşularımızın içinde bulunduğu durum göz önüne alındığında yurt dışı ile ticaret yapan mükelleflerimizin durumu daha iyi anlaşılmaktadır. Bu duruma çözüm olarak Gelir Vergisi Kanunu'muzda götürü gider uygulaması tercih edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinde, ticari kazancın tespitinde indirimi kabul edilen giderler sayılmıştır. Bu giderlerin, Vergi Usul Kanunu'nun 227 ve izleyen maddeleri hükümlerinde belirtilen şekilde belgelendirilmesi zorunlu olup, bu hükümler çerçevesinde belgelendirilemeyen giderlerin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin 1 numaralı bendine 4108 sayılı Kanunun 19'uncu maddesiyle eklenen hükümle, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetinde bulunan mükelleflere götürü gider kaydedebilme imkanı getirilmiş olup, kanun metninin uygulanmasına açıklık getirmek amacı ile 194, 197 ve 233 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği yayımlanmıştır. Ancak 194 seri numaralı tebliğdeki idarenin kanunu yorumlayış şekli uygulamada bir takım uyumsuzluklara neden olmaktadır.

2- 194 SERİ NUMARALI GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİNDEKİ AÇIKLAMALAR¹

2.1- Götürü Gider Uygulamasından Yararlanabilecek Olan Mükellefler

Götürü, gider uygulamasından ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler ile taşımacılık faaliyetinde bulunan, dar mükellefiyet esasında vergilendirilenler de dahil olmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir. Bu tür faaliyetleri bulunmayan mükelleflerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesi hükmüne göre götürü gider kaydı ve bu giderleri kazancın tespitinde indirim konusu yapmaları mümkün değildir.

Kanun metninde götürü gider uygulamasından yararlanabilecekler yukarıdaki gibi sayılırken, 194 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde Kanun maddesinde yer almamasına rağmen yurt dışında yapılan teknik hizmetler de yararlanabilecekler kapsamına alınmıştır.

2.2- Götürü Giderlerin Belgeli Giderlere İlaveten Uygulanması

Belgelendirilememiş giderlere karşılık olmak üzere, götürü gider kaydı, mükelleflerin genel esaslara göre tevsik edilmiş giderlerinin gider kaydına engel teşkil etmemektedir.

2.3- Götürü Gider Kaydedilebilecek Azami Tutar

Tevsik edilemeyen giderlere karşılık olmak üzere, götürü olarak gider kaydedilebilecek tutar, ihracat ve yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj, teknik hizmetler ile taşımacılık faaliyetlerinden döviz olarak elde edilen hasılatın **binde beşini** aşamayacaktır. Sözü edilen hasılat kavramı içinde değerlendirilecek dövizlerin, kambivo mevzuatı gereğince Türkiye'ye getirilme şartı aranılmayacaktır.

¹ Resmi Gazete, Tarih 07 Mart 1996, Sayı: 22573. 194 Seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği

2.4- Götürü Gider Uygulamasında Hasılat

2.4.1- İhracat Hasılatı

Her türlü ihracattan döviz cinsinden sağlanan hasılat, götürü gider kaydına esas azami tutarın hesaplanmasında dikkate alınabilecektir. Türk Lirası karşılığı yapılan ihracat hasılatı azami gider tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Ancak, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ne Türk Lirası karşılığı yapılmış ihracat, döviz cinsinden hasılat olarak kabul edilecektir.

İlgili mevzuat çerçevesinde yapılan serbest ihracat, kredili ihracat, konsinyasyon ve müşterek hesap yoluyla ihracat, prefinansman yoluyla ihracat, bedelli ticari numune ihracatı, serbest bölgelere yapılan ihracat ile sınır ve kıyı ticareti yoluyla yapılan ihracattan sağlanan hasılat götürü gider hesaplanmasına konu olabilecektir. Yurt dışında ortak olunan firmalara aynı sermaye olarak mal gönderilmesi şeklinde yapılan ihracat ile müteahhitlerin yurt dışındaki şantiyelerine şube, büro, temsilcilik ve acentelik gibi yerlere mal gönderilmesi durumunda da anılan mal bedelleri ihracat hasılatı kapsamına da değerlendirilecektir.

Ancak, gümrük hattı dışındaki mağaza ve işletmelere yapılan mal teslimleri, yabancı gemi ve uçaklara ve uluslararası taşımacılık yapanlara akaryakıt, su, kumanya ve sair malzeme teslimleri, Türkiye'deki konsolosluklara diplomatik temsilciliklere, uluslararası kuruluşlara ve askeri tesislere yapılan mal teslimleri, Türkiye'de ikamet etmeyenlere yurt içinde yapılan mal teslimleri, uluslararası ihaleye çıkarılan projelere ilişkin olarak Türkiye'de yapılan mal teslimlerinden sağlanan hasılat ile transit ticaretten sağlanan hasılat götürü gider kaydedilmesinde ihracat hasılatı olarak dikkate alınmayacaktır. Bu şekilde satılan malların yurt dışına çıkarılmış olması önem arz etmemektedir.

Döviz olarak elde edilen ihracat hasılatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurlarının esas alınması gerekmektedir.

Hasılatın kanuni süreden sonra kayıtlara intikal ettirilmesi halinde, götürü gider uygulamasında dikkate alınacak hasılat, kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiği tarihteki kur üzerinden hesaplanacaktır. Dövizlerin yurda getirilmesi gerektiği tarihe kadar doğan kur farklarının ise bu uygulamada dikkate alınamayacağı tabidir.

Bilindiği üzere, ihracat, FOB teslim şartının yanı sıra CF veya CIF teslim şartı ile de, yapılabilmektedir. CF satış bedeli, mal bedeli ile birlikte navlun bedelini; CIF, satış bedeli ise bunlara ilaveten sigorta bedelini kapsamaktadır. İhracatçı taşımayı bizzat kendisi gerçekleştirebileceği gibi Türk Lirası veya döviz karşılığında diğer gerçek ve tüzel kişilere de yaptırabilmektedir. İhracatçının, CF veya CIF teslim şartı ile ihracatta; taşımayı döviz karşılığında başka kurum ve gerçek kişilere yaptırmaması halinde, götürü gider uygulamasında gümrük çıkış beyannamesinde yer alan FOB değerler esas alınacaktır. Başka bir deyişle, taşımanın başkasına döviz karşılığı yaptırıldığı durumda, ihracatın FOB, CF veya CIF teslim şartı ile yapılmış olmasına bakılmaksızın azami götürü gider tutarı FOB satış bedeli üzerinden hesaplanacaktır. Nakliyenin bizzat ihracatçı tarafından yapılması veya Türk Lirası karşılığında diğer gerçek veya tüzel kişilere yaptırılması durumunda ise ihracatçı, götürü gider uygulamasında sigorta bedeli hariç CF hasılat tutarını dikkate alacaktır. Öte yandan, taşımayı Türk Lirası karşılığında gerçekleştiren nakliyecinin, bu taşımacılık hasılatı dolayısıyla götürü gider uygulamasından yararlanmasa söz konusu değildir.

Geçici, kabul, rejimi çerçevesinde ithal edilen, ham ve yarı mamül maddelerin Türkiye'de bir işlem gördükten sonra ihracatından sağlanan döviz hasılatı da diğer ihracat şekillerinde olduğu gibi götürü gider uygulamasına konu olabilecektir.

2.4.2- İhraç Kaydıyla Mal Tesliminde Hasılat

Danıştay 4. Dairesi 17.3.1999 tarih ve Esas No: 1998/594 Karar No: 1999/1152 sayılı kararı ile, 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 verildiğinden bahisle ihraç kaydıyla ihracatçıya mal teslim edenlerin bu uygulamadan yararlanamayacağı belirtilerek 194 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 1/4-b bölümünün iptaline karar verdiğinden bu kısımda açıklama yapmaya gerek bulunmamaktadır

2.4.3- Yurt Dışı Taşımacılık Hasılatı

Her türlü yurt dışı taşımacılık faaliyetinden döviz olarak sağlanan hasılat götürü gider uygulamasına konu olabilecektir "Yurt dışı taşımacılık" ifadesinden başlangıç veya bitiş noktasından herhangi biri veya her ikisi yurt dışında bulunan taşımacılık işlerinin anlaşılması gerekir. Yük taşımacılığının yanı sıra yolcu taşımacılığından sağlanan hasılat da götürü gider uygulamasına konu olabilecektir.

Döviz olarak elde edilen yurt dışı taşımacılık hasılatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve T.C. Merkez Bankası'na tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurları esas alınacaktır. Hasılatın kanuni süreden sonra kayıtlara intikal ettirilmesi halinde götürü gider uygulamasında dikkate alınacak hasılat, kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiği tarihteki kur üzerinden hesaplanacaktır. Dövizlerin yurda getirilmesi gerektiği tarihe kadar doğan kur farklarının ise bu uygulamada dikkate alınmayacağı tabiidir.

CF veya CIF teslim şartı ile yapılan ihracatta, ihracatçının nakliyeyi döviz karşılığında başka gerçek veya tüzel kişilere yaptırmaması halinde, ihracatçı götürü gider uygulamasından nakliye ve sigorta bedeli hariç ihracat bedeli (FOB satış bedeli) üzerinden yararlanabileceğinden, taşıma işini döviz karşılığı yapan nakliyeciler söz konusu döviz cinsinden taşımacılık hasılatını götürü gider uygulamasında dikkate alabileceklerdir. Yurt dışı taşımacılığın Türk Lirası karşılığı yapılması durumunda ise nakliyecilerin bu taşımacılık hasılatı dolayısıyla götürü gider uygulamaları mümkün olmayacaktır.

194 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ne Türk Lirası karşılığı yapılan taşımacılık faaliyetlerinin götürü gider uygulamasından yararlanıp yararlanmayacağı "Yurt Dışı Taşımacılık Hasılatı" başlığı altında belirtilmemiş olmasına rağmen anılan tebliğde ihracat hasılatının açıklandığı kısımda taşımacılık ibresi de geçtiğinden Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ne Türk Lirası karşılığı yapılan taşımacılık faaliyetinin de götürü gider uygulamasının hesaplarına dahil edileceği anlaşılmaktadır.

2.4.4- Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Hasılat

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesine göre, kanuni veya iş merkezlerinden herhangi birisi Türkiye'de bulunan kurumlar gerek Türkiye'de gerekse yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilmektedir. Bununla birlikte, yabancı memleketlerde elde edilerek Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen benzeri vergiler, aynı Kanun'un 43'üncü maddesi hükmü uyarınca Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilmektedir.

Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde bulunan kurumlar, bu işlerden elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü olarak hesapladıkları giderleri, söz

konusu yurt dışı faaliyetlerden sağlanan kazançlardan düşecekler ve kalan kısmı Türkiye’de genel netice hesaplarına intikal ettireceklerdir.

İnşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde götürü gider uygulamasına esas alınacak hasılat, mükelleflerin bu faaliyetlerinden elde edilen ve genel esaslar çerçevesinde tevsik edilen döviz cinsinden yurt dışı hasılatı ifade etmektedir. Azami götürü gider tutarının hesaplanmasında, kazancın Türkiye’de genel netice hesaplarına intikal ettirildiği tarihte geçerli olan T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınacaktır. Buna göre, azami götürü gider tutarı, mükellefin döviz cinsinden inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet hasılatına söz konusu tarihteki döviz kurunun uygulanması suretiyle tespit edilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 14’üncü maddesinin 7 numaralı bendine 3380 sayılı Kanunla eklenen ikinci fıkra hükmüne göre, tam mükellefiyete tabi kurumların yurt dışı faaliyetlerden elde ettikleri zararlar gider olarak hasılattan indirilebilmektedir. Bu zararların indirimine ilişkin uygulama esasları 1.2.1986 tarih ve 49651 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 34 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

Buna göre, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlere ilişkin faaliyetlerin zararları sonuçlanmış olması götürü gider hesaplanmasına engel teşkil etmemektedir. Bu durumda, götürü olarak hesaplanan giderler, bu zararları artırıcı bir unsur olacak ve genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır.

Öte yandan, yurtdışında yapılan inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar hakkında Kurumlar Vergisi Kanunu’nun geçici 24’üncü maddesine göre istisna uygulayan mükellefler de söz konusu faaliyetlerine karşılık olmak üzere götürü gider hesaplayabileceklerdir.

Bu mükellefler, yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri, söz konusu yurt dışı faaliyetlerden sağlanan kazançlardan düşecekler ve kalan kısmı Türkiye’deki genel netice hesaplarına intikal ettireceklerdir. Böylece Kurumlar Vergisi Kanunu’nun geçici 24’üncü maddesine göre kurumlar vergisinden müstesna tutulacak kazanç tutarı hesaplanan götürü gider tutarı kadar azalmış olacaktır.

2.5- Götürü Olarak Hesaplanan Giderlerin Muhasebeleştirilmesi

Götürü gider uygulaması, mükelleflerin yurt dışındaki işleri ile ilgili olarak yapmış oldukları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin, anılan faaliyetlerden sağlanan hasılatın belli bir oranını aşmamak şartıyla ticari kazançtan indirilmesini öngören bir müessesedir. Dolayısıyla götürü gider hesaplanabilmesi için harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalma meydana gelmesi gerekir.

Bilindiği üzere, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ticari kazancın tespitine yönelik olarak hazırlanmıştır. Bu nedenle mali tablolarda ve hesap planında vergi yasalarınca ticari kazançtan indirimi kabul edilmeyen giderlerin nasıl muhasebeleştirileceği konusunda açıklama yapılmamıştır. Muhasebe sisteminde, işletmenin faaliyetleri sonucunda doğan tüm giderlerin, vergi yasalarınca ticari kazançtan indirilmesi kabul edilmiş olsun veya olmasın doğrudan ilgili oldukları gider hesaplarında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Muhasebe düzeninden sağlanan bilgilerle dönem sonunda vergi matrahına ulaşılmaktadır.

Buna göre, işletmenin yurt dışı faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan belgesiz giderlerin de Tekdüzen Muhasebe Sisteminde ilgili gider hesaplarında izlenmesi ve dönem sonunda “690 Dönem Kâr-Zarar”

hesabına aktarılması gerekir. Belgesi temin edilemeyen giderlerin, bu Tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde hesaplanacak götürü gider tutarını aşan kısmı, kanunen kabul edilmeyen gider olarak Tekdüzen Muhasebe sistemine göre belirlenen ticari kâra ilave olacaktır. Dolayısıyla, belgesiz giderlere karşılık olmak üzere götürü gider olarak hesaplanan giderler, ticari kâra eklenmemiş olduğundan vergi matrahına da dahil edilmemiş olacaktır.

3- UYGULAMA ve KARŞIT GÖRÜŞLER ile KONUNUN İRDELENMESİ

Kanun koyucu tarafından ihracat ve yurt dışında belli bir takım işleri yapan mükelleflere bu faaliyetleri sırasında belgelendiremedikleri giderleri için GVK'nın 40'inci maddesinin 1 numaralı bendine eklenen parantez içi hüküm ile götürü gider uygulamasına imkan tanınmıştır. Kanun maddesi oldukça kısa ve öz olduğu için uygulamaya 194 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile yön verilmeye çalışılmış ancak bu da idare ile mükellef arasında oluşan yorum farkı nedeniyle uyumsuzluklara neden olmuştur. Şimdi 194 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile yapılan açıklamalar ve eleştiri konusu olan hususları irdeleyelim.

194 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğine ilişkin getirilen en büyük eleştirilerden biri kanun metnini genişletici yorum yapmasıdır. Tebliğin genişletici yorum yaptığı ilk nokta kanun maddesinde olmamasına rağmen tebliğde götürü gider uygulamasından yararlanacaklar arasında teknik hizmetlerinde sayılmasıdır. Götürü gider uygulamasından yararlanabilecekleri mükellefler yararına artırdığı için belki de tebliğin genişletici yorumları içinde tek eleştirilmeyen kısım budur.

Tebliğin en fazla eleştiri ve dava konusu yapılan kısmı ise *“Götürü Olarak Hesaplanan Giderlerin Muhasebeleştirilmesi”* başlıklı 5 numaralı bendidir. Tebliğin bu kısmındaki açıklamalar ile götürü gider uygulamasından yararlanacak mükelleflerin belgelendiremedikleri giderlerini mutlaka gerçek bir harcamaya dayandırması, bu harcama sonucu mal varlıklarında bir azalma olması ve bu azalmanın da muhasebe kayıtlarında gösterilmesi gerekmektedir. Aslında Kanun metninde mal varlığında azalmayı gerektiren bir harcamadan ve muhasebe kaydından bahsedilmemesine rağmen idarenin bu yöndeki bakış açısının kaynağı götürü gider uygulamasının mükelleflere her halükarda kazançlarından indirebilecekleri bir istisna olarak getirilmemiş olup, yurt dışında gerçekleştirdikleri faaliyetleri sırasında katlanmak zorunda kaldıkları ancak belgelendiremedikleri giderler için hasılatlarının binde beşi oranına kadar olan giderlerini belgelendirmeden muhasebeleştirebilme imkanı tanındığı görüşüdür. İdarenin bu yöndeki görüşü tebliğ ile sınırlı kalmamış, kamuoyu ile paylaşılan yeni Gelir Vergisi Kanun taslaklarında *“fiilen gerçekleşen”*, *“fiilen katlanılan”* ifadelerine yer verilmek suretiyle kanuna da koyulma amacında olduğu ortaya çıkmıştır. Aksi yöndeki yorumların kaynağını ise kanun metnindeki lafzın yeterince açık olduğu ve 194 Seri Numaralı tebliğ ile kanunda yer almasına rağmen belgelendirilemeyen giderlere ilişkin harcamaların ispat zorunluluğu getirilerek kanunla verilen hakkın tebliğ ile sınırlandırıldığı görüşüdür. Danıştay'ın içtihat haline gelmiş aşağıda birkaçına yer verdiğimiz kararlarında yargının da ikinci görüşü benimsediği anlaşılmaktadır.

“.....193 sayılı Kanunda belirtilen koşullarda hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü giderin kazançtan indirilebileceği herhangi bir ispat şartına bağlı kalmaksızın kabul edildiğinden tebliğde belirtildiği şekilde götürü gider indirimi için belgesi temin edilmeyen bir harcamanın olduğunun ve bu harcamanın muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiğinin ispatına gerek bulunmadığından ihtirazi kayıtlarla verilen beyanname üzerine tahakkuk eden gelir (stopaj) vergisinde isabet görülmediği gerekçesiyle gelir (stopaj) vergisinin kaldırılmasına, ödenen kısmın iadesine karar vermiştir. Davalı İdare,

Kanunda yer alan götürü giderin gerçek bir gider olması gerektiğini bu nedenle yapılan işlemlerin yasal olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle, temyiz isteminin reddine 31.3.2005 gününde oybirliğiyle karar verildi.”²

“.....götürü gider indiriminden yararlanabilmek için yapılan işin maddede sayılan faaliyetler kapsamında bulunması ve yapılacak götürü gider indiriminin yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlere ilişkin olması şartının arandığı, dolayısıyla, davacının yurt dışına yapmış olduğu ihracat nedeniyle hasılat elde ettiğinin tartışmasız olduğu ve bu hasılatın binde beşini oluşturan tutardaki indirim hakkının 194 sayılı tebliğ ile sınırlandırılmasının da hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle kurumlar vergisinin kaldırılmasına, ödenen kısmın iadesine karar vermiştir. Davalı İdare, Kanunda yer alan götürü giderin gerçek bir gider olması gerektiğini, bu nedenle yapılan işlemlerin yasal olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle, temyiz isteminin reddine, İstanbul 7’inci Vergi Mahkemesi, 31.01.2007 günlü ve E: 2006/1337, K:2007/230 sayılı kararının onanmasına 13.5.2008 gününde oybirliğiyle karar verildi.”³

194 Seri Numaralı tebliğin eleştiri konusu yapılan bir diğer kısmı da İhraç kaydıyla mal tesliminde bulunan mükelleflerin de uygulamadan yararlanabilecekler kapsamına alınmasıdır. Nitekim *Danıştay 4. Dairesi 17.3.1999 tarih ve Esas No: 1998/594 Karar No: 1999/1152 sayılı kararı ile*, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40’inci maddesinin 1’inci bendinde yer alan götürü olarak hesaplanan giderleri indirme hakkının, yurt dışında yaptıkları ve belgelendirme imkanı bulamadıkları harcamalarına karşılık olmak üzere ihracatçılara verildiğinden bahisle İhraç kaydıyla ihracatçıya mal teslim edenlerin bu uygulamadan yararlanamayacağı belirtilerek 194 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin I/4-b bölümünün iptaline karar vermiştir. Aslında iptal edilmesine rağmen bu hükmün tebliğde yer alması idarenin götürü gider uygulamasının katlanılan gerçek giderlere ilişkin olduğu görüşü ile çelişmektedir. Nitekim İhraç kaydıyla mal tesliminde bulunan bir mükellefin yurt dışı bir faaliyetinden bahsetmek mümkün olmadığı gibi olmayan bu faaliyeti dolayısıyla belgelendiremediği giderinden de bahsetmek saçmadır. Hüküm iptal edilmese idi İhraç kaydıyla mal tesliminde bulunan mükelleflerin idarenin harcamaları ispat görüşü çerçevesinde götürü gider uygulamasından ne şekilde yararlanacakları da merak konusu.

4- SONUÇ

GVK’nın 40/1 bendine eklenen parantez içi hüküm ile İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ile taşımacılık faaliyetinde bulunan mükelleflere bu faaliyetleri sırasında döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde 5’i kadar götürü gider indirim hakkı tanınmıştır. Her ne kadar uygulamanın getiriliş amacı yurt dışı faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin katlandıkları ancak belgelendiremedikleri giderleri için bir kolaylık sağlamak olsa ve katlanılan bir gider söz konusu ise mal varlığında bir azalmanın da kaçınılmaz olması gerekse de, yasada bu durum açıkça yazılmadığından, yeni bir yasal düzenleme yapılana kadar kanun lafzının yeterince açık olması ve yargı kararlarının da içtihat halini alması nede-

² Danıştay 4. Dairesi, 31.03.2005 tarihli, E.2004/193 – K.2005/529 sayılı karar

³ Danıştay 4. Dairesi 2007/2541 Esas No. 2008/1772 Karar No

niyle idarenin mükelleflerden yararlandıkları götürü gider indirimlerine ait harcamaların ispatı ve bu harcamaların muhasebe kaydını aramaktan vazgeçmesi gerektiği düşünüyörüz. Bu anlamda götürü gider uygulamasından beyanname üzerinde indirim yapmak suretiyle yararlanmak isteyen mükelleflere izin verilmesi gerektiği görüşündeyiz.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 194, 197 ve 233 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğleri
- ÖĞREDİK, G. LebibYalkın Nisan 2013
- KIZILOĞ, Ş. Danıştay Kararları ve Özelgeler
- www.ankaraymmo.org.tr/otomasyon/ekler/4527.pdf
- <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/62MaliCozum/10%20-%2062%20Z%C4%B0HN%C4%B0%20KARTAL%20.doc>, Erişim Tarihi: 30 Haziran 2015