

T.C.
DANIŞTAY
DÖRDÜNCÜ DAİRE
Esas No : 2004/2460
Karar No : 2006/1385

Temyiz Eden Taraflar : 1- TMMOB Makine Mühendisleri Odası

Vekili : Av. Hatice Genç

Strazburg Cad. No:38/21 Sıhhiye/ANKARA

2- Mithatpaşa Vergi Dairesi Müdürlüğü/ANKARA

İstemin Özeti : Davacı adına 1998 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu, bazı faaliyetlerinin İktisadi işletme sayıldığı iddiasıyla bulunan matrah farkı üzerinden re'sen 1998 yılı için kurumlar vergisi salınmış, fon payı hesaplanıp, ağır kusur cezası ve özel usulsüzlük cezası kesilmiş, 1999 yılı için ek kurumlar vergisi gelir (stopaj) vergisi salınmış, fon payı hesaplanıp, vergi ziyai cezası kesilmiştir. Ankara 1. Vergi Mahkemesi 15.9.2004 günlü ve E:2004/50, K:2004/692 sayılı kararıyla, davacı adına yapılan inceleme sonucu düzenlenen 8.12.2003 tarih ve 2003-159-KV/29 sayılı vergi inceleme raporunda davacı şirketin tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyetinin bulunmadığı, ancak Makine Mühendisleri Odası Genel Merkez bünyesinde dergi, katalog ve diğer yayın satışlarından ilan ve reklam gelirleri elde edildiği ve devamlılık arz ettiğinden odanın İktisadi işletme oluşturduğu, 2098 sayılı Dernekler Kanunu'nun 92 nci maddesi gereğince gelir ve kurumlar vergisi yönünden dernek kabul edildiği, söz konusu gelir için kurumlar vergisi beyannamesi verilmediğinden olayda Vergi Usul Kanunu'nun 30 uncu maddesinin 1 ve 3 üncü bentlerine göre re'sen takdir sebebinin bulunduğu, davacının defter ve belgelerinden sadece merkeze ait gelir ve giderlerin tespit edildiği, şubelere ilişkin gelir ve giderlerin belirlenemediği, yevmiye defterinden tespit edilen gelir gider oranısına göre 1998 yılı için katma değer vergisi beyannamesi ile beyan ettiği gelire isabet eden gider takdir edilerek 1998 yılında İktisadi faaliyet sonucu $115.438.791.286 - 77.228.551.370 = 38.210.239.916$ lira kazanç elde ettiği tespit edilerek yapılan re'sen tarhiyata karşı dava açıldığı, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin (D) bendi ile dernek ve vakıflara ait İktisadi işletmeler vergi mükellefiyetine alınmış aynı kanunun 4 ve 5 inci maddelerinde dernek ve vakıflara ait veya bağlı olan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari sını ve zirai işletmelerin olduğu bunların kazanç gayesi gütmemelerinin faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunmasının tüzel kişiliklerinin olmamasının müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerine etki etmeyeceğinin hükme bağlandığı, Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde her türlü ticari ve sını faaliyetlerden doğan kazancın ticari kazanç sayıldığı, ticari faaliyetin en önemli özelliğinin gelir sağlama amacına yönelik faaliyetin olması, faaliyetin ticari bir organizasyona dayalı bulunması ve faaliyetin devamlılık arz etmesi olduğu, bu durumda dergi katalog satışı yapan ve reklam geliri elde eden Makine Mühendisleri Odasının bu faaliyeti İktisadi işletme

I.C.
DANIŞTAY
DÖRDÜNCÜ DAİRE
Esas No : 2004/2460
Karar No : 2006/1385

niteliğinde görüldüğünden iktisadi işletmenin gelirlerinin kurumlar vergisine tabi tutulmasında ve 1998 yılı kurumlar vergisi ve fon payı ile 1999/4 üçüncü dönemi için salınan gelir (stopaj) vergisi, fon payı ile 1999 yılı ek kurumlar vergisinde Yasaya aykırılık bulunmadığı, 1998 yılına ilişkin olarak salınan kurumlar vergisi ve fon payına uygulanan ağır kusur cezasına gelince, davacının kurumlar vergisi mükellefiyetinin bulunmaması ve tarh edilen verginin davacının kayıtları üzerinden tespit edilmiş olması karşısında kusur cezası uygulanması gerektiği, 1999 yılı için salınan ek kurumlar vergisi ile 1999/4 üçüncü dönemi gelir (stopaj) vergisi ve fon payına uygulanan vergi ziyai cezası ise Vergi Usul Kanununda yer alan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezasına ilişkin hükümler, 4369 sayılı Kanunla 1.1.1999 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmış ve bu tarihten itibaren vergi ziyai suçunun tanımı yapılarak vergi ziyai cezası uygulanması öngörüldüğü, cezalara ilişkin maddelerde yapılan değişikliklerin uygulanma dönemlerine açıklık kazandırılması amacıyla, 4369 sayılı Kanunun 20 nci maddesiyle Vergi Usul Kanununa eklenen ve 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren geçici 21 inci maddede ise, bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş fiiller hakkında kesilecek cezalarda bu fiillerin işlendiği tarihte 213 sayılı Vergi Usul Kanununun yürürlükte bulunan vergi cezalarına ait hükümlerinin uygulanacağı belirtildiğinden, anılan düzenlemelere göre fiilin işlendiği tarihte yürürlükte olan Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre işlenen fiille uygun cezanın kesilmesi gerektiği, kesilen vergi ziyai cezası 1998 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu resen tarh edilen kurumlar vergisi üzerinden salınan gelir (stopaj) vergisi ve ek kurumlar vergisine ilişkin olduğundan, fiilin işlendiği 1998 yılında yürürlükte olan hükümlere göre olaya kusur cezası uygulanması gerektiği, nitekim Danıştay Dördüncü Dairesinin 30.9.2003 tarih ve E:2002/925, K:2003/2197 sayılı kararının da bu yönde olduğu, kesilen özel usulsüzlük cezasına gelince, Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinde verilmesi ve alınması gereken faturanın verilmemişinin veya alınmadığının tespiti halinde bu cezanın uygulanacağı hükmü karşısında somut bir tespit olmaksızın vergi inceleme raporuna istinaden kesilen özel usulsüzlük cezasında isabet görülmediği gerekçesiyle davanın kısmen reddine karar verilmiştir. Davacı, söz konusu faaliyetlerin iktisadi işletme niteliği taşımadığını, davalı idare yapılan tarihten yasa dışı olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedirler.

Savunmanın Özeti : Davacı tarafından yasal dayanaktan yoksun bulunan davalı idare temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır.

Tetkik Hakimî Kıymur Örneç Demirtaş'ın Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

17-08-10 01:17 S. : 1

Gelen faks :

T.C.
DANIŞTAY
DÖRDÜNCÜ DAİRE
Esas No : 2004/2460
Karar No : 2006/1385

3

Danıştay Savcısı A.Kemal Terlemezoğlu'nun Düşüncesi : Vergi Mahkemesince verilen kararın temyizden incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçelerinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, taraflar temyiz istemlerinin reddi ile Mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü:

Davacının 1998 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak yapılan tarhiyata karşı açılan davayı kısmen reddeden Vergi Mahkemesi kararının taraflarca bozulması istenilmektedir.

Davalı İdarenin temyiz dilekçesinde ileri sürdüğü iddialar mahkeme kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

Davacının temyiz isteminde gelince,

Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin (C) bendinde iktisadi kamu müesseselerinin (D) bendinde Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu belirtilmiştir; Kanunun 4 üncü maddesinde iktisadi kamu müesseseleri, "Devlete, özel idarelere, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve müesseselerine ait ve tabi olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci maddenin (A) ve (B) işaretli bentleri haricinde kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler" olarak tanımlanmıştır. 4 üncü maddenin ikinci fıkrasında ise, bunların kazanç gayesi götürmemelerinin, faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerine tesir etmeyeceği belirtilmiştir. Aynı Kanun'un 5 inci maddesinde de dernek ve vakıflara ait veya bağlı olup, 4 üncü maddede yazılı şartlara haiz bulunan işletmelerin dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri olduğu ifade edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununda dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin tanımı yapılmamakla birlikte, Kanunun genel gerekçesinde, kurumlar vergisine tabi iktisadi kamu müesseselerinin, kamu hukuku hükmü şahıslarının iktisadi mahiyette olan işletmecileri olarak belirtilmiş ve iktisadi mahiyetteki işletmelerin karakteristik vasıfları tasarıda; 1) İşletmenin mevzuu ve faaliyetinin "Tedavül ekonomisine" iştiraki tazammum etmesi (satış veya ücret mukabilinde yapılması gibi) 2) İşletmenin, işlerin idaresi ve hesap tutma bakımlarından iktisadi veya mali muhtariyeti haiz bir teşekkül halinde görülmesi (işletmenin belli bir iş mevzuu ve şahsi olması amme idaresinde cari olan usul ve nizamla görce idare edilmemesi, Muhasebesi Ürümüye, Artırma ve Eksiltme Kanunlarına tabi olmaması gibi) 3) İktisadi faaliyetin devamlı

17-08-10 00:48 S. : 1

Gelen faks :

T.C.
DANIŞTAY
DÖRDÜNCÜ DAİRE
Esas No : 2004/2460
Karar No : 2006/1385

4

olması şeklinde sayılmıştır. İktisadi kamu müesseselerinin mükellefiyeti "ticari mahiyeti" "kazanç gayesi" gibi esaslara değil, bunlardan geniş bir prensibe bağlanmıştır. Yine, kanunun genel gerekçesinde doğrudan doğruya dernek ve vakıflar değil bunlara bağlı iktisadi mahiyetteki işletmeler vergi mevzuuna alınmış, bu işletmelerin iktisadi mahiyetinin iktisadi kamu müesseseleri için kabul edilen şartlara göre tayin olunacağı özellikle belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde de, her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazancın ticari kazanç olduğu belirtilmiştir. Ticari faaliyetin en önemli özelliği, gelir sağlama amaçına yönelik olması, faaliyetin ticari bir organizasyona dayalı bulunması ve devamlılık arz etmesidir. İktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin ise kar elde etme amaçlarının olup olmaması ve yürütülen faaliyetin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, kurumlar vergisine tabi tutulmalarına engel teşkil etmediği gibi, bu işletmelerin tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması da mükellefiyetlerini etkilememektedir. Ancak, kamu yararına yönelik faaliyetlerde bulunan bir kısım iktisadi işletmeler için kurumlar vergisi uygulamasında vergileme yapılmak istenmediğinde özel muafiyet ve istisna hükümleri getirilmez; bu tür faaliyetler vergi dışı bırakılmaktadır.

6235 sayılı Türk Mühendis Ve Mimarlar Odaları Birliği Kanununun birliğin kuruluş amacını düzenleyen 2 inci maddesinde, mesleğin genel menfaatleri ile ilgili işlerde resmi makamlarla işbirliği yaparak gerekli yardımlarda ve tekliflerde bulunmak, meslek mensuplarının müşterek ihtiyaçlarını karşılamak gibi amaçlarının olduğu belirtilmiş, son bendinde ise, "Birlik ve organları kuruluş amaçları dışında faaliyette bulunamazlar." hükmü yer almıştır. Dolayısıyla Odalar Birliğinin ticari faaliyette bulunması Yasal olarak engellenmiştir.

İnceleme elemanı tarafından, davacı odanın dergi, katalog satışı ve reklam gelirleri elde etmesi iktisadi faaliyet olarak kabul edilmiş ise de, derginin ticari amaçla çıkarılmadığı, odanın yayın organı olduğu, derginin reklam gelirleri karşılığı bastırıldığı, üyelere parasız dağıtıldığına tesbiti karşısında ticari gaye ile yürütülen bir işletme oluşturmadığı anlaşılan odanın bu faaliyetleri iktisadi işletme niteliğinde kabul edilemeyeceğinden, kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilerek yapılan tarhiyatta ve tarhiyata karşı açılan davayı kısmen reddeden Mahkeme kararında isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, davacı temyiz isteminin kabulüyle, Ankara 1. Vergi Mahkemesinin 15.9.2004 günlü ve E:2004/50, K:2004/692 sayılı kararının bozulmasına, davalı İdare temyiz isteminin ise reddine 22.6.2006 gününde oybirliğiyle karar verildi.

Başkan Üye Üye Üye Üye
M.Engin Kumrulu Serap Aksoylu K.Ahıl Genç Ayper Göktuna M.Zeki Çelebioğlu