

VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz. Sayı: 4 - Nisan 2023



Şirket Çalışanlarına Sunulan Hisse Edindirme Planlarının Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi

Ayfer KAYACAN

Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi Müessesesindeki Son Değişiklikler

Oytun YAĞLITEPE - Abdullah YEKELER

Emisyon Primlerinin Sermaye Artırımında İndirim Uygulaması Karşısındaki Durumu

Mesut HURŞİTOĞLU

Travmanın Mali Yansıması: Deprem Vergisi

Ömer ŞENER

2022 Yılı Matrah Artırımı:

Yine Yeni Yeniden Yapılandırma Kanunu

Murat SOFTA



VERGİ PUSULASI



5. YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın

YAZI DANIŐMA KURULU

ADI-SOYADI	UNVANI	GÖREV YERİ
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Öğretim Üyesi	Ankara Medipol Üniversitesi
Prof. Dr. Murat BATI	Öğretim Üyesi	19 Mayıs Üniversitesi
Prof. Dr. Murat DEMİR	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Dr. Başar SOYDAN	Öğretim Üyesi	Marmara Üniversitesi
Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Turan ULAŐ	Öğretim Üyesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Dr. Eyyüp İNCE	Vergi BaŐmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Erdal KOYUNCU	Vergi BaŐmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Gülşen ÖZKAN	Vergi BaŐmüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Fisun TÜRKMEN	Vergi BaŐmüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Nazmi KARYAĞDI	E. BaŐ Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Erhan COŐGÜN	E.Vergi BaŐmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	Özel Sektör
Hakkı SAYAN	E. Vergi BaŐ Müfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Özel Sektör
Erdal GÜLEÇ	E. Hesap uzmanı	Özel Sektör
Naciye TAŐKESEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat SOFTA	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Erkan EŐİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Çiğdem GÜNEŐ AÇIK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ufuk KAYNAR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Fırat DEMİR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye Müfettişi	TeftiŐ Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ömer ŞENER	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Gökhan USLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Adem YALÇIN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yasin TOPAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Mustafa YILMAZ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hamdi YILDIRIM	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Faruk ARSLAN	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Behiç BARIŞIK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Kürőat ÖZTÜRK	E. Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf YILDIZ	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sedat KANLI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Salih YILMAZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Sinan UYGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ömit Çağlar IŐIKOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŐ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Bilal KABASAKAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Murat MUTLU	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim FATİHOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŐI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŐ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATAKUL	Hazine ve Maliye Müfettişi	TeftiŐ Başkanlığı
Halit İslam EK MEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İzmir Sektörel-1
Pelin COŐKUN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Uğur KÜÇÜKKAHYAOĞLU	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat DÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
BarıŐ Berk GÜNDOĞMUŐ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sıbğatullah İMAMOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican ÖZÜZEYBEK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1

VERGİ PUSULASI

SAYI 4
TARİH NİSAN / 2023

Sahibi	Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı Halit İslam EKMEN
Genel Yayın Yönetmeni	Adile ECEMİŞ GÜLEÇ
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü	Ufuk KAYNAR
Dış İlişkiler Koordinatörü ve Reklam Sorumlusu	Mehmet Nazmi TOR
Yayın Kurulu	Şenay OTO Funda ŞAHİN Ayfer KAYACAN Ömer YÜREK Fırat DEMİR Hüseyin PEKMEZCİLER Sinan UYGUR Adem YALÇIN Rıdvan ÖNDER Nasuh ERDÖNMEZ
İstanbul Temsilcisi	Özge İnci HURŞİTOĞLU
Ankara Temsilcisi	Behiç BARIŞIK
İzmir Temsilcisi	Kazım ATİK
Makale Göndermek İçin Dizgi ve Görsel Tasarım Yayın Satış ve Yazışma Adresi	yayin@mded.org Fatma Nur İYİĞÖR Finanskent Mah. Finans Cad. Sarphan Finans Merkezi Sitesi B Blok No:5/B No:333 Ümraniye/İstanbul (212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org
Baskı Cilt	Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti. - Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5. Cadde: No:57-58 Bağcılar/İstanbul - (212) 544 99 06
Yıllık Abone Bedeli	500,00 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları makalelerden önceki bölümde yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılmaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

YARGI KARARLARI

İbrahim Anıl SÜTÇÜ

Vergi Müfettişi

Umut CEYHAN

Vergi Müfettişi

Anayasa Mahkemesi'nin 2022/125 E., 2022/162 K. Sayılı Kararı

İTİRAZIN KONUSU: 1/7/1964 tarihli ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli 30/12/2004 tarihli ve 5281 sayılı Kanun'un 7. maddesiyle değiştirilen (1) sayılı Tablo'nun "II. Kararlar ve mazbatalar" başlıklı bölümünün 4/6/2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanun'un 10. maddesiyle değiştirilen (2) numaralı fıkrasına 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Kanun'un 28. maddesiyle eklenen parantez içi hükmün ikinci cümlesinin Anayasa'nın 2., 13., 35. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebidir.

OLAY: İhale üzerine bırakılmış olan isteklinin yargı kararı sonucunda değerlendirme dışı bırakılması üzerine ihaleye konu sözleşme nedeniyle ödenmiş olan damga vergisinin iadesi talebiyle açılan davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

İPTALİ İSTENEN KANUN HÜKMÜ: Kanun'a ekli itiraz konusu kuralın da yer aldığı (1) sayılı Tablo'nun "II. Kararlar ve mazbatalar" başlıklı bölümünün (2) numaralı fıkrası şöyledir:

"2. (Değişik: 4/6/2008-5766/10 md.) İhale Kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararları (Ek hüküm: 15/7/2016-6728/28 md.) (4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamındaki kurum ve kuruluşlara şikâyet veya Kamu İhale Kurumuna itirazın şikâyet ya da yargı kararı üzerine ihalenin iptal edilmesi hâlinde, bu ihale kararının hükmünden yararlanılmayan kısma isabet eden damga vergisi ret ve iade olunur. Sözleşmenin düzenlenmiş olması durumunda sözleşmeye ilişkin damga vergisi ret ve iade edilmez.)"

İTİRAZIN GEREKÇESİ: Başvuru kararında özetle; damga vergisinin konusunun kişiler arasında yapılan hukuki işlemleri ispat ve belli etmek için düzenlenen ve 488 sayılı Kanun'da belirtilen kâğıtlar olduğu, düzenlenen sözleşmelerin hüküm ifade edebilmesi için ihale sürecinin bütün aşamalarının sonuçlanması gerektiği, anılan Kanun uyarınca da sözleşmelerin ispat edici niteliğinin yanı sıra hükmünden yararlanma imkânının da bulunmasının zorunlu olduğu, ihalenin iptali durumunda sözleşmenin uygulanmayan kısmı için hükmünden yararlanma imkânının ortadan kalktığı, itiraz konusu kuralla mülkiyet hakkına getirilen sınırlamanın orantılı olmadığı, belirlilik ve öngörülebilirlik içermediği belirtilerek kuralın Anayasa'nın 2., 13., 35. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

ANAYASA'YA AYKIRILIK SORUNU:

Anayasa'nın 35. maddesinde "Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir./Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir./Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz." denilmektedir. Anayasa'nın anılan maddesiyle güvenceye bağlanan mülkiyet hakkı, ekonomik değer ifade eden ve parayla değerlendirilebilen her türlü mal varlığı hakkını kapsamaktadır.

Vergilendirmenin mülkiyet hakkına yönelik bir sınırlama teşkil ettiğinde kuşku bulunmamaktadır. Anayasa Mahkemesinin önceki kararlarında; vergi ve benzeri yükümlülükler ile sosyal güvenlik prim ve katkılarını belirlemeye, değiştirmeye ve bunların ödenmesini güvence altına almaya yönelik müdahalelerin -taşıdığı amaçlar gözetildiğinde- devletin mülkiyetin kamu yararına kullanımını kontrol veya düzenleme

yetkisi kapsamında incelenmesi gerektiği kabul edilmiştir. Bu itibarla ihale üzerine bırakılan istekli ile ihaleyi yapan idare arasında imzalanan sözleşmeden kaynaklı damga vergisinin ihalenin iptali veya ihale üzerine kalan tarafın değişmesi sonucunun oluşması durumlarında ret ve iade edilmesine engel olan kural yönünden de bu ilkelerden ayrılmayı gerektirir bir durum bulunmamaktadır.

Anayasa'nın 35. maddesinin ikinci fıkrasında mülkiyet hakkının ancak kanunla sınırlanabileceği belirtilmek suretiyle mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerin kanunda öngörülmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Öte yandan mülkiyet hakkına sınırlama getirilirken temel hak ve özgürlüklerin sınırlanmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 13. maddesinin de gözönünde bulundurulması gerekmektedir.

Anayasa'nın 13. maddesinde "Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz." denilmektedir. Buna göre mülkiyet hakkına sınırlama getiren düzenlemelerin kanunla yapılması, Anayasa'da öngörülen sınırlama sebebine uygun olması ve ölçülü olması gerekir.

Anayasa'nın anılan hükümleri uyarınca mülkiyet hakkına yapılan sınırlamalarda gözetilecek öncelikli ölçüt, sınırlamanın kanunla yapılmasıdır. Anayasa Mahkemesinin sıkça vurguladığı gibi temel hakları sınırlayan kanunun şeklen var olması yeterli olmayıp yasal kuralların keyfiliğe izin vermeyecek

şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir düzenlemeler niteliğinde olması gerekir.

Esasen temel hakları sınırlayan kanunun bu niteliklere sahip olması, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir. Hukuk devletinin temel unsurlarından olan hukuki belirlilik ilkesi uyarınca kanuni düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfî uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekir. Kanunda bulunması gereken bu nitelikler hukuki güvenliğin sağlanması bakımından da zorunludur. Zira bu ilke hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Dolayısıyla Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerinde sınırlama ölçütü olarak belirtilen kanunilik, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesi ışığında yorumlanmalıdır.

İtiraz konusu kural uyarınca kamu ihale sözleşmesinin imzalanmasının ardından ihalenin iptal edilmesi veya ihale üzerine bırakılan isteklinin değişmesi nedeniyle sözleşmenin uygulanamaz hâle gelmesi durumunda dahi sözleşmeye ilişkin damga vergisi ret ve iade edilmeyecektir. Bu itibarla kuralla hangi aşama sonrasında, hangi hâllerde, hangi verginin ret ve iade olunmayacağına herhangi bir tereddüde yer vermeyecek biçimde açık ve net olarak düzenlendiği gözetildiğinde kuralın belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir nitelikte olduğu ve kanunilik şartını taşıdığı anlaşılmıştır.

Öte yandan Anayasa'nın 13. maddesi uyarınca temel hak ve özgürlüklere getirilen sınırlamanın Anayasa'da öngörülen sınırlama sebebine uygun olması gerekir. Anayasa'nın 35. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca mülkiyet hakkı ancak kamu yararı amacıyla sınırlanabilir.

Devletin egemenlik hakkından doğan vergilendirme yetkisine dayanarak kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla kişilere mali yükümlülükler getirmesinde kamu yararının bulunduğu açıktır. Bu bağlamda kuralla sözleşmeye ilişkin damga vergisinin ret ve iade edilmesinin mümkün olmadığı öngörülmesinin kamu yararına dayalı meşru bir amaca yönelik olduğu anlaşılmaktadır.

4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesine göre vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın gerçekleşmesi veya hukuki durumun oluşmasıyla doğmaktadır.

4734 sayılı Kanun'a göre ihale sürecinin tamamlanması sözleşmenin imzalanmasına bağlanmıştır. İhale kararı üzerine taraflarca sözleşme imzalanmasının ihale konusu işle ilgili tarafların hak ve yükümlülüklerinin yanı sıra ihale edilen iş sebebiyle istekliye sağlanan avantajı ortaya koyduğu açıktır. İhale üzerine bırakılan istekli, ihalenin iptali veya tesis edilen işlem nedeniyle ihale dışı kalması sonucunda hem sözleşmenin hükmünden kısmen veya tamamen yararlanamaz hâle gelerek sağlanan avantajdan mahrum kalmakta hem de imzalanan sözleşmenin tümü üzerinden ödemiş olduğu damga vergisini iade alamamaktadır.

Kaldı ki ihalenin iptal edilmesi durumunda ihale kararının hükmünden yararlanılmayan kısmına isabet eden damga vergisinin ret ve

iade edilmesine imkân tanınmışken, ihalenin iptali veya ihale üzerine bırakılan isteklinin değişmesi nedeniyle sözleşmenin uygulanma kabiliyetinin kalmadığı durumlarda sözleşmenin hükmünden yararlanılmayan kısma isabet eden damga vergisinin ret ve iade edilmesine imkân tanınmaması çelişkili bir uygulamaya sebebiyet vermektedir. Ayrıca aynı iş sebebiyle yeniden alınacak ihale kararlarının ve yapılacak yeni veya işin devamı niteliğindeki sözleşmelerin de damga vergisine tabi olacağı kuşkusuzdur.

Bu itibarla ihale sonucu imzalanan sözleşmenin ihalenin iptali veya ihale üzerine bırakılan isteklinin değişmesi nedeniyle uygulanamaz hâle gelmesi durumunda sözleşmenin hükmünden faydalanılmayan dönemlere yönelik damga vergisinin ret ve iade edilmemesinin kişilere aşırı külfet yüklediği ve kuralın orantılı olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Açıklanan nedenlerle kural Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.

HÜKÜM:

1/7/1964 tarihli ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli 30/12/2004 tarihli ve 5281 sayılı Kanun'un 7. maddesiyle değiştirilen (1) Sayılı Tablo'nun "II. Kararlar ve mazbatalar" başlıklı bölümünün 4/6/2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanun'un 10. maddesiyle değiştirilen (2) numaralı fıkrasına 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Kanun'un 28. maddesiyle eklenen parantez içi hükmün ikinci cümlesinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE karar verildi.

Danıştay 9. Daire Başkanlığı'nın 2018/7666 E., 2021/5584 K. Sayılı Kararı

Dava konusu istem: Davacı şirket adına, navlun gelirleri ve iade edilen demir cevheri için belge düzenlemediği ve bir kısım ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik edemediği yolunda düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak 2013 yılı için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353/1 ve mükerrer 355/4. maddeleri uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti:

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla; navlun geliri bedeline ilişkin fatura düzenlenmemesi nedeniyle 213 sayılı Kanun'un 353/1. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezası yönünden; yalnızca navlun giderlerinin gelirlerinden fazla olmasına dayanılarak ve tahsil edildiği iddia edilen navlun gelirlerinin şirkete hangi yolla, hangi tarihte ve bedelle girdiği yönünde belge ibraz edilememesi karşısında hukuka uyarlık bulunmadığı, iade edilen ticari mallara ilişkin fatura düzenlenmemesi nedeniyle 213 sayılı Kanun'un 353/1. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezası yönünden; davacının diğer firmalardan satın aldığı tüm demir cevherlerinden daha yüksek bir bedelle satın aldığı demir cevherine ilişkin, demir cevheri kendisine teslim dahi edilmeksizin tüm ödemeleri yapmasının ve akabinde, yalnızca cari hesabı kapatmaya yetecek miktarda düşük bedel üzerinden iade faturası düzenleyerek 537.364,40-TL tutarında yüksek bir zarara yol açacak şekilde işlemler tesis etmesinin ticari hayatın gereklerine uymadığı gibi, iktisadi ve ticari icaplarla da bağdaşmadığı ve davacı tarafça somut bir gerekçe de ortaya konulmadığı anlaşıldığından, hukuka aykırılık bulunmadığı, 8.000,00-TL'yi geçen ödemelerin banka, benzeri finans kurumları

ya da posta idareleri vasıtasıyla yapma zorunluluğuna uyulmaması nedeniyle 213 sayılı Kanun'un mükerrer 355/4. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezası yönünden; söz konusu ödemelerin ortaklar ile şirket arasında gerçekleştirilmesi halinin Kanun'da yer verilen istisna niteliğinde olmaması ve 8.000,00-TL'yi aşan ödemelerin nakden yapıldığının davacı tarafından reddedilmemesi dikkate alındığında hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle davanın kısmen kabulüne, navlun geliri bedeline ilişkin fatura düzenlenmemesi nedeniyle 213 sayılı Kanun'un 353/1. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılmasına, kısmen reddine karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: Vergi Mahkemesi kararının, navlun geliri bedeline ilişkin fatura düzenlenmemesi ve iade edilen ticari mallara ilişkin fatura düzenlenmemesi nedenleriyle kesilen özel usulsüzlük cezalarına ilişkin hüküm fıkrasının usul ve hukuka uygun olduğu, Mahkeme kararının 8.000,00-TL'yi geçen ödemelerin banka, benzeri finans kurumları ya da posta idareleri vasıtasıyla yapma zorunluluğuna uyulmaması nedeniyle 213 sayılı Kanun'un mükerrer 355/4. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasına ilişkin hüküm fıkrasında ise, 320 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde; birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazancı basit usulde tespit edilenlerin, defter tutmak zorunda olan çiftçilerin, serbest meslek erbabı ile vergiden muaf esnafın kendi aralarında yapacakları ticari işlemleri ile nihai tüketicilerden mal veya hizmet bedeli olarak yapacakları 8.000,00-TL'yi aşan tahsilat ve ödemelerinin banka veya özel finans kurumları aracılığıyla yapılması ve bu kurumlarca düzenlenen dekont veya hesap bildirim cetvelleri ile tevsiki zorunlu

olduğu göz önüne alındığında, şirket ortakları ile şirket arasında yapılan tahsilat ve ödeme işlemlerinin banka ve benzeri finans kurumları aracılığıyla yapılmasının zorunlu olmadığı sonucuna varıldığından, hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle, davalının istinaf başvurusunun reddine, davacının istinaf başvurusunun; iade edilen ticari mallara ilişkin fatura düzenlenmemesi nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezasına yönelik kısmının reddine, 8.000,00-TL'yi geçen ödemelerini banka, benzeri finans kurumları ya da posta idareleri vasıtasıyla yapma zorunluluğuna uyulmaması nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezası yönünden kabulüne ve Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355/4. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılmasına, Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca 1.210,00-TL vekâlet ücretinin davalı idareden alınarak davacıya verilmesine karar verilmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Davacı şirket hakkında düzenlenen rapor ile navlun bedeli ve iade etmiş olduğu demir cevheri için fatura düzenlemediği, ayrıca bir takım tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları ya da posta idareleri vasıtasıyla yapma zorunluluğuna uymadığı tespit edildiğinden, kesilen özel usulsüzlük cezalarının hukuka uygun olduğu ve davacı şirketin avukatı olmamasına karşın lehine vekâlet ücretine hükmedildiği iddialarıyla kararın bozulması istenilmektedir.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Bölge idare mahkemelerinin nihai kararlarının bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı halinde mümkündür. Bölge İdare Mahkemesi kararının, navlun

geliri bedeline ilişkin fatura düzenlenmemesi ve 8.000,00-TL'yi geçen ödemelerin banka, benzeri finans kurumları ya da posta idareleri vasıtasıyla yapma zorunluluğuna uyulmaması nedenleriyle kesilen özel usulsüzlük cezalarına ilişkin hüküm fıkrası usul ve hukuka uygun olup davalı tarafından ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bu kısmının bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir. Ancak; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 6545 sayılı Kanun'un 22. maddesiyle değişik "Temyiz incelemesi üzerine verilecek kararlar" başlıklı 49. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendinde; temyiz incelemesi sonunda, kararda yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıklar varsa Danıştayın kararı düzelterek onayacağı ifade edilmiştir.

Maddenin gerekçesinde ise madde ile temyiz incelemesinde sadece maddi hatalarda değil, aynı zamanda yeniden yargılama yapılmasını gerektirmeyen eksiklik ya da yanlışlıklarda da düzelterek onama kararı verilmesinin sağlandığı, uygulamada, vekâlet ücretine, yargılama giderlerine ya da faize hükmedilmesinin unutulması ya da bunların yanlış hesaplanması gibi kararın asli olmayan unsurlarında görülen bir kısım eksiklik ya da yanlışlıklar nedeniyle bozma kararları verildiği, bunun mahkeme tarafından tekrar karara bağlandığı ve yine bu kararlara karşı yeniden kanun yollarına başvurulabilmesi nedeniyle hem zaman hem emek kaybına neden olunduğunun görüldüğü, bu suretle esasa etkili olmayan konularda Danıştayın kesin karar vermesi sağlanarak uyuşmazlığın hızla sonuçlandırılmasının amaçlandığı hususlarına yer verilmiştir.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1. Davalının temyiz isteminin reddine,

2. ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının ONANMASINA oybirliğiyle karar verildi.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 2019/260 E., 2019/932 K. Sayılı Kararı

Dava konusu istem: Davacı şirketin, devraldığı hisse senetlerinin değerinin hisse devir sözleşmesinde düşük beyan edildiğinden bahisle 2008 yılı için re'sen tarh edilen damga vergisi ile kesilen bir kat vergi ziyayı cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

... Vergi Mahkemesi'nin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı: Davacı şirketin ve ... Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin %10 oranında ortağı olan ... 'ın, ... Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketindeki hissesine karşılık olarak ilmuhaber düzenlediği, ... 13. Noterliğinin 2008/04/18 tarih ve ... yevmiye numaralı hisse devir sözleşmesi ile bu hissesinin tamamını yazılı değeri olan 483.000,00 TL üzerinden davacı şirkete devir ve temlik ettiği, bu tutara tekabül eden 3.622,50 TL damga vergisinin ödendiği anlaşılmıştır. Devir sözleşmesinin yapılmasından önce ... tarafından hisselerinin rayiç değerinin Asliye Ticaret Mahkemesinden tespitinin istendiği ve Mahkemece 31/01/2008 tarihinde ... 'ın hisselerinin rayiç değerinin 12.304.100,00 TL olduğunun hükme bağlandığı, ancak devir sözleşmesinde bu rakamın esas alınmadığı tespit edilmiştir.

Davacı şirket tarafından daha sonra yapılan sermaye artırımını kararında 483.000,00 TL üzerinden devralınan senetlerin rayiç değeri olan 12.304.100,00 TL üzerinden 2.404.100,00 TL tenzilatla 9.900.000,00 TL üzerinden işlem yapıldığı hususlarının tespiti üzerine damga vergisinin eksik ödendiğinin anlaşıldığı 9.417.000,00 TL üzerinden, eksik alınan damga vergisinin vergi ziyayı cezalı olarak davacı şirketten istenildiği anlaşılmaktadır. Davacı şirketin ... 'la birlikte ... 13. Noterliğince düzenlenen temliknameyi imzaladığı ve ...'ın hisselerinin tamamını devraldığı dikkate alındığında, Damga Vergisi Kanunu'nun I sayılı tablosunun A-1 bendinde yazılı temliknamenin düzenlendiği anlaşıldığından davacı şirketin sermaye artırımına esas aldığı 9.900.000,00 TL hisse değeri baz alınarak hesaplanan damga vergisinin vergi ziyayı cezalı olarak istenilmesine ilişkin işlemde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Vergi mahkemesi bu gerekçeyle davayı reddetmiştir.

Davacının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesinin, 16/11/2015 tarih ve E:2013/793, K:2015/13537 sayılı kararı: Olay tarihinde yürürlükte olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 416. maddesinde, nama yazılı hisse senetlerinin, esas mukavelede aksine hüküm olmadıkça devrolunabileceği, devrin ciro edilmiş senedin devralana teslimi ile olacağı, şu kadar ki; devrin, şirkete karşı ancak pay defterine kayıtlı hüküm ifade edeceği hükme bağlanmıştır.

Davacı şirketin hesaplarını damga vergi yönünden incelenmesi sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporunda ... Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin %10 sermayesine ortak olan ... 'ın hisselerini kendisinin de ortağı olduğu davacı şirkete yazılı değeri

olan 483.000,00 TL bedelle devrettiği, ancak davacı şirketin 05/05/2008 tarihinde Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde yayımlanan sermaye artırımına yönelik sözleşme değişikliğinde ...'ın söz konusu hisseleri gerçekte 9.900.000,00 TL'ye devrettiğinin tespit edildiğinden bahisle fark matrah üzerinden uyuşmazlık konusuna birtakım vergi ziyayı cezalı damga vergisi tarhiyatının yapıldığı anlaşılmıştır.

Mülga 6762 sayılı Kanun'un 416. maddesi nama yazılı hisse senetlerinin şirket pay defterine kaydedilmesi halinde şirket hakkında hüküm ifade edeceğinin belirtilmesi karşısında, şirketin damga vergisinden dolayı yükümlülüğünün doğabilmesi için bu hususun tespiti gerekmektedir.

Dava konusu tarhiyatın dayanağı olan vergi inceleme raporunda hisse devrinin şirketin yevmiye defterine kaydedildiğinin belirtildiği, ancak pay defterine kaydedildiğine ilişkin herhangi bir bilgiye yer verilmediği, buna karşın dosyada bulunan ve söz konusu hisse devri nedeniyle ... hakkında gelir vergisi yönünden düzenlenen 03/04/2009 tarih ve ... sayılı vergi inceleme raporunda ise hisseleri devralan şirketin defter ve belgelerinin incelenmesi sonucunda hisse devrinin şirketin pay defterine kaydına rastlanmadığı belirtilmiştir. Bu durumda, nama yazılı hisse devrinin şirket pay defterine kaydedilmemesi nedeniyle temlikname niteliği kazanmayan hisse devir sözleşmesinden dolayı davacı şirket adına damga vergisi yükümlülüğü doğmayacağından yapılan tarhiyatta hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Daire, bu gerekçeyle karar bozmuş, davalı idarenin karar düzeltme istemini reddetmiştir.

... Vergi Mahkemesinin, ...
tarih ve E:..., K:... sayılı kararı:
Mahkeme, aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ilk kararında ısrar etmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI :
Uyuşmazlık konusu sözleşme mahkemece ve Danıştay Dokuzuncu Dairesince temlikname olarak nitelendirilmişse de anılan sözleşmenin hisse devir sözleşmesi olduğu, hisse devir sözleşmelerinin de damga vergisine tabi olmadığı yolunda davalı idarece verilmiş mukteza bulunduğu, ... tarafından Ticaret Mahkemesi marifetiyle yaptırılan hisse senedi rayiç değer tespitinin Sanayi Bakanlığı genelgesi uyarınca yapıldığı, hisselerin 483.000,00 TL bedelle devredildiği hususunun doğru olduğu, aksi yönde verilen ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

İNCELEME VE GEREKÇE :

MADDİ OLAY: Davacı şirket tarafından, ... 'ın %10 oranında hissedarı olduğu... Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketindeki hissesinin tamamı ... 13. Noterliğinin 18/04/2008 tarih ve ... yevmiye numaralı hisse devir sözleşmesi ile devralınmıştır. Hisse devir sözleşmesinde hisse değeri 483.000,00 TL olarak belirtilmiş olup bu tutara tekabül eden 3.622,50 TL damga vergisi ödenmiştir. Davacı şirket hakkında düzenlenen 07/04/2009 tarihli vergi inceleme raporunda, ... 13. Noterliğinin 18/04/2008 tarih ve ... yevmiye numaralı hisse devir sözleşmesinde hisse devir bedeli olarak 483.000,00 TL belirtildiği halde, şirketin 05/05/2008 tarih ve 7055 sayılı Ticaret Sicili Gazetesinde yayımlanan sermaye artırımına yönelik sözleşme değişikliğinde, ...'ın hisselerini gerçekte 9.900.000,00 TL tutarına devrettiğinin anlaşıldığı belirtilerek eksik hesaplanan matrah farkı üzerinden

70.627,50 TL tutarında damga vergisi tarhiyatı yapılması ve vergi ziyai cezası kesilmesi gerektiği belirtilmiştir. Anılan rapora istinaden salınan vergi ziyai cezalı damga vergisinin kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

İLGİLİ MEVZUAT: 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olduğu belirtildikten sonra bu kanundaki kâğıtlar teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade edeceği hükme bağlanmıştır. Kanun'un 3. maddesinde damga vergisi mükellefinin kâğıtları imza edenler olduğu belirtilmiş, 10. maddesinde damga vergisinin nispi veya maktu alınacağı hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanun'un "Belli Para Gösterme Mecburiyeti" başlıklı 11. maddesi "Cari hesap şeklinde açılan kredilerle her türlü ikrazata ait taahhütname ve mukavelenameler (İskonto ve iştirah senetleri taahhütnamesi - Dispens - dahil) ve bunların temlik, yenileme, devir ve değiştirilmesine müteallik bütün kâğıtlarda ve keza matlupların devir ve temlikine ilişkin mukavelename ve temliknamelerde ikraz veya temlik edilen para miktarının veya azami haddinin gösterilmesi mecburidir. Gösterilmediği takdirde bu kâğıtların her birinden alınması gereken Damga Vergisi ile cezası olayın meydana çıktığı tarihte, ilgili bulunduğu cari hesapta kayıtlı kredi veya ikrazat miktarına göre hesaplanır ve alınır." şeklinde düzenlenmiş; 24. maddesinde de vergiye tabi kâğıtların damga vergisinin ödenmemesinden veya

noksan ödenmesinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan, mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kağıtları ibraz edenlerin sorumlu olacağı hükme bağlanmıştır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Damga vergisi, gerçek ya da tüzel kişilerin kendi aralarında veya devletle yaptıkları çeşitli hukuki işlemler dolayısıyla düzenlenen, bir hususu ispat ve belli etme niteliğini taşıyan kâğıt ya da belgeler üzerinden alınan hukuki muamele vergisi olarak tanımlanmaktadır.

Kanun'un 1. maddesinin ikinci fıkrasında kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler olarak tanımlanmış olup damga vergisi de kâğıda dökülen hukuki işlemin ispatının güvence altına alınmasının karşılığı olarak tahsil edilmektedir. Damga Vergisi Kanunu'nda verginin noksan ödenmesi veya hiç ödenmemesi hali bir yaptırıma tabi tutulmuş olmakla birlikte Kanun'da, kağıtta yer alan tutarın, emsal veya rayiç bedelin altında olması halinde, verginin emsal veya rayiç bedel üzerinden hesaplanacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır. Bu şekilde bir yasal dayanak mevcut olmaksızın, kağıtlarda yazılı tutarları vergilemeye esas alan Damga Vergisi Kanunu'nun kapsamı dışına çıkılarak kağıtta yer almayan tutarların da vergilemeye esas alınması verginin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil edecektir.

Uyuşmazlık konusu olayda, taraflarca imzalanan hisse devir sözleşmesinde devir bedeli olarak gösterilen tutar üzerinden damga vergisinin hesaplanarak ödendiği hususunda ihtilaf bulunmamaktadır.

Yukarıda belirtildiği üzere taraflarca üzerinde ihtilaf bulunmayan bedelden daha yüksek bedelle hisselerin devredildiği ve bu bedel üzerinden damga vergisi hesaplanması gerektiği hususunda inceleme yapılarak matrah hesaplanmasının yasal dayanağı mevcut olmadığından, uyuşmazlık konusu cezalı tarhiyatta hukuka uygunluk görülmemiştir.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

- 1- Davacının temyiz isteminin KABULÜNE,
- 2- ... Vergi Mahkemesinin, ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının BOZULMASINA oyçokluğuyla karar verildi.

Danıştay 4. Daire Başkanlığı'nın 2021/4352 E., 2022/227 K. Sayılı Kararı

Dava konusu istem: Davacı adına, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yaptığından bahisle re'sen tarh edilen 2010 yılı vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi, 2010/1, 2, 4, 6, 8, 9, 11, 12 dönemleri vergi ziyai cezalı gelir (stopaj) vergisi, 2010/1-3, 4-6, 7-9, 10-12 dönemleri vergi ziyai cezalı geçici verginin kaldırılması istenilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti:

Danıştay bozma kararı üzerine Bölge İdare Mahkemesinin temyize konu kararıyla; davacı şirket tarafından faiz tahakkuk ettirilmeksizin yüksek tutarlı paraların emsallerine uygunluk ilkesine aykırı olarak şirket ortaklarına kullanılmak suretiyle örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu anlaşıldığından Merkez Bankasının uyuşmazlık yılında belirlediği avans faizinin uygulanması sonucu bulunan faiz geliri dikkate alınarak takdir edilen matrah farkı üzerinden yapılan cezalı tarhiyatlarda hukuka aykırılık bulunmadığı,

geçici vergi aslında ise hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle istinaf başvurusunun kısmen kabulüne, mahkeme kararının vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi, vergi ziyai cezalı gelir (stopaj) vergileri ve geçici vergi asılları üzerinden kesilen vergi ziyai cezasına ilişkin kısımlarının kaldırılmasına, buna yönelik olarak davanın reddine, istinaf başvurusunun geçici vergi asıllarına yönelik kısmi bakımından belirtilen gerekçelerle reddine karar verilmiştir.

TEMYİZ EDEN DAVACININ

İDDİALARI: Davacı tarafından, inceleme elemanı tarafından kazanç unsurunun gerçekten var olup olmadığının ve muhasebe işlem kayıtlarının dayandığı somut belgelerin araştırılmadığı, muhasebe firması tarafından gerçekle alakası olmayan bir şekilde muhasebe kayıtları yapıldığı, defter ve kayıtlar üzerinde bilirkişi incelemesi yapılması gerektiği ileri sürülmektedir.

İNCELEME VE GEREKÇE : 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlıklı 13. maddesinin 1. fıkrasında; kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları halinde, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı, alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği, 2. fıkrasında; ilişkili kişinin, kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının

ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade edeceği, 3. fıkrasında da; emsallere uygunluk ilkesinin, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade edeceği ve 6. fıkrasında ise; tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Dosyanın incelenmesinden; davacı hakkında düzenlenen ...tarih ve ...sayılı Vergi Tekniği Raporu'nda, trafik müşavirliği faaliyeti ile iştigal eden davacı şirketin ortaklardan alacaklar hesabı ve diğer çeşitli alacaklar hesabında yer alan tutarlar için faiz geliri hesaplamayarak ortaklarına örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu gerekçesiyle borç verilen tutarlar üzerinden T.C. Merkez Bankasının ilgili dönemdeki avans işlemlerinde uyguladığı faiz oranı dikkate alınarak hesaplanan faiz tutarının dönem matrahlarına ilave edilmesi gerektiği tespitlerine yer verildiği, takdir komisyonunca da vergi tekniği raporunda tespit edilen tutarların matrah farkı olarak takdiri suretiyle dava konusu cezalı tarhiyatların yapıldığı anlaşılmıştır. Olayda, davacı şirketin ortaklardan alacaklar hesabı ve diğer çeşitli alacaklar hesabında yer alan tutarlar için faiz geliri hesaplamayarak ortaklarına örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu sonucuna varılmıştır. Ancak Vergi Dava Dairesince her ne kadar Merkez Bankası avans faiz oranı uygulanarak tarhiyat

yapılması yerinde görülmüşse de, Danıştay kararlarıyla öteden beri istikrar kazandığı üzere, adet hesaplarında uygulanması gereken faiz oranının Merkez Bankası reeskont faiz oranı olduğu gözönüne alındığında, Vergi Dava Dairesince adet hesaplamalarında reeskont faiz oranı dikkate alınarak bir karar verilmesi gerekirken, aksi yönde verilen kararda hukuka uyarlık görülmemiştir.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1.Temyiz istemlerinin kabulüne,

2. Temyize konu ...Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesinin ...tarih ve E:..., K:... sayılı kararının BOZULMASINA oybirliğiyle karar verildi.

Danıştay 3. Daire Başkanlığı'nın 2019/4042 E., 2022/3075 K. Sayılı Kararı

Dava konusu istem: Davacı tarafından, iki yıldan fazla süreyle aktifinde bulunan iştirak hisselerinin satışından doğan zararın % 75'inin kurum kazancından indirilebilmesi gerektiği ihtirazi kaydıyla verilen 2016 yılı kurumlar vergisi beyannamesi üzerine yapılan tahakkuk işleminin iptali istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun geçici 25. maddesinin (I) işaretli bendinde, bu madde uyarınca düzeltilen kalemlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin düzeltme farklarının maliyet bedeli addolunacağı, şu kadarki,amortismanatabi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerlerinin altında satılması halinde, düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi arasındaki farka isabet eden zararın, gelir yada kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacağı hükmüne yer verildiği, aynı

Kanun'un 5. maddesinin 3. fıkrasında, iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararların istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükmünün yer aldığı, sözü edilen düzenlemeler doğrultusunda iştirak hissесinin satışından doğan kazancın % 75'lik kısmı istisna kapsamında olduğundan bu satıştan doğan zararın % 75'lik kısmının kurum kazancından indirilemeyeceği gerekçesiyle dava reddedilmiştir.

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.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI : İştirak hisselerinin satışının bir faaliyet değil işlem olduğu dolayısıyla satış sonucu ortaya çıkan zararın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 3. fıkrasında belirtilen istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zarar niteliğinde olmadığı ileri sürülerek kararın bozulması istenilmektedir.

İNCELEME VE GEREKÇE:

MADDİ OLAY : Davacı şirketin iki yıldan fazla süreyle aktifinde bulunan hisselerinin satışından doğan zararın % 75'inin kurum kazancından indirilebilmesi gerektiği ihtirazi kaydıyla verdiği 2016 yılı kurumlar vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk yapılmıştır.

İLGİLİ MEVZUAT: 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun istisnaları düzenleyen 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) işaretli alt bendinde; kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlarının % 75'lik kısmının kurumlar vergisinden müstesna olduğu düzenlenmiş, aynı maddenin son fıkrasının (3) nolu alt bendinde ise, iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME: Sözü edilen yasal düzenlemelerden, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ile kurumlar vergisinden istisna edilen faaliyetler olarak ikili bir ayrıma gidilerek, istisna edilen kazançlara ilişkin giderler ile istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların istisna dışı kurum kazancından indirilemeyeceğinin öngörüldüğü anlaşılmaktadır.

İştirak hisselerinin satışından elde edilen kazancın % 75'inin kurumlar vergisinden müstesna olduğu dikkate alındığında, iştirak hisselerinin satışından doğan kar ya da zararın <istisna edilen kazançlar> kapsamında değerlendirilebileceği, bu zararın kurumlar vergisinden istisna edilen bir faaliyet kapsamında olmadığı, Kanun'un, istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin kurum kazancından indirilemeyeceğini öngördüğü, satış zararı bu kapsamda gider olarak kabul edilemeyeceğinden, iştirak hisselerinin

satışından kaynaklanan zararın kurum kazancından indirilemeyeceği gerekçesiyle davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararına yöneltilen istinaf başvurusunun reddi yolundaki Vergi Dava Dairesi kararının bozulması gerekmektedir.

Öte yandan yeniden verilecek kararda, uyuşmazlığa konu iştirak hisselerinin şirket aktifinde iki yıldan fazla süreyle kalıp kalmadığı ve indirilebilecek zarar tutarının doğru olup olmadığı hususlarının değerlendirilmesi gerektiği de tabiidir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1.Temyiz isteminin kabulüne,

2. Temyize konu Vergi Dava Dairesi kararının **BOZULMASINA** oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 2022/132 E., 2022/600 K. Sayılı Kararı

Dava konusu istem: Davacı adına, ... Petrol Nakliye İnşaat Gıda Üretim Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinden tahsil edilemeyen 2003 ilâ 2010 (2006 yılı hariç) yıllarına ait kamu alacaklarının tahsili amacıyla kanuni temsilci sıfatıyla düzenlenen ... tarih ve ... ilâ ... takip numaralı ödeme emirlerinin iptali istemiyle dava açılmıştır.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35. maddesinde yer alan düzenlemelere göre

amme alacağının öncelikle vergi borçlusu tüzel kişilikten takip ve tahsiline çalışılması, alacağın amme borçlusundan tahsilinin imkansız olması halinde kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilmesi gerekmektedir.

Uyuşmazlık konusu kamu alacağının tahsili amacıyla asıl borçlu şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinin bir kısmı şirkete tebliğ edilmiş, şirket adına yapılan mal varlığı araştırması neticesinde de şirkete ait mal varlığına rastlanılmamıştır. Bunun üzerine şirketten tahsil edilemeyen kamu alacağının tahsili amacıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi ve 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi uyarınca şirket müdürü olan davacı adına dava konusu ödeme emirleri düzenlenmiştir.

... tarih ve ... takip numaralı ödeme emri yönünden inceleme:

Asıl borçlu şirket adına usulüne uygun olarak tebliğ edilip kesinleşmiş bir kamu alacağı bulunmamaktadır. Bu nedenle, kamu borçlarının şirketten tahsil edilemediğinden bahisle davacı adına kanuni temsilci sıfatıyla düzenlenen ... tarih ve ... takip numaralı ödeme emrinde hukuka uygunluk görülmemiştir.

... tarih ve ... ve ... takip numaralı ödeme emirleri içeriği toplam borcun 1.203.189,30 TL tutarındaki kısmı yönünden inceleme:

Asıl borçlu şirket adına düzenlenen ... tarih ve ... ilâ... takip numaralı; ... tarih ve ... ilâ... takip numaralı; ... tarih ve ... ilâ... takip numaralı; ... tarih ve ... ilâ... takip numaralı; ... tarih ve ... takip numaralı ödeme emirleri usulüne uygun olarak tebliğ edilmemiştir. Bu nedenle şirket nezdinde kesinleşmiş bir kamu alacağı bulunmadığından söz konusu borçların içeriği toplam 1.203.189,30 TL tutarındaki borcun şirketten tahsil edilemediğinden bahisle davacı adına kanuni temsilci sıfatıyla

ödeme emirleri düzenlenmesinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

... tarih ve ... ve ... takip numaralı ödeme emirleri içeriği toplam borcun 1.203.189,30 TL tutarını aşan kısmı yönünden inceleme:

Asıl borçlu şirket adına düzenlenen ... tarih ve ..., ..., ..., ... ilâ ... takip numaralı; ... tarih ve ... ilâ ... takip numaralı; ... tarih ve ... ilâ ... takip numaralı; ... tarih ve ... takip numaralı; ... tarih ve ..., ... takip numaralı ödeme emirleri asıl borçlu şirkete, iş yeri adresinde usulüne uygun bir şekilde tebliğ edilmiştir.

Şirket hakkında yapılan mal varlığı araştırmasında ise şirket adına kayıtlı iki adet aracın ve cüzi miktarda nakdin bulunduğu tespit edilmiştir. Ancak söz konusu miktarların kamu borcunu karşılamayacağı belirlenmiştir.

Bu nedenle değinilen borçların asıl borçlu şirketten tahsil edilemeyeceğinden hareketle davacı adına kanuni temsilci sıfatıyla ödeme emirleri düzenlenmesinde hukuka aykırılık görülmemiştir.

Vergi Mahkemesi bu gerekçeyle dava konusu ... takip numaralı ödeme emri ile ... ve ... takip numaralı ödeme emirlerinin içeriği toplam borcun 1.203.189,30 TL tutarındaki kısmını iptal etmiş; ... ve ... takip numaralı ödeme emirlerinin içeriği toplam borcun 1.203.189,30 TL tutarını aşan kısmı yönünden davayı reddetmiştir.

Tarafların temyiz istemleri Danıştay Üçüncü Dairesinin 19/12/2019 tarih ve E:2016/5784, K:2019/7298 sayılı kararıyla reddedilmiştir.

Tarafların karar düzeltme istemleri inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesinin 28/05/2021 tarih ve E:2020/4304, K:2021/2711 sayılı kararı:

Uyuşmazlığa konu dönemde yürürlükte bulunan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 511. maddesinde, limited şirket müdürlerinin ad ve soyadları; ikametgâhları ve tabiyetlerinin tescil ve ilan olunacağı; aynı Kanun'un 33. maddesinin birinci fıkrasında, tescil edilmiş hususlarda vukuu bulacak her türlü değişikliklerin tescil ve ilan olunacağı; 38. maddesinin birinci fıkrasında ise ticaret sicili kayıtlarının nerede bulunurlarsa bulunsunlar, üçüncü kişiler hakkında kaydın gazete ile tescil ve ilan edildiği tarihten itibaren hüküm ifade edeceği hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, limited şirkete kanuni temsilcisi olarak atanan şahsın bu durumu tescil edilip Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edilinceye kadar üçüncü şahıslar nezdinde hukuki sonuç doğurmayacaktır. Dolayısıyla kanuni temsilcilik görevinin ilan tarihinde başlayacağını kabulü zorunludur.

Dava konusu ödeme emirleri 2003 ilâ 2005, 2007 ilâ 2010 yıllarının muhtelif dönemlerine ilişkin kamu alacağını içermektedir. Davacı 16/09/2003 tarih ve 5886 sayılı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesin'de yayımlanan ilanla on yıl süre ile şirket müdürlüğüne atanmıştır.

Bu itibarla, davacının kanuni temsilcilik sıfatının hukuken başladığı 16/09/2003 tarihinden önceki dönemlere ait şirket borçlarından kanuni temsilci olarak sorumluluğundan söz edilemeyeceğinden Vergi Mahkemesi kararının, ödeme emirlerinin 16/09/2003 tarihinden önceki dönemlere ilişkin kısmı

yönünden davanın reddine yönelik hüküm fıkrasının bozulması gerekmektedir.

Daire, bu gerekçeyle davacının karar düzeltme istemini kısmen kabul ederek temyiz kararının ödeme emirlerinin 16/09/2003 tarihinden önceki dönemlere ilişkin kısmı yönünden kaldırılmasına karar vermiş ve mahkeme kararının ödeme emirlerinin 16/09/2003 tarihinden önceki dönemlere ait kamu alacağına ilişkin kısmı yönünden davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasını bozmuş; Mahkeme kararının diğer hüküm fıkralarına yöneltilen temyiz isteminin reddi yolundaki karara karşı taraflarca yapılan karar düzeltme istemlerini reddetmiştir.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararı:

Kararın, dava konusu ... takip numaralı ödeme emrinin (tamamı), ... ve ... takip numaralı ödeme emirlerinin 1.203.189,30 TL tutarındaki kısmının iptaline dair hüküm fıkrası ve dava konusu ... ve ... takip numaralı ödeme emrinin davacının kanuni temsilcilik görevinin başladığı 16/09/2003 tarihinden itibaren başlayan dönemlere ilişkin vergi ve cezalar ile yargı harçları içeren kısmı yönünden davanın reddine ilişkin hüküm fıkrası onanarak kesinleşmiştir. Bu nedenle uyuşmazlık, dava konusu 1 ve 2 takip numaralı ödeme emirlerinin 16/09/2003 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi ve cezalar ile yargı harçları içeren kısmı yönünden değerlendirilecektir.

(Dava konusu ... ve ... takip numaralı ödeme emriyle tahsiline çalışılan 2003 yılına ait kurumlar vergisi, vergi ziyai cezası, gecikme faizi, yargı harcı; 2003 yılının Ocak-Mart ilâ Temmuz-Eylül dönemlerine ait aslı aranmayan geçici vergiye bağlı

olarak kesilen vergi ziyayı cezaları, gecikme faizi ve yargı harçları yönünden inceleme) Değınilen amme alacaklarının vade tarihlerinde (diğer bir deyişle ödenmesi gerektiği zamanda) davacı asıl amme borçlusı şirkette kanuni temsilci sıfatını haizdir. Dolayısıyla söz konusu amme alacaklarının ödenmemesinden davacının kanuni temsilci sıfatıyla kusur sorumluluğu bulunmaktadır. (Her ne kadar dava konusu ödeme emri içeriğinde yer alan amme alacaklarının dönemleri 16/09/2003 tarihinden önce olsa da, anılan amme alacaklarının vade tarihleri, davacının kanuni temsilci olarak göreve başladığı 16/09/2003 tarihinden sonraki bir tarih olan 27/08/2008 ve 02/03/2009 tarihleridir. Bu nedenle kamu alacağıının vadesinde ödenmemesi kusur sorumluluğu kapsamında değerlendirilmiştir.) Açıklanan nedenlerle, davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinin değınilen kısmında hukuka aykırılık görülmemiştir.

Vergi Mahkemesi ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeye ek olarak bu gerekçeyle bozulan hüküm fıkrası yönünden ısrar etmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Ödeme emri içeriği amme borçlarının zamanaşımına uğradığı belirtilerek ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

İNCELEME VE GEREKÇE :

MADDİ OLAY: 16/09/2003 tarihinde yayımlanan Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edildiği üzere, davacı, ... Petrol Nakliye İnşaat Gıda Üretim Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinin kanuni temsilcisidir. Asıl amme borçlusı şirket hakkında cebren tahsil ve takip yollarına

başvurulmuştur. Davalı idare tarafından dosyaya sunulan bilgi ve belgelere göre asıl amme borçlusunun bankalar nezdinde, 74,11 TL değerinde parası bulunmaktadır. Şirket hakkında yapılan mal varlığı araştırmasında ... (2005 model kamyon) ve ... (2005 model kamyon) plakalı araçların şirketin adına kayıtlı olduğu tespit edilmiş ve haciz konulmuştur.

İLGİLİ MEVZUAT: 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 74. maddesinde aşağıdaki kurala yer verilmiştir: "Elde edilen her türlü mallar satılarak paraya çevrilir.

Satıştan elde edilen bedelden, takip masrafları ve takip edilen amme alacağı düşüldükten sonra geriye kalan kısım borçlunun ödeme zamanı gelmiş veya muacceliyet kesbetmiş borçlarına mahsup edilir ve artanı, hacze iştirak etmiş başka daire yoksa borçluya verilir, hacze iştirak etmiş başka daire varsa, artan kısımdan evvela bu dairelerin alacakları ayrıldıktan sonra, bakıyesi borçluya verilir.

Satıştan elde edilecek bedelin amme alacağından önce ödenmesi gereken borçlarla, takip giderlerini geçmiyeceği kesin olarak biliniyorsa, hacizli malın satışını tahsil dairesi tehir edebilir. Şu kadar ki, alacağı amme idaresi alacağından önce gelenlerin takip hakları mahfuzdur."

Anılan Kanun'un 81. maddesinde, hacedilen mallara haczi yapan memur tarafından değer biçileceği, borçlunun müracaatı üzerine veya tahsil dairesince lüzum görüldüğu takdirde yeniden bilirkişiyeye değer biçtirileceği kurala bağlanmıştır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME: Kanuni temsilcinin, temsilcisi olduğu tüzel kişinin vergi borcundan sorumlu tutulabilmesi

için öncelikle, tüzel kişi hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile belirlenen takip ve cebren tahsil yollarının tüketilmesi ve kamu alacağının tüzel kişinin mal varlığından tahsil olanağının bulunmadığının tespit edilmesi gerekmektedir. Borçlu nezdinde bu tespit yapıldıktan sonra kanuni temsilcilerinin veya ortaklarının sorumluluğuna gidilmek suretiyle kamu alacağının tahsil edilmeye çalışılması icap etmektedir. Bu durumda, kamu alacağından, kanuni temsilcilerin veya ortakların hangi tutarda sorumlu tutulacağı ortaya konularak adlarına ödeme emri düzenlenmek suretiyle takip ve cebren tahsil işlemlerinin başlatılması gerekmektedir. Asıl borçlu şirket hakkında yapılan mal varlığı araştırmasında, şirketin bankalar nezdinde 74,11 TL değerinde parası bulunduğu, ... (2005 model kamyon) ve ... (2005 model kamyon) plakalı araçların şirket adına tescilli olduğu tespit edilmiş, değinilen menkul mallar hakkında haciz işlemi tesis edilmiştir. Ancak haczedilen söz konusu menkul mallara haczi yapan memur tarafından değer biçildiğine yönelik herhangi bilgi ve belge dava dosyasında bulunmamaktadır. Diğer taraftan, asıl amme borçlusu şirketin vadeleri 26/04/2008 ile 27/08/2008 tarihleri arasında olan toplam amme borcunun 91.935,19 TL olduğu, bu meblağının da toplam 49.950 TL tutarındaki amme alacağına yönelik kısmının vadesi önce gelen ve ısrar kararına konu edilen kısma ilişkin olduğu dikkate alındığında 6183 sayılı Kanun'un 74. maddesi kapsamında şirket adına kayıtlı araçların satışından elde edilecek bedelin takibat giderlerini kesin olarak karşılamayacağı ve takibe konu borçlara mahsup edilme imkanının bulunmadığı somut olarak ortaya konulmaksızın, değinilen kamu alacağının asıl

amme borçlusu şirketten tahsilinin olanaksız olduğundan söz edilemeyeceği açıktır.

Bu durumda söz konusu menkul mallara değer biçilmek suretiyle, takip edilen kamu alacaklarının şirkete ait mal varlığından tahsil olanaksızlığı somut olarak ortaya konulmadığından, davacı adına ısrar kararına konu ... tarih ve ... ve ... takip numaralı ödeme emirleriyle tahsile çalışılan 2003 yılına ait kurumlar vergisi, vergi ziyai cezası, gecikme faizi, yargı harcı; 2003 yılının Ocak-Mart ilâ Temmuz-Eylül dönemlerine ait aslı aranmayan geçici vergiye bağlı olarak kesilen vergi ziyai cezaları, gecikme faizi ve yargı harçlarına ilişkin kamu alacağının tahsili amacıyla ödeme emirleri düzenlenmesinde hukuki isabet bulunmamaktadır.

Yukarıda yer verilen hukuki değerlendirme ışığında aksi yöndeki gerekçeyle verilen ısrar kararı hukuka uygun düşmediğinden kararın bozulması gerekmektedir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

- 1- Davacının temyiz isteminin KABULÜNE,
- 2- ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının BOZULMASINA oyçokluğuyla karar verildi.

Danıştay 9. Daire Başkanlığı'nın 2020/6279 E., 2022/976 K. Sayılı Kararı

Dava konusu istem: Kimya Madeni Yağ Ambalaj Nakliye ve Plastik Sanayi Ticaret Limited Şirketinin kamu borçlarının tahsili amacıyla, kanuni temsilci sıfatıyla davacı adına düzenlenen ... tarih ve ... sayılı ödeme emirinin iptali istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti:

...Vergi Mahkemesinin tarih ve E... K:... sayılı kararıyla; Asıl borçlu şirketin mükellefiyeti, ...Mahallesi,km ... No:... .. adresinde faaliyet göstermekte iken 31/12/2013 tarihinde resen terkin edilmiş ise de; söz konusu terkin işleminin şirketin anılan adreste faaliyette bulunmadığı gerekçesiyle yapıldığı, ancak şirketin söz konusu adresini 25/09/2014 tarihli Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ilanımla ... Mahallesi, ... Sokak, No:... ..Konya adresine taşıdığı, bu halde davalı idarece ilan edilen söz konusu adreste şirketin herhangi bir faaliyetinin olup olmadığının araştırılması gerekmekte iken söz konusu zorunluluğa uyulmadığı ve daha önceki adreste faaliyeti olmadığından bahisle şirket adresine tebliğ gidilmediği, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'ne yapılan ilanın aleni olduğu, başka bir deyişle artık vergi dairesince yapılacak tebliğlerde ilan edilen bu adresin dikkate alınması gerektiği, vergi dairesinin anılan adresten haberdar olunmadığı iddiasının dinlenemeyeceği, bu durumda davalı idarece asıl amme borçlusu şirket adına düzenlenen ... ana takip dosya numaralı ödeme emrinin ilan edilen yeni adreste tebliğine gidilmesi gerektiği, bilinen/bilinmesi gereken adreslerde tebliğ denenmeden doğrudan kanuni temsilcinin ikametgah adresinde tebliğ edilmeye çalışıldığı durumlarda da tebliğin bizzat şirket yetkilisine yapılması zorunluluk arz ettiğinden, şirketi ilgilendiren tebligatın kanuni temsilcinin ikamet adresinde ... adlı şahsa yapılması usulsüz olduğundan ve bu tebligata dayanılarak alacağın şirket adına kesinleştiğinden söz edilemeyeceğinden, alacağın tahsili amacıyla şirket ortağı sıfatıyla davacı adına düzenlenen ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmamıştır. asıl borçlu nezdinde usulüne uygun bir şekilde

kesinleştirilmediği sonucuna varılan amme alacağının kanuni temsilci sıfatıyla davacıdan tahsili amacıyla düzenlenen dava konusu ödeme emrinde hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne, dava konusu ödeme emrinin iptaline karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti:

Uyuşmazlıkta, 31/5/2010-12/3/2012 tarihleri arasında asıl borçlu şirketin 1/4 hisse ile ortağı olan davacı adına düzenlenen dava konusu ödeme emri muhteviyatı vergi alacaklarının davacının ortağı olduğu şirketin 2011 ve 2012 yılına ait defter ve belgelerinin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle şirketin söz konusu dönemlere ait beyan ettiği katma değer vergisi indirimlerinin reddedilerek şirket adına cezalı katma değer vergisi tarhiyatı yapılmasından kaynaklandığı anlaşılmakta olup cezalı tarhiyatın dayanağını teşkil eden söz konusu defter ve belgelerin ibraz edilmesine ilişkin yazının tebliğ edildiği 2016 yılında davacının şirketin ortağı olmaması sebebiyle, defter ve belge ibraz görevinin yerine getirilmediği gerekçesiyle şirkete ait ilgili dönem katma değer vergisinden reddi suretiyle doğan cezalı katma değer vergisi tarhiyatlarından, söz konusu amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gereken dönemde şirket ortağı olmayan davacı, şirket ortağı sıfatıyla sorumlu tutulamayacağından, defter ve belge ibraz edilmemesinden kaynaklanan 2011 ve 2012 yılları muhtelif dönemlerine ait katma değer vergisi ile bunlara bağlı vergi zıyayı cezası ve gecikme faizinin tahsili amacıyla düzenlenen dava konusu ödeme emrinde hukuka uyarlık, davanın kabulü yolunda verilen Mahkeme kararında ise sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmediğinden bu gerekçeyle istinaf isteminin reddine karar verilmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Asıl borçlu şirket hakkında usulüne uygun şekilde tebliğ edilen ödeme emri akabinde haciz tatbik edilmiş olup herhangi bir malvarlığı bulunmadığından kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlenmiş olup söz konusu borçlar davacının şirket ortağı olduğu döneme ait olduğundan yapılan işlemlerin hukuka uygun olduğu gerekçesiyle kararın bozulması istenilmektedir.

İNCELEME VE GEREKÇE:

MADDİ OLAY: ... Kimya Madeni Yağ Ambalaj Nakliye ve Plastik Sanayi Ticaret Limited Şirketinin kamu borçlarının tahsili amacıyla, kanuni temsilci sıfatıyla davacı adına düzenlenen ... tarih ve ... sayılı ödeme emirinin iptali istenilmektedir.

İLGİLİ MEVZUAT: 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 55. maddesinde amme alacağını vadesinde ödemeyenlere 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumunun bir ödeme emri ile tebliğ olunacağı; 58. maddesinde de kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahısların böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı iddialarıyla tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde vergi mahkemesi nezdinde dava açabilecekleri hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Tebliğ esasları" başlıklı 93. maddesinde, "Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilümm vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir. Şu kadar ki, ilgilinin kabul etmesi şartıyla,

tebliğin daire veya komisyonda yapılması caizdir." düzenlemesine, "Tebliğ yapılacak kimseler" başlıklı 94. maddesinde, "Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır. Tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmıyan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır. Tüzel kişilerin mütaaddit müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılması kafidir. Tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müdahdemlerinden birine yapılır. (Muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir.)" kuralına, "Bilinen adresler" başlıklı 101. maddesinin olay tarihinde yürürlükte olan hâlinde, bu Kanun'a göre bilinen adreslerin; mükellef tarafından işe başlamada bildirilen adresler, adres değişikliğinde bildirilen adresler, işi bırakmada bildirilen adresler, vergi beyannamelerinde bildirilen adresler, yoklama fişinde tespit edilen adresler, vergi mahkemesinde dava dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler, yetkili memurlarca tutanakla tespit edilen adresler (İlgilinin tutanakta imzası bulunmak şartıyla) ve bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir vesikalarında tespit edilen adresler olduğu düzenlenmesine, 102. maddesinin olay tarihinde yürürlükte olan hâlinde, tebliğ olunacak evrakı muhtevi zarfın posta idaresince muhatabına verileceği ve keyfiyetin muhatap ile posta memuru tarafından taahhüt ilmühaberine tarih ve imza konulmak suretiyle tesbit olunacağı, muhatapın zarf üzerinde yazılı

adresini değiştirmesinden dolayı bulunamamış olmasđ halinde, posta memurunun durumu zarf üzerine yazacaęđ ve mektubun posta idaresince derhal tebliği yaptđran daireye geri gnderileceęđ, muhatabın geçici olarak başka bir yere gittięđ bilinen adresinde bulunanlar veya komşuları tarafından bildirildięđ takdirde keyfiyet ve beyanda bulunanın kimliğinin tebliğ alındđsđna yazılarak altđ beyana yapana imzalatılacaęđ, imzadan imtina ederse, tebliğ yapanın bu ciheti, şerh ve imza edeceęđ ve tebliğ edilemeyen evrakđ çıkararak mercie iade olunacaęđ, bunun üzerine tebliği çıkararak merci tarafından tayin edilecek münasip bir süre sonra yeniden tebliğe ıkarılacaęđ, ikinci defa çıkarılan tebliğ evrakđ da aynı sebeple tebliğ edilemeyerek iade olunursa tebliğin ilan yolu ile yapılacaęđ, aynı maddenin son fıkrasında da adreste bulunamama halinin komşulardan bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyetinden biri veyahut bir zabıta huzurunda taahhüt ilmhaberine yazılarak tarih ve imza atılmak suretiyle tespit olunacaęđ, yine olay tarihinde yürürlükte bulunan 103. maddesinde de; muhatabın adresi hiç bilinmezse, muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olur ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelirse, başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa tebliğin ilan yoluyla yapılacaęđ düzenlenmiştir.

HUKUKİ DEğERLENDİRME: Asıl borçlu şirketin adreste faaliyette bulunmadđđđ gerekeşiyle Vergi Dairesi Mdrlğ tarafından 31/12/2013 tarihinde resen terkin ettirilmiş ise de; şirketin söz konusu adresini 25/09/2014 tarih ve 8661 sayılı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ilanıyla ... Mahallesi, ... Sokak, No:... adresine tařındđđđ grlmştir. Söz konusu yeni adreste şirket adına düzenlenen ödeme emrinin tebliği denenmedięđ görüldüğünden asıl

borçlu şirket hakkında kesinleşen bir amme alacaęđndan söz edilemeyeceęđinden davacı adına düzenlenen ödeme emrinde usule uyarlık bulunmadđđđ görüldüğünden davayı kabul eden Vergi Mahkemesi kararına yönelik davalđ idare tarafından yapılan istinaf istemini yukarıda yazılı gerekçeyle reddeden Bölge İdare Mahkemesi kararında sonucu itibariyle hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1.Davalđnın temyiz isteminin reddine,

2.... Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının yukarıda belirtilen gerekçeyle ONANMASINA kesin olarak oybirliğiyle karar verildi.