

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
VERGİ DAVA DAİRELERİ	2000	272	2000	70	29/09/2000

KARAR METNİ

KATMADEĞER VERGİSİNDE ADİ ORTAKLIK ADINA ORTAKLARDAN BİRİNİN UZLAŞMAYA VARMASI HALİNDE, UZLAŞMADAN HABERDAR OLMAYAN ORTAĞIN MİRASÇILARININDA SORUMLU TUTULMAYACAĞI HK.<

Temyiz Eden : ... Varisleri

Vekili : ...

Karşı Taraf : ...Vergi Dairesi Müdürlüğü

İstemin Özeti : ... adi ortaklığı adına düzenlenen vergi inceleme raporunda önerilen kaçakçılık cezalı katma değer vergisine karşı ortaklardan birisi tarafından yapılan başvuru üzerine uzlaşılması sonucu düzenlenen tarhiyat öncesi uzlaşma tutanağının iptali istemiyle vefat eden diğer ortağın mirasçıları tarafından dava açılmıştır.

... Vergi Mahkemesi ... günlü, ... sayılı

kararıyla; olayda ortaklardan biri tarafından uzlaşmaya gidilerek uzlaşıldığına göre uzlaşma sonucununun 3065 Sayılı Yasanın 8 inci maddesinin a bendi ve 44 üncü maddesi gereğince diğer ortağı ve dolayısıyla mirasçıları da bağlayacağına kabulü gerektiği, ayrıca uzlaşma gerçekleştiğinden davacının tarhiyata yönelik iddialarında da isabet görülmediği gerekçesiyle davayı reddetmiştir.

Davacıların temyiz istemini inceleyen Danıştay Onbirinci Dairesi 19.10.1999 günlü ve E:1998/1255, K:1999/3701 sayılı kararıyla; uzlaşan ortak ...'ın ortaklığı temsile yetkili olmadığı,uzlaşmada bulunma konusunda diğer ortaktan alınmış vekaleti de bulunmadığı dikkate alındığında, uzlaşma tutanağının yalnızca kendisi açısından sonuç doğuracağı, uzlaşılan vergilerin 1992 yılına ait olduğu, adi ortaklığın 31.10.1992 tarihinde sona erdiği ... adlı ortağın ise 8.5.1994 tarihinde vefat ettiği, uzlaşmanın 4.2.1997 tarihinde yapıldığı dikkate alındığında, ortak ve ortaklık mevcut olmadığından, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 44 üncü maddesinin olaya uygulanmasının mümkün olmadığı, uzlaşmadan haberdar olmadıklarını belirterek uzlaşma tutanağının iptalini isteyen davacıların ortaklıktaki hissesi dikkate alınarak uzlaşma tutanağının bu kısmının iptali gerekirken, davanın reddinde isabet görülmediği gerekçesiyle kararı bozmuştur.

Bozma kararına uymayan ...Vergi Mahkemesi ... günlü ... sayılı kararıyla;uzlaşmaya varan ortağın kendi hissesine düşen vergiden sorumlu olduğu gibi, diğer ortağın hissesine düşen tutardan da müteselsilen sorumlu tutulması gerektiği, bir bütün olan uzlaşma tutanağının bir kısmının iptal edilmesinin müteselsil sorumluluk hükmünün uygulanmaması sonucunu doğuracağı, 213 sayılı Yasanın 12 nci maddesi gereğince, ölüm halinde mükelleflerin ödevleri mirası reddetmemiş mirasçılara geçeceğinden, ortaklardan birinin ölmüş olmasının veya ortaklığın sona ermiş bulunmasının, ortaklığın faaliyette bulunduğu sıradaki mükellefiyetini ortadan kaldırmayacağı gerekçesiyle ilk kararında ısrar etmiştir.

Davacılar, uzlaşmadan haberdar olmadıklarını, uzlaşan ortağa bu konuda verilmiş bir vekaletname de bulunmadığını ileri sürerek kararın bozulmasını istemişlerdir.

Savunmanın Özeti : Temyiz isteminin reddi gerektiği yolundadır.

Danıştay Tetkik Hakimi Gülşen BİŞKİN'in Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar ısrar kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmediğinden istemin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Zehra BİRDEN'in Düşüncesi : Tarhiyat öncesi uzlaşma tutanağının iptali istemiyle açılan davanın reddine ilişkin vergi mahkemesi kararının Danıştay 11. Dairesince bozulması üzerine verilen ısrar kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir. Dosyanın incelenmesinden ... Adi Ortaklığının, ...'ın 1/2 hissesini 31.10.1992 tarihinde ...'a devretmesi suretiyle sona erdiği, ...'ın 8.5.1994 tarihinde vefat ettiği, adi ortaklığın 1992 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu 27.11.1996 günlü, 1996-36/38 sayılı vergi inceleme raporunun düzenlendiği, ...'ın adi ortaklık adına tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu toplantısına katılıp, 14.2.1997 günlü, 1997/7 sayılı uzlaşma tutanağını imzaladığı, ...'ın mirasçıları tarafından uzlaşma tutanağının iptali istemiyle dava açıldığı anlaşılmıştır. Adi ortaklığın 30.10.1992 tarihinde sona ermiş olması nedeniyle 14.2.1992 tarihinde adi ortaklık adına tarhiyat öncesi uzlaşma tutanağı düzenlenmesine hukuki olanak bulunmadığından vergi mahkemesi ısrar kararının bozulması gerektiği düşünülmüştür.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

... adi ortaklığı adına düzenlenen vergi inceleme raporunda önerilen kaçakçılık cezalı katma değer vergisine karşı ortaklardan ...'ın başvurusu üzerine uzlaşmaya varılması sonucu düzenlenen tarhiyat öncesi uzlaşma tutanağının iptali istemiyle vefat eden diğer ortağın mirasçıları tarafından açılan davayı reddeden vergi mahkemesi ısrar kararı temyiz edilmiştir. Bakkaliye maddeleri ticaretini adi ortaklık şeklinde yürütürken ortaklardan ...'ın 31.10.1992 tarihinde ortaklıktan ayrıldığı ve 31.12.1993 tarihine kadar diğer ortağın işi kendi adına sürdürdüğü, idarece düzenlenen 3.11.1992 tarihli tutanakla bu durumun tespit edildiği, ...'ın

8.5.1994 tarihinde ölümünden sonra ortaklığın 1992 yılı işlemleri incelenerek ortaklık adına salınması önerilen kaçakçılık cezalı katma değer vergisi için ...'ın uzlaşma talep ettiği ve tarhiyat öncesi uzlaşmaya varıldığı dosya içeriğinden anlaşılmaktadır.

Borçlar Kanunu'nun adi şirketlerin temsil ve idaresine ilişkin 525, 530, 533 üncü maddelerinin birlikte değerlendirilmesinden, adi ortaklıklarda şirket idaresinin bütün ortaklara ait olacağı, tayin edilmiş ve yetkileri açıkça belirlenmiş veya belli işleri yapmak üzere vekalet verilmiş bir ortak ya da idareci olmadığı sürece, ortaklardan birinin üçüncü bir kişi ile yapacağı tasarrufların ancak kendisi açısından hüküm doğuracağı anlaşılmaktadır.

Olayda ortaklık adına uzlaşan ortağın, ortaklığı temsil yetkisi bulunmadığı gibi, uzlaşma konusunda da kendisine diğer ortak tarafından vekalet verilmediği anlaşıldığından yukarıda açıklanan kurallara göre uyumsuzluk konusu uzlaşma tutanağının sadece uzlaşan ortak yönünden sonuç doğurması, diğer ortak açısından herhangi bir yükümlülük getirmemesi gerekmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 44 üncü maddesinin (a) fıkrasında, adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birinin tarhiyata muhatap tutulacağı kurala bağlanmış ise de, uzlaşma tarihinde ortaklık sona ermiş ve diğer ortak da vefat etmiş olup ortada ortaklık kalmadığından madde hükmünün olaya uygulanmasına imkan bulunmamaktadır.

Vergi incelemesinden ve tarhiyat öncesi uzlaşmadan haberdar olmayan davacıların ortaklık hissesi dikkate alınarak uzlaşma tutanağının bu kısmının iptali gerekirken davanın reddi yolunda verilen vergi mahkemesi ısrar kararında isabet görülmemiştir.

Bu nedenlerle temyiz isteminin kabulüne ...Vergi Mahkemesinin ... günlü ve ... sayılı ısrar kararının bozulmasına 29.9.2000 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

X- K A R Ş I O Y

Temyiz başvurusu; davacıların murisinin adi ortaklık şeklinde işlettiği firmanın 1992 takvim yılına ait işlemlerinin incelenmesi sonucu Katma Değer Vergisi Kanununun 44 üncü maddesinin (a) fıkrası uyarınca, hayatta bulunan diğer ortak adına re'sen salınan katma değer vergisi ile kesilen kaçakçılık cezasının tahakkuk eden miktarında anılan ortakla uzlaşılmasına dair uzlaşma komisyonu tutanağının iptali istemiyle açılan davanın, uzlaşmanın gerçekleşmiş olması sebebiyle tarhiyatı kusurlandıran iddiaların dinlenemeyeceği gerekçesiyle reddine dair vergi mahkemesi kararının Danıştay Onbirinci Dairesince bozulmasından sonra, aynı mahkemece verilen direnme kararının bozulmasına ilişkindir.

Gerek İdari Yargılama Hukuku Öğretisinde ve gerekse Danıştay İçtihadında, iptal davası; idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalar olarak tanımlanmaktadır. Aynı tanım, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2 nci maddesinin 1 inci fıkrasının davanın açılmasından sonra yürürlüğe giren 8.6.2000 gün ve 4577 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle değişik (a) bendinde de yapılmıştır.

Bu tanıma göre; iptal davasının konusu, idari işlemlerdir. İptal davasına konu edilebilecek nitelikteki bu işlemlerin ise, kamu gücü kullanan idarenin, kamu hizmetlerinin yürütümü sırasında, tek yanlı irade açıklamasıyla tesis ettiği,kişisel ya da genel nitelikli işlemler olduğu; idarenin karşılıklı irade açıklamasıyla idare edilenlerle birlikte yapmış olduğu çok yanlı işlemlerinin; yani, sözleşmelerinin iptal davasına konu edilemeyeceği, yukarıda sözü edilen öğreti ve yargı içtihadının görüş birliğiyle kabul ettiği hususlardır. Esasen; bunun böyle olması, "iptal davası teorisi" nin de gereğidir. İptal davası, kamu gücü kullanan idarenin faaliyetlerinin hukuka uygunluğunun yargısal yoldan denetlenmesinde bir araçtır. Bu yüzden; bu araçla denetlenecek faaliyetin "idarenin" faaliyeti olması zorunludur. Oysa, idarenin tarafı olduğu sözleşmeler, idare edilenlerin iradesiyle idarenin iradesinin uyumunun ürünüdür. Böyle bir hukuki işlemin iptal davasına konu edilmesi, idare edilenlerin faaliyetlerinin de idari yargı tarafından denetlenmesi sonucunu doğurur ki, bu, idari yargı denetiminin amacını aşan, adli yargı denetimi alanına giren bir sonuçtur.

"Uzlaşma", sözcük olarak, birden çok kişinin aralarında mevcut ya da ileride çıkması olası düşünce ve çıkar ayrılığını, karşılıklı ödümler vererek, gidermelerini veya bu konuda anlaşmalarını anlatır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununda öngörülen "uzlaşma müessesesi" ise, verginin alacaklısı olan vergi idaresi ile borçlusu olan vergi yükümlüsünün aralarında doğmuş veya doğacak olan uyumsuzluğu karşılıklı ödümlerle, gidermek üzere anlaşmaları demektir. Uzlaşma tutanağı, bu anlaşmayı belgelemektedir.

Görüldüğü üzere, vergide uzlaşma, vergi idaresi ile idare edilen durumunda bulunan vergi yükümlüsünün karşılıklı irade açıklamalarıyla oluşan hukuki durumdur. Vergi idaresinin tek yanlı irade açıklamasının ürünü olan vergilendirme (tarh) işleminden ayrı oluşan bu hukuki durum, bir tür "sulh akdi" dir. Uzlaşma tutanağında vücut bulan bu akdin (sözleşmenin) iptal davasına konu edilmesi, yukarıda iptal davasına konu edilebilecek idari işlemlerin nitelikleri ile ilgili olarak yapılan açıklamalar karşısında, olanaklı değildir.

Bu bakımdan; mahkemece, davacılar hakkında uzlaşma sonucuna göre yapılacak takip işlemlerine karşı açılacak idari davada uzlaşmanın kendilerini bağlayıcılığı açısından ileri sürülebilecek nitelikteki iddialarla açılan iptal davasının incelenmesi Yargılama Hukukuna uygun görülmemiştir. Ancak; temyiz dilekçesinde ileri sürülen hususlar, incelenmeksizin reddi

gereken davada verilen ve sonucu itibariyle isabetli olan direnme kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte değildir

Açıklanan nedenle, temyiz isteminin reddi gerektiği oyu ile aksi yolda verilen karara karşıyız.

XX- K A R Ş I O Y

Davaya konu yapılan uzlaşma tutanağı, murisin faaliyeti terk tarihine kadar olan ortaklık işlemlerinin incelenmesi üzerine düzenlenen rapordaki öneri üzerine kendisi de faaliyeti terk etmiş olan ve mirasçı durumundaki diğer ortağın istemi üzerine sözü geçen ile vergi idaresinin uzlaştığını göstermekle birlikte, adi ortaklık adına belirtilen dönem için salınması ve kesilmesi önerilen vergi ve cezanın tümü için yapılmıştır.

Vergi Usul Kanununun 12 nci maddesinde, ölüm halinde mükelleflerin ödevlerinin, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçmesi ancak, mirasçılardan her birinin, ölenin vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olmaları kabul edilmiştir.

Olayda, adi ortaklığın eski paydaşlarından olan hayatta kalan ortak, diğer eski paydaşın oğlu olması nedeniyle aynı zamanda mirasçıdır. 1994 yılında ölen eski ortağın ortaklık faaliyeti nedeniyle doğabilecek vergi borcu, terekenin bir parçasını oluşturmaktadır. Dosyadan, miras şirketinin tereke mümessili atamadığı anlaşılmakta, vergi idaresi de, uzlaşma tutanağını imzalayan eski ortağın kendi adına asaleten, terekeyi temsilen uzlaştığı yolunda bir iddia ileri sürmemektedir.

Düzenlenen inceleme raporunda salınması öngörülen vergi ve kesilmesi gereken cezanın tek sorumlusunun uzlaşma tutanağını imzalayan kişi olmadığı, bu kişinin aynı zamanda tüzel kişiliği olmayan miras şirketinin de paydaşı olduğu, miras şirketinin ancak tüm mirasçılar tarafından temsil edilebileceği göz önüne alındığında, davanın reddi yolundaki kararın bozulması gerekmele birlikte, dava konusu uzlaşma tutanağının, bu tutanağı imzalayan eski ortağın sadece ortaklık payı düzeyinde bağlayacağı, sözü geçenin mirasçılık payı da dahil olmak üzere miras şirketi yönünden hukuksal sonuç doğurmayacağını tespiti gerekirken, uzlaşma tutanağının davacıların miras paylarına ilişkin kısmının iptali gerektiği yönündeki bozma hükmüne katılmıyorum.

YÖ/ES