

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
YEDİNCİ DAİRE	2001	829	2000	4117	21/03/2001

KARAR METNİ

213 SAYILI KANUNUN 11 İNCİ MADDESİ UYARINCA MÜTESELSİLEN SORUMLULUKTAN DOLAYI TAKİBE GEÇİLEBİLMESİ İÇİN ARADAKİ İRTİBATIN TESPİT EDİLMESİ GEREKTİĞİ HK.<

Temyiz İsteminde Bulunan: ... Vergi Dairesi Müdürlüğü

Karşı Taraf : ...

İstem Özet i : Davacının 1995 yılının Nisan döneminde ... Madencilik Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.'nden aldığı mallar nedeniyle ödediği katma değer vergilerinin bu şirket tarafından Hazineye intikal ettirilmediğinden bahisle, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11'inci maddesi uyarınca, Hazineye intikal etmeyen söz konusu katma değer vergilerinin tahsili amacıyla davacı adına düzenlenerek tebliğ edilen ödeme emrini; 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 55'inci maddesine göre, vergi borcunun davacı adına usulüne uygun olarak ihbarname tebliğ edilerek kesinleştirilmesinden sonra ödeme emri ile istenilmesi gerektiği; olayda davacı adına ödeme emri tebliğinden önce vergi borcunun bildirilmesi amacıyla ihbarname tebliğ edilmesi gerekirken, bu yönde bir işlem tesis edilmeden, Katma Değer Vergisi Kanununun 29, 32 ve 54'üncü maddeleri ile 70 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği hükümleri göz önünde bulundurularak doğrudan ödeme emriyle istenilmesinde yasal isabet görülmediği gerekçesiyle iptal eden İstanbul Sekizinci Vergi Mahkemesinin 9.6.2000 gün ve E:1999/1830; K:2000/982 sayılı kararının; olayda, tarh aşamasını geçmiş fakat Hazineye intikal etmemiş bir alacak söz konusu olduğundan, taraf olduğu alım satıma isabet eden katma değer vergisinden Vergi Usul Kanununun 11'inci maddesi ve 70 seri nolu Tebliğ gereği müteselsilen sorumlu olan davacıya ihbarname tebliğ edilmesine gerek bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: İstem reddi gerektiği savunulmaktadır.

Tetkik Hakimi Muammer Topal'ın Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, 2577 sayılı Kanunun 49'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında sayılan bozma nedenlerine uymadığından, temyiz istemi reddedilerek kararın onanması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Bilgin Arısan'ın Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Yasasının 49'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymayıp, vergi mahkemesince verilen kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında, anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemektedir. Açıklanan nedenle, temyiz isteminin reddi ile vergi mahkemesi kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüşüldü:

Temyiz başvurusu; ... Maden Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.'nin davacıya yaptığı mal ve hizmet teslimleri karşılığında kestiği faturalarda yer alan katma değer vergilerini davacıdan tahsil ettiği halde, bu tutarları vergi dairesine intikal ettirmediği yolundaki vergi inceleme raporuna dayanılarak, ödenmeyen katma değer vergilerinin tahsili amacıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11'inci maddesi uyarınca müteselsil sorumlu sıfatıyla davacı adına düzenlenen ödeme emrini iptal eden Vergi Mahkemesi kararının bozulması istemine ilişkindir.

Olayda, tarh ve tahakkuk safhalarından, geçmiş, ancak Hazineye intikal etmemiş vergi alacağının, müteselsil sorumlu sıfatıyla davacıdan tahsil edilmesi söz konusudur. Vergi sistemimizde verginin tahsili aşamasını düzenleyen hukuki dayanak da 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanundur. Bu nedenle tarh ve tahakkuk aşamalarından geçerek kesinleşen, ancak Hazineye intikal etmeyen vergi alacağının tahsili amacıyla idarece 6183 sayılı Kanun gereği ödeme emri düzenlenmesi yerinde bulunduğundan, Mahkemenin gerekçesinde hukuki isabet görülmemiştir.

Ancak, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11'inci maddesine 3239 sayılı Kanunun 2'nci maddesiyle eklenen 3'üncü fıkrasında; mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde, verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanların müteselsilen sorumlu tutulacakları öngörülmüş olup maddenin gerekçesinde kesilen vergilerin ve tahsil edilen katma değer vergilerinin mutlaka vergi dairesine yatırılmasının amaçlandığı; vergiyi kestiği veya tahsil ettiği halde vergi dairesine yatırmayanları zorlamak ve bu görevlerini yerine getirmelerini sağlamak için alım satıma taraf olanlar ve hizmetten yararlananlar müteselsilen sorumlu tutularak, gerçek yükümlünün bu görevini yapmasının sağlanmış olacağı belirtildikten sonra, katma değer vergisini tahsil edip vergi dairesine yatırmak zorunda olan bir kısım mükellefler tarafından, bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi amacı ile bir takım paravan firmalar kurulduğu; bu firmaların uhdelelerinde önemli vergi birikmesine karşılık bu vergileri süresi içinde vergi dairesine yatırmadan ortadan kayboldukları; herhangi bir mal varlığı bulunmayan bu firmalardan vergi borcunun tahsil edilemediği; söz konusu firmaların çoğu kez vergi kaçırmak amacıyla büyük alıcılar tarafından kurulduğu; bu tür paravan şirket

kurulmasını önlemek maksadıyla bu maddenin düzenlendiği vurgulanmıştır. Buna göre, 213 sayılı Kanunun 11'inci maddesinin katma değer vergisi ihtilaflarına da uygulanacağı anlaşılmaktadır. Ancak, bu maddedeki müteselsil sorumluluğun katma değer vergisi ihtilaflarına uygulanabilmesi için, alım satıma taraf olan kişi ve kuruluşlar arasında vergiyi ziyaa uğratma yönünden bir irtibat bulunduğu idarece tespit edilmesi veya hükme esas alınabilecek kuvvette bir izlenim edinilmesi şarttır.

Dosyada mevcut vergi inceleme raporu ve eklerinin incelenmesinden, davacının satın aldığı malın bedelini katma değer vergisi ile birlikte ödediği, faturaları yasal defterine kaydederek indirim konusu yaptığı; mal alımında bulunduğu şirket ile davacı arasında vergiyi ziyaa uğratma yönünden bir irtibat bulunduğu hususunda da herhangi bir tespit yapılmadığı gibi, iddia da ileri sürülmediği anlaşılmaktadır.

Bu durumda, yasaların kendisine yüklediği ödevleri eksiksiz yerine getiren iyi niyetli yükümlülerin mal aldığı kişilerin vergiyi ödeyip ödemediklerini takip etmesi ve onları bu yönde icrai bir güçle zorlaması mümkün olmayıp, bu kişilerin hareketlerinden sorumlu tutulması hukukun temel ilkelerine aykırı düşeceğinden, davacının mal alımlarıyla ilgili olarak Hazineye intikal ettirilmeyen katma değer vergilerinden sorumlu tutularak, 213 sayılı Kanunun 11/3'üncü maddesi hükmü uyarınca adına düzenlenen ödeme emrini iptal eden Mahkeme kararı sonucu itibarıyla yerinde bulunmaktadır.

Açıklanan nedenle, temyiz isteminin reddine; Mahkeme kararının onanmasına, 21.3.2001 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

AYRISIK OY

Temyiz başvurusu; kendisine emtia satan firmaya ödenen katma değer vergisinin ilgili vergi dairesine intikal ettirilmemesinden 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11'inci maddesi uyarınca müteselsilen sorumlu tutulan davacı adına üzenlenen ödeme emrini iptal eden Vergi Mahkemesi kararının bozulması istemine ilişkindir.

Vergi Usul Kanununun yukarıda sözü edilen 11'inci maddesinin 3239 sayılı Kanunla eklenen 3'üncü fıkrasının vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte yürürlükte bulunan şeklinde, mal alım ve satımı ve kıymet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananların, aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanların müteselsilen sorumlu oldukları hükme bağlanmıştır.

Fakat, maddenin ilk fıkrasıyla bağlantılı olarak, kesinti suretiyle tahsil olunan verginin vergi dairesine ödenmesinden asli olarak sorumlu olanlarla, birlikte müteselsilen sorumlu olanları ve bunların sorumluluk koşullarını düzenlemektedir.

Fıkıradaki müteselsil sorumluluğun koşulu olarak kullanılan ibare aynen "... alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanlar..." dır. Görüldüğü üzere, ibare, "ile" bağlacı ve "virgül" ile ayrılan üç ayrı cümlecikten oluşmaktadır. "İle" bağlacıyla bağlanan ilk iki cümlecik; yani, "alım satıma taraf olanlar" ve "hizmetten yararlananlar" cümleciklerinin, düzenlemede müteselsil sorumluluk için öngörülen iki ayrı durum olduğunda görüş ayrılığı yoktur. Görüş ayrılığı, üçüncü; yani, "aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanlar" şeklindeki cümlecik, müteselsil sorumluluğu doğurduğu tartışmasız olan ilk iki durumu niteleyen; başka anlatımla, bulunmadığı takdirde, ilk iki durumdan birinin varlığına karşın, müteselsil sorumluluğun doğuşunu engelleyen ek koşul ya da müteselsil sorumluluk doğuran üçüncü bir durum olup olmadığı konusundadır.

Türk gramerinde "virgül", "ve" bağlacı yerine kullanılır ve o anlamı verir. Nitekim, fıkıradaki 4369 sayılı Kanunla yapılan ve üçüncü cümlecik kapsamını genişletmek amacıyla taşıyan değişiklikte, virgül yerine "ve" bağlacı kullanılarak, virgölün ilk iki cümlecik arasına alınması da, bunu göstermektedir. Ayrıca; ilk iki cümlecik, üçüncü cümlecik kendilerini nitelediğini gösteren herhangi bir takı da eklenmiş değildir. Daha açık olarak; eğer, Kanun koyucu, üçüncü cümlecikle ilk iki cümlecik ek koşul getirmek istemiş olsaydı, ibarenin, "alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlardan aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit edilenler" şeklinde yapılması gerekirdi.

Bu bakımdan; fıkranın söz konusu ibaresinin, müteselsil sorumlulukla ilgili birbirinden ayrı üç durumu öngördüğü; üçüncü durumun da, vergi kesintisinden ilk fıkra uyarınca sorumlu olanlarla yapılan alım satıma taraf olanlar veya bunların yapmış oldukları hizmetten yararlananlar dışında kalan, ancak, asıl sorumlu ile verginin ödenmemesi konusunda açık ya da kapalı şekilde irtibatı olanları kapsar şekilde yorumlanması; hem düzenlemenin cümle yapısı ve grameri açılarından yapılan sözel yuruma, hem de Kanun koyucu'nun fıkıradaki 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle sürdürülen, amacına uygundur.

Açıklanan bu nedenle, tahsil ettiği katma değer vergisini ilgili vergi dairesine ödemediğinde uyuşmazlık bulunmayan firmanın satış işlemine taraf olan davacının müteselsil sorumluluk esaslarına göre takip edilmesinde Kanuna aykırılık bulunmadığından; temyiz isteminin kabulü ile mahkeme kararının bozulması gerektiği oyu ile karara karşıyım.

BŞ/ÖEK