

T.C.
DANIŞTAY
DOKUZUNCU DAİRE
Esas No : 2018/2660
Karar No : 2020/3454

TEMYİZ EDEN(DAVACI) : Mehmet Sıddık DURMUŞ
Arafat Cad. No:3/D İç Kapı No:4 Ümraniye/İSTANBUL

KARŞI TARAF(DAVALI) : Gevaş Mal Müdürlüğü – VAN

İSTEMİN KONUSU : Erzurum Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesinin 28.12.2017 tarih ve E:2017/728, K:2017/1305 sayılı kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ:

Dava Konusu İstem: Davacı adına kanuni temsilcisi olduğu tasfiyesini tamamlamış AKS Zemin Sistemleri Tic. Ltd. Şti.'nin Beylikdüzü Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün 6620793618 vergi numaralı mükellefi Özakarsu İnşaat Metal Montaj Nak. San. Tic. Ltd. Şti. ve Kozyatağı Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün 9990484336 vergi numaralı mükellefi Zülfikaroğlu İnş. Metal Oto Yedek Parça ve Petrol Ürünleri Tic. Ltd. Şti.'nden aldığı faturaların sahte olduğu yolunda düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak 2012/Ocak dönemi için re'sen tarh edilen katma değer vergisinin kaldırılması istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi Kararının Özeti : Van Vergi Mahkemesinin 16/03/2017 tarih ve E:2016/391, K:2017/186 sayılı kararıyla; mükellefi Zülfikaroğlu İnş. Metal Oto Yedek Parça ve Petrol Ürünleri Tic. Ltd. Şti. hakkındaki 19/11/2013 tarih ve 2013-A-2192/51 sayılı ve Özakarsu İnşaat Metal Montaj Nak. San. Tic. Ltd. Şti. hakkındaki 05.07.2013 tarih 2013-A-3101/17 sayılı vergi tekniği raporundaki tespitlerin değerlendirilmesinden, adı geçen şirketlerin sahte fatura düzenlemek amacıyla oluşturulan paravan şirketler olduğu gerçek bir faaliyetlerinin bulunmadığı ve faturalara konu mal ve hizmet satışlarını gerçekleştirecek ticari kapasitelerinin bulunmadığı sonucuna varıldığından beyannamelere konu edilen ve sahte belge niteliği taşıyan bu faturalar içeriği vergilerin indirimlerinin reddi suretiyle, yeniden düzenlenen katma değer vergisi beyan tablosuna göre ödeme çıkan uyumsuzluk konusu dönem için Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 9. fıkrası gereği şirket müdürü sıfatıyla davacı adına yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi Kararının Özeti : İstinaf başvurusuna konu Vergi Mahkemesi kararının hukuka ve usulüne uygun olduğu ve gerektirecek bir neden bulunmadığı gerekçesiyle istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI : Alışlarının gerçek olduğu, sahte olduğu belirtilen faturalara ilişkin yeterli inceleme yapılmadığı iddialarıyla kararın bozulması istenilmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI : Savunma verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HAKİMİ KASIM DİNÇER'İN DÜŞÜNCESİ : Temyiz isteminin reddi ile usul ve yasaya uygun olan Bölge İdare Mahkemesi kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay 9. Dairesi'nce, Tetkik Hakiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü.

İNCELEME VE GEREKÇE :

MADDİ OLAY :

Davacı adına, kanuni temsilcisi olduğu tasfiyesini tamamlamış AKS Zemin Sistemleri Tic. Ltd. Şti.'nin, Özakarsu İnşaat Metal Montaj Nak. San. Tic. Ltd. Şti. ve Zülfikaroğlu İnş. Metal Oto Yedek Parça ve Petrol Ürünleri Tic. Ltd. Şti.'nden aldığı faturaların sahte olduğu yolunda düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak 2012/Ocak dönemi için re'sen tarh edilen katma değer vergisinin kaldırılması istenilmektedir.

İLGİLİ MEVZUAT :

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri ifade edilmiştir.

213 sayılı Kanun'un 3/B maddesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği ve iktisadi ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu belirtilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun olay tarihinde yürürlükte olan 17. maddesinin 9. fıkrasında tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezaların, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılacağı, limited şirket ortaklarının, , tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olacakları, tasfiye memurlarının sorumluluğunun, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlı olacağı hüküm altına alınmıştır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME :

Bölge İdare Mahkemelerinin nihai kararlarının temyizden bozulması 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. Maddesinde yer alan bozma sebeplerinden birinin varlığı halinde mümkündür.

Bölge İdare Mahkemesi kararının, Zülfikaroğlu İnş. Metal Oto Yedek Parça ve Petrol Ürünleri Tic. Ltd. Şti.'nden alınan faturalar nedeniyle re'sen tarh edilen katma değer vergisine ilişkin hüküm fıkrası usul ve hukuka uygun olup, davacı tarafından temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar kararın belirtilen hüküm fıkrasının bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının Özakarsu İnşaat Metal Montaj Nak. San. Tic. Ltd. Şti.'nden alınan faturalardan kaynaklanan katma değer vergisi tarhiyatına ilişkin hüküm fıkrasına yönelik davacının temyiz isteminin incelenmesine gelince;

Yukarıda metni verilen madde hükümlerinin değerlendirilmesinden yükümlülerin mal alışları nedeniyle yüklendiği katma değer vergilerinin, indirim ve iade konusu yapılabilmesi için faturaların gerçek bir mal alım satımı karşılığı düzenlenmesi gerekmektedir.

Vergilendirme işlemi yapılırken, Kanuna uygun olarak biçimlendirilen muamelelerin bu biçimselliğin ötesine geçilerek, muamelelerin tarafları arasında oluşan maddi ve hukuki ilişkinin gerçek mahiyetinin araştırılması gerekmektedir. Kanun, gerçek mahiyetini ortaya çıkarılmasında yemin hariç her türlü delile izin vermiştir. Bu deliller, tarafların ikrarı, vergiyi doğuran olayla ilişkisi

doğal ve açık bulunan tanık ifadesi, muamelenin taraflarının ekonomik ve ticari konumları işyerlerinin durumu, arandığında bulunup bulunamamasına ilişkin tespitler olabilir.

Gerçekleşmemiş teslim ve hizmetler dolayısıyla katma değer vergisi ödenmesi ve bunun sonucu olarak da bir vergi indirimini söz konusu olamayacağından vergi indirimine dayanak teşkil eden faturaların gerçeği yansıtıp yansıtmadığı ortaya konulmalıdır.

zakarsu İnaşaat Metal Montaj Nak. San. Tic. Ltd. şti. hakkında düzenlenen 05.03.2013 tarih ve 2013-A-3107/17 sayılı vergi tekniği raporu ile davacı hakkındaki vergi inceleme raporundan yer alan bilgi belgelerin birlikte değerlendirilmesinden, mükellef hakkında yapılan yoklamalarda eleştiri konusu yapılan fatura içeriği teslimlerin yapılamayacağına ilişkin kabul edilebilir tespitler bulunmadığı, faaliyetine devam ettiği, işçinin varlığı, mükellefin söz konusu tarihler itibariyle bu çapta bir işi yapamayacağına ilişkin bir bilgi tespit ve yoklama olmadığı, bir kısım alışların hakkında olumsuz tespitler bulunan mükelleflerden yapıldığı yönündeki tespitin ise, bu alışlarının tamamının sahte olduğunu göstermeye imkan vermediği, iç yerinin kapasitesinin ve faaliyetinin büyüklüğünün tespiti yönünde yapılan yoklamaların olumsuzluk içermediği ve düzenlenen faturaların sahte olduğunun somut olarak ortaya konulamadığı göz önüne alındığında, davacının anılan mükelleften aldığı faturaların sahte olduğundan hareketle salınan katma değer vergisinde ve davayı bu kısım yönünden reddeden Vergi Mahkemesi kararına karşı yapılan İstinaf başvurusunun reddine ilişkin Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1. Davacının temyiz isteminin kısmen kabulüne, kısmen reddine,
2. Davanın yukarıda özetlenen gerekçeyle reddine ilişkin Vergi Mahkemesi kararına yönelik İstinaf başvurusunun reddi yolundaki Erzurum Bölge İdare MahkemeVergi Dava Dairesinin 28.12.2017 tarih ve E:2017/728, K:2017/1305 sayılı kararının zakarsu İnaşaat Metal Montaj Nak. San. Tic. Ltd. şti.'nden alınan faturalar nedeniyle re'sen tarh edilen katma değer vergisine ilişkin kısmının **BOZULMASINA**, diğer kısmının **ONANMASINA**,
3. Davacıdan onanan kısım için 492 sayılı Kanuna bağlı 3 sayılı tarife uyarınca hesaplanacak ilam harcının alınmasına,
4. Bozulan kısım üzerinden yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın Erzurum Bölge İdare Mahkemesi vergi dava dairesine gönderilmesine, 08.07.2020 Tarihinde kesin olarak oyçokluğuyla karar verildi.

Başkan
Abdurrahman
GENBAY

ye
Alper
GKTUNA
(X)

ye
Seyfullah
YILDIZTEKİN

ye
Battal
ÖĞÜT

ye
Tekin
YALIM

KARŞI OY : 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun, İkinci Kısımının "Tasfiye, Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi" başlıklı Dördüncü Bölümünde yer alan "Tasfiye" başlıklı 17. maddesine, 5904 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle, 03.07.2009 tarihinden geçerli olmak üzere eklenen 9 fıkrasında tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflere tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezaların, müteselsilen sorumlu olmak üzere tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılacağı, limited şirket ortaklarının, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olacakları, bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğunun tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlı olacağı belirtilmiştir.

Anılan düzenlemenin gerekçesinde, 'tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemine ilişkin olarak kesilecek vergi cezaları dahil her türlü vergi tarhiyatının, tasfiye dönemi için tasfiye memurları adına, tasfiye öncesi dönemleri için kanuni temsilciler müteselsil sorumlu olmak üzere bunlardan herhangi bir biri adına yapılacağı öngörülmektedir' denilmektedir.

Bu durumda; davacı adına 2012/Ocak dönemi için re'sen tarh edilen katma değer vergisi ile kesilen vergi ziyai cezası açısından 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesine eklenen 9. fıkrasına dayanılarak cezalı tarhiyat yapılması mümkündür.

Ancak, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, şirketlerin tüzel kişilikleri, ticaret sicilden silinmeleriyle sona ermekte olup bu tarihten sonra adı geçen şirketin haklara sahip olması, borçlu kılınması mümkün değildir. Bunun sonucu olarak, münfesiş şirket adına tarh ve ceza kesme işlemleri tesis edilemeyeceği gibi ticaret sicilinden silindikten sonra hukuk alanında var olmayan bir şirket hakkında vergi incelemesi yapılması da mümkün değildir. Bu nedenle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesine eklenen 9.fıkrası uyarınca şirketin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemine ilişkin vergi borçları için kanuni temsilciler ve tasfiye memurları adını tarhiyat yapılabilmesi ve ceza kesilebilmesi için Şirket hakkında yapılan vergi incelemesinin şirketin tasfiye sürecinin sona ermesinden önce tamamlanması gerekmektedir.

Kaldı ki, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 'Ek Tasfiye' başlıklı 547. maddesinde; tasfiyenin kapanmasından sonra ek tasfiye işlemlerinin yapılmasının zorunlu olduğu anlaşılırsa, son tasfiye memurları, yönetim kurulu üyeleri, pay sahipleri veya alacaklıların, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesinden, bu ek işlemler sonuçlandırılıncaya kadar, şirketin yeniden tescilini isteyebileceği, Mahkemenin istemin yerinde olduğuna kanaat getirirse, şirketin ek tasfiye için yeniden tesciline karar vereceği ve bu işlemlerini yapmaları için son tasfiye memurlarını veya yeni bir veya birkaç kişiyi tasfiye memuru olarak atayarak tescil ve ilan ettireceği düzenlemesine yer verilmiş olup bu düzenleme gereğince şirketin tasfiyesi tamamlanmadan incelemenin bitirilememesi veya şirketin tasfiyesinin tamamlanmasından sonra vergi incelemesi yapılmasını gerektiren bir durumun çıkması halinde alacaklı konumunda olan vergi dairesinin Asliye Ticaret Mahkemesinden ek tasfiye talep etmek suretiyle inceleme yapma imkanı bulunduğu açıktır.

Dava konusu olayda ise; davacının, AKS Zemin Sistemleri Tic. Limited Şirketi'nin kanuni temsilcisi olduğu adı geçen şirketin 21.01.2014 tarihinde tasfiyesinin sonuçlandığı daha sonra tasfiyesi tamamlanmış Şirket hakkında düzenlenen 12.02.2016 tarih ve 2016-A-2706/14 sayılı vergi inceleme raporlarına dayanılarak katma değer vergisi tarh edildiği tarhiyata ilişkin ihbarnamelerinin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17/9, maddesi

uyarınca tasfiyesi sona eren Şirketin kanuni temsilcisi olan davacı adına dŐzenlenerek tebliğ edildiği anlaŐılmaktadır.

Yukarıda yapılan aŐıklamalar çerŐevesinde davacının kanuni temsilcisi olduğu Şirket hakkında yapılan vergi incelemesinin matrah takdiri iŐleminin Şirketin tasfiyesinin tamamlandıktan sonra yapıldığı gŐrŐldŐĐĐnden adına 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesine eklenen 9. fıkrası uyarınca yapılan tarhiyatta ve İstinaf baŐvurusunu reddeden BÖlge İdare Mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmadığından temyiz isteminin kabulŐnŐn gerektiği oyuyla daire kararına katılmıyorum.

Őye
Ayper GŐKTUNA