

## YARGI KARARLARI

Ali Said DOLU\*

### T.C. DANIŞTAY YEDİNCİ DAİRE

**Esas No:** 2012/4237

**Karar No:** 2012/7610

**Anahtar Kelimeler:** Serbest Dolaşıma Giriş Beyannamesi, Yatırım Teşvik Belgesi, Muafiyet

*Özeti : Yatırım teşvik mevzuatı koşullarına aykırı hareket edildiğinden bahisle, eşyanın ithalinde alınması gereken katma değer vergisi üzerinden, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin 2'nci fıkrası gereğince, vergi zıyaı cezası kesilmesi konusunda yetkili merciin, ithalat vergilerinin tarh, tahakkuk ve tahsiline yetkili olan gümrük idaresi olduğu; bu nedenle, bahsi geçen cezanın vergi dairesi müdürlüğünce kesilmesinde yetki yönünden hukuka uyarlık bulunmadığı hakkında.*

**Temyiz İsteminde Bulunan: ...**

**Karşı Taraf:** İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı  
(Rami Vergi Dairesi Müdürlüğü)

**İstem Özet:** Davacı adına tescilli 23.05.2002 gün ve 3914 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesiyle 15.02.2002 gün ve 67367 sayılı yatırım teşvik belgesi kapsamında muafiyet uygulanarak ithal edilen eşyanın beş yıllık süre dolmadan ve izin alınmadan satılmak suretiyle teşvik şartlarının ihlal edildiğinden bahisle, gümrük müdürlüğü tarafından, ithalat sırasında yararlanılan destek unsurlarından katma değer vergisi üzerinden 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin birinci fıkrasının (d) bendiyle yapılan yollama uyarınca, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin 2'nci fıkrası gereğince vergi zıyaı cezası uygulanması gerektiğinin bildirilmesi üzerine, vergi dairesi müdürlüğünce, bahsi geçen vergi üzerinden vergi zıyaı cezası kesilmesi yolunda tesis edilen işlemin iptali istemiyle açılan davayı; olay-

da, yatırım teşvik belgesi kapsamında vergileri ödenmeksizin ithal edilen eşyaya ait taksitlerin ödenmemesi nedeniyle, eşyanın cebri icra yoluyla haczedilip satıldığı, bu işlemlerin gerçekleştirilmesi esnasında, eşyanın ithalat vergilerinin ödenmesi gerektiğinin yetkili icra organlarına bildirilmemesi suretiyle, elde edilen bedelden, ithalat vergileri tutarının karşılanamamasına davacı tarafından sebebiyet verildiğinden, eşyaya isabet eden katma değer vergisi üzerinden vergi zıyaı cezası kesilmesi yolunda tesis edilen işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçeyle reddeden İstanbul Dördüncü Vergi Mahkemesinin 28.12.2011 gün ve E:2010/1062; K:2011/4721 sayılı kararının, yatırım teşvik mevzuatına aykırı hareket edildiğinden bahisle, katma değer vergisi üzerinden vergi zıyaı cezası kesilmesine dair işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istenilmektedir. Savunmanın Özeti : İstem reddi gerektiği savunulmuştur. Tetkik Hakimi Murat ASİLTÜRK'ün Düşüncesi : Olay tarihinde yürürlükte bulunan 485 sayılı Gümrük Müsteşarlığının Teşkilat ve

\* Gümrük ve Ticaret Müfettişi

Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 2'nci maddesinin (c) bendinde ise, gümrük vergileri ile gümrüklerce alınan diğer gelirler ve fonların tarhı, tahakkuk ve tahsili Gümrük Müşteşarlığının görevleri arasında sayılmıştır. Ayrıca, 4458 sayılı Gümrük Kanununun, olay tarihinde yürürlükte bulunan şekliyle, 3'üncü maddesinin 8'inci fıkrasında, "gümrük vergileri" deyiminin, yürürlükteki hükümler uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin tümünü; "ithalat vergileri" deyiminin, eşyanın ithalinde öngörülen gümrük vergileri ve eş etkili vergileri ifade ettiği belirtilmiştir. Bu hükümler uyarınca; ilgililerce ithali gerçekleştirilen eşyaya ilgili olarak alınması gereken ithalat vergilerinin tarh, tahakkuk ve tahsiline gümrük idarelerinin yetkili bulunduğu açık olup, vergi alınmasını gerektiren eyleme, Kanun Koyucu tarafından, aynı zamanda yaptırım uygulanmasının hüküm altına alındığı hallerde, anılan yaptırımı uygulamaya yetkili idarenin, vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsiline yetkili olan gümrük idareleri olduğu konusunda duraksamaya yer yoktur. Olayda, yatırım teşvik mevzuatı koşullarına aykırı hareket edildiğinden bahisle, 3065 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesinin (d) bendinin yaptığı gönderme nedeniyle, 213 sayılı Kanun'un 344'üncü maddesinin 2'nci fıkrası gereğince, kesilen vergi zıyaı cezasının dayanağı katma değer vergisinin, davacı tarafından gerçekleştirilen ithalat işleminden doğduğu hususu tartışmasız olup, yukarıda sözü edilen mevzuatın vergi alınmasını gerektiren fiile bağladığı bir yaptırım olan vergi zıyaı cezasının, ithalat vergilerinin tarh, tahakkuk ve tahsiline yetkili olangümrük idaresince kesilmesi gerekirken, vergi dairesi müdürlüğünce kesilmesinde yetki yönünden hukuka ayarlık bulunmadığından, 2577 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinin 1'inci fıkrası hükmü uyarınca, anılan aykırılık hali dikkate alınmaksızın, konu unsuru yönünden yapılan yargılama sonucuna göre, yazılı gerekçeyle verilen kararda isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenle, temyiz istemi kabul edilerek kararın bozulması gerektiği düşünülmektedir.

### TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüldü: Temyiz başvurusu; davacı adına tescilli serbest dolaşıma giriş beyannamesiy-

le yatırım teşvik belgesi kapsamında muafiyet uygulanarak ithal edilen eşyanın süre dolmadan ve izin alınmadan satılmak suretiyle teşvik şartlarının ihlal edildiğinden bahisle, gümrük müdürlüğü tarafından, ithalat sırasında yararlanılan destek unsurlarından katma değer vergisi üzerinden 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin birinci fıkrasının (d) bendiyle yapılan yollama uyarınca, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin 2'nci fıkrası gereğince vergi zıyaı cezası uygulanması gerektiğinin bildirilmesi üzerine, vergi dairesi müdürlüğünce, bahsi geçen vergi üzerinden vergi zıyaı cezası kesilmesi yolunda tesis edilen işlemin iptali istemiyle açılan davayı reddeden vergi mahkemesi kararının bozulması istemine ilişkindir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2'nci maddesinin 1'inci fıkrasının 4577 sayılı Kanun'un 5'inci maddesiyle değişik (a) bendinde, 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 dava olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma göre; bir idari dava sonunda, bu davaya konu idari işlemin iptaline karar verilebilmesi, bu işlemin yukarıda sözü edilen unsurlardan biri veya bir kaç ile hukuka aykırı bulunmasına bağlıdır. İdari işlemin yukarıda sözü edilen maddede sayılan unsurlarından ilki olan «yetki», idari makamların kamu gücü kullanarak tek taraflı irade ile idari işlem tesis edebilme iktidarını ifade eder ve kamu düzeni ile ilgili olan bu unsurdaki mevcut hukuka aykırılık halleri, ağırlıklarına göre, idari işlemi yok hükmünde kılar veya iptalini gerektirir. Dava konusu idari işlemde, bu tür bir hukuka aykırılık saptayan idari yargı yeri, duruma göre, işlemin yokluğuna veya iptaline karar vermekle yetinmek zorundadır. İdari yargı yerinin, yetki unsurundaki hukuka aykırılığı saptamakla birlikte, daha ileri giderek, işlemi diğer unsurları, örneğin sebep unsuru yönünden de yargı denetimine tabi tutması, yetkili idari makamın yerine geçerek hükmün kurulması anlamına gelir ki, bu durumun, İdari Yargılama Usulü Kanununun 2'nci maddesinin 2'nci fıkrası hükmü ile bağdaştırılması olanaklı değildir. Uyuşmazlıkta, ithale ilişkin olması nedeniyle 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na kapsamında yer alan katma değer

vergisi üzerinden, 213 sayılı Kanun'da düzenlenen vergi ziyayı cezası kesilmesi yolunda tesis edilen davaya konu işlemin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 2'nci maddesinde gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin bu Kanuna tabi olmadığı yolundaki düzenlemeye uygun olup olmadığı yönünden yapılması gereken inceleme, 2577 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinde sözü edilen idari işlemin konu unsurunu ilgilendirmekte olup, yetki unsuruyla ilgili bir incelemenin, bahsi geçen incelemeye göre öncelik arz ettiği hususu yukarıda yapılan açıklamaların ve Yargılama Usulü kurallarının gereğidir. Olay tarihinde yürürlükte bulunan 485 sayılı Gümrük Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 2'nci maddesinin (c) bendinde ise, gümrük vergileri ile gümrüklerce alınan diğer gelirler ve fonların tarhi, tahakkuk ve tahsili gümrük müsteşarlığının görevleri arasında sayılmıştır. Ayrıca, 4458 sayılı Gümrük Kanununun, olay tarihinde yürürlükte bulunan şekliyle, 3'üncü maddesinin 8'inci fıkrasında, «gümrük vergileri» deyiminin, yürürlükteki hükümler uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin tümünü; «ithalat vergileri» deyiminin, eşyanın ithalinde öngörülen gümrük vergileri ve eş etkili vergileri ifade ettiği belirtilmiştir. Diğer taraftan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin (d) bendinde, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimlerinin (Şu kadar ki, yatırım teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyayı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanı, verginin tarhini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar) katma değer vergisinden istisna edilmiş olduğu hükme bağlanmış; 213 sayılı Kanun'un 341'inci maddesinde, vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik

yerine getirmemesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade edeceği, 344'üncü maddesinin olay tarihinde yürürlükte bulunan şeklinde de, 341'inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellefe veya sorumluya vergi ziyayı cezası kesileceği hükmüne yer verilmiştir. Bu hükümler uyarınca; ilgililerce ithali gerçekleştirilen eşyaya ilgili olarak alınması gereken ithalat vergilerinin tarhi, tahakkuk ve tahsiline gümrük idarelerinin yetkili bulunduğu açık olup, vergi alınmasını gerektiren eyleme, Kanun Koyucu tarafından, aynı zamanda yaptırım uygulanmasının hüküm altına alındığı hallerde, anılan yaptırımı uygulamaya yetkili idarenin, vergilerin tarhi, tahakkuk ve tahsiline yetkili olan gümrük idareleri olduğu konusunda duraksamaya yer yoktur. Olayda, yatırım teşvik mevzuatı koşullarına aykırı hareket edildiğinden bahisle, 3065 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesinin (d) bendinin yaptığı gönderme nedeniyle, 213 sayılı Kanun'un 344'üncü maddesinin 2'nci fıkrası gereğince, kesilen vergi ziyayı cezasının dayanağı katma değer vergisinin, davacı tarafından gerçekleştirilen ithalat işleminden doğduğu hususu tartışmasız olup, yukarıda sözü edilen mevzuatın vergi alınmasını gerektiren fiile bağladığı bir yaptırım olan vergi ziyayı cezasının, ithalat vergilerinin tarhi, tahakkuk ve tahsiline yetkili olan gümrük idaresince kesilmesi gerekirken, vergi dairesi müdürlüğünce kesilmesinde yetki yönünden hukuka uyarlık bulunmadığından, 2577 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinin 1'inci fıkrası hükmü uyarınca, anılan aykırılık hali dikkate alınmaksızın, konu unsuru yönünden yapılan yargılama sonucuna göre, yazılı gerekçeyle verilen kararda isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenle, temyiz isteminin kabulüne; mahkeme kararının bozulmasına, bozma kararı üzerine, Mahkemece, yeniden verilecek kararla birlikte yargılama giderleri de hüküm altına alınacağından, bu hususta ayrıca hüküm tesisine gerek bulunmadığına, 21.12.2012 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

**T.C. DANIŞTAY YEDİNCİ DAİRE****Esas No:** 2008/6939**Karar No:** 2013/87**Anahtar Kelimeler:** *Serbest Dolaşıma Giriş Beyannamesi, İkincil İşlem Görmüş Ürün, Gerçekleşen Değerler*

*Özeti: Dahilde işleme rejimi kapsamında ithal edilen eşyanın işlenmesi sonucu ortaya çıkan ve serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulan ikincil işlem görmüş ürüne tekabül eden ithal girdisi değerinin, döviz kullanım oranı hesabında dikkate alınması gerektiği hakkında.*

**Temyiz İsteminde Bulunan:** Gümrük ve Ticaret Bakanlığı adına Samsun Gümrük Müdürlüğü

**Karşı Taraf:** ... Un Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi

**Vekili:** Av. ...-Av. ...

**İstemin Özeti :** Davacı adına tescilli 05.04.2007 gün ve 739 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi ile, 26.09.2006 gün ve 2006/D1-03122 sayılı dahilde işleme izin belgesi kapsamında ithal edilen eşyanın, kapatılmasından sonra, ihracata ilişkin döviz kullanımının belgede öngörülen oranı aştığından bahisle, döviz kullanım oranını aşan kısma ilişkin olarak tahakkuk ettirilen gümrük ve katma değer vergileri ile bu vergilere ait gecikme faizlerine vaki itirazın reddine dair işlemi; dosyanın incelenmesinden, dahilde işleme izin belgesi kapsamında yurda geçici olarak ithal edilen eşyanın işlenmesi sonucunda ortaya çıkan ürün yanında, elde edilen ikincil işlem görmüş ürünün, dahilde işleme rejiminin koşullarını belirleyen 4458 sayılı Gümrük Kanununa ve anılan Kanuna göre çıkarılmış idari düzenlemelere uygun olarak serbest dolaşıma giriş rejimi hükümlerine göre ithali halinde, anılan ürünün üretiminde kullanılan ithal girdisine isabet eden miktarın, dolayısıyla, gerçekleşen ithalatın ortalama birim fiyatı üzerinden hesaplanan değerinin bulunması ve bulunan bu değer için ithal girdisinin toplam değerinden düşülmesi suretiyle elde edilecek ithalat değerinin, ihracat değerine bölünmesi suretiyle döviz kullanım oranına ulaşılacağı anlaşıldığı, olayda, ithal edilen eşyanın işlenmesi sonucunda elde edilen ürünün ihraç edilmesi, ihraç edilmeyen ikincil işlem görmüş ürünün ise, vergileri ödenmek suretiyle ithalinin gerçekleştirilmesi ve bu ürüne isabet eden ithal girdi miktarı dikkate alınarak hesap-

lanan tutarın, ithal girdisinin toplam değerinden düşülmesi sonucunda yapılan oransal değer belgeleriyle uyumlu olduğu saptanarak, taahhüt hesabının, gerçekleşen değerler üzerinden Karadeniz İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince kapatılması karşısında, davacı adına tesis edilen işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçeyle iptal eden Samsun Vergi Mahkemesinin 15.10.2008 gün ve E:2008/127; K:2008/587 sayılı kararının; ihracata ilişkin döviz kullanımının belgede öngörülen oranı aşması nedeniyle, döviz kullanım oranını aşan kısma ilişkin olarak tesis edilen işlemin yerinde olduğu, öte yandan, 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 13'üncü maddesinin (j) bendi uyarınca başvuru ve vekalet harcının taraflarına yükletilmemesi gerektiği ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

**Savunmanın Özeti:** İstemin reddi gerektiği savunulmuştur.

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

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüldü: Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanmış bulunan mahkeme kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine; kararın onanmasına, 05.03.2013 gününde oybirliği ile karar verildi.

**T.C. DANIŞTAY YEDİNCİ DAİRE****Esas No:** 2010/176**Karar No:** 2013/1030**Anahtar Kelimeler:** *Ödeme Emri, Tahakkuk İşlemleri, Kesin ve Yürütülmesi Zorunlu İşlemler, İncelenmeksizin Ret*

*Özeti: Limited Şirket ortağının, şirketin kesinleşmiş borçlarından dolayı sorumlu tutulabileceği, tahakkuka gerek olmadığı, ödeme emri ile takibi gerektiği hakkında.*

**Temyiz İsteminde Bulunan:** ...**Vekili:** Av. ...**Karşı Taraf:** Gümrük ve Ticaret Bakanlığı adına Ege Serbest Bölge Gümrük Müdürlüğü

**İstem Özet:** Ortağı bulunduğu ... Tekstil Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi adına tescilli 19.12.2002 gün ve 10666 sayılı ve 11.11.2002 gün ve 9414 sayılı beyannameler nedeniyle, davacı adına, gümrük, katma değer vergileri ve kaynak kullanımını destekleme fonu payı tahakkuk ettirilmesi ve vergiler üzerinden gecikme faizi, fon payı üzerinden cezai faiz hesaplanması yolunda tesis edilen işlemlere karşı yapılan başvuruların reddine ilişkin işlemlerin iptali istemiyle açılan davayı; 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesi uyarınca, mükelleflere tebliğ edilen tahakkuklara karşı anılan maddede belirtilen idari itiraz yolları tüketilmeden doğrudan dava açılmasının mümkün olmadığı; uyuşmazlığın vergilere ilişkin kısmı için, davacı tarafından, tahakkuka vaki düzeltme taleplerinin reddine dair işlemlerin tebliği üzerine yedi gün içinde Başmüdürlük nezdinde itiraz edilip tesis edilen olumsuz işlemlerin iptali istemiyle açılması gerekirken, anılan süre geçirilerek doğrudan açılan davanın bahsi geçen kısmının esasının incelenmesine olanak bulunmadığı; öte yandan, fon payı ve fon payı üzerinden cezai faiz istenilmesi yolunda tesis edilen işlemlerin ise 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7'nci maddesi uyarınca otuz günlük süre içinde dava konusu yapılması gerekirken, bu süre geçirilmek suretiyle açılan davanın anılan kısmında süre aşımı bulunduğu gerekçesiyle reddeden İzmir Birinci Vergi Mahkemesinin 30.09.2009 gün ve E:2008/1851; K:2009/1445 sayılı kararının; 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil

Usulü Hakkında Kanun'un 35'inci maddesindeki açık düzenlemeye rağmen taraflarına tahakkuk işlemi tesis edilip tebliğ edildiği; uyuşmazlıkta, gümrük yükümlüsü ithalatçı firma olmasına karşın, kendileriymiş gibi değerlendirilmek suretiyle karar verildiği; ithalatçı firmanın 1/60000 oranında hissesine sahip bulunmaları nedeniyle alacak için taraflarına başvurulmasında hukuka uyarlık bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

**Savunmanın Özeti:** İstem reddi gerektiği savunulmuştur.

**Tetkik Hakimi Murat ASILTÜRK'ün Düşüncesi:**

Adına beyannameler tescilli olan Limited Şirketten tahsil edilmeyen ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağının 6183 sayılı Kanunda öngörülen takip ve tahsil yöntemleri uyarınca takip ve tahsil edilmesi gerekirken, Limited Şirket eski ortağı olan davacı adına yeniden tahakkuk ettirilerek tebliği onun hukuki durumunda herhangi bir değişiklik meydana getirmeyeceğinden kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem olarak kabul edilemez. Bu işlemin tebliği üzerine 4458 sayılı Kanunda öngörülen idari başvuru yollarının tüketilmesi de onun bu niteliğini değiştirmez. Dolayısıyla, incelenmeksizin reddi gereken davanın reddi yolunda yazılı gerekçeyle verilen kararda sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir. Açıklanan nedenle, temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüldü: Dosyanın incelenmesinden; davacının ortağı bulunduğu ... Tekstil Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi adına tescilli serbest dolaşıma giriş beyannameleri ile yatırım teşvik

belgesi kapsamında ithalatın gerçekleştirilmesinden sonra, teşvik şartlarının ihlal edildiğinden bahisle, eşyaya ait gümrük ve katma değer vergileri ile kaynak kullanımını destekleme fonu payı tahakkuk ettirilerek Şirket adresine tebliğ çıkarıldığı, adresinde bulunamaması nedeniyle Resmi Gazete’de yapılan ilan tebligat sonucunda da vergi ve fon paylarının ödenmemesi üzerine, hesaplanan gecikme faizi ve cezai faiziyle birlikte, vergi ve fon paylarının davacı adına tahakkuk ettirildiği, tahakkuk işlemlerine yapılan başvuruların reddine ilişkin işlemlerin iptali istemiyle açılan davada, Mahkemece, istemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle karar verildiği anlaşılmıştır. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 4369 sayılı Kanun’un 21’inci maddesiyle değişen 35’nci maddesinin olay tarihinde yürürlükte bulunan şeklinde, limited şirket ortaklarının şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olacağı ve bu Kanun hükümleri uyarınca takibe tabi tutulacağı; 55’inci maddesinde ise, amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, yedi gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumunun bir ödeme emri ile tebliğ olunacağı belirtildikten sonra, ikinci fıkrasında; ödeme emrinde borcun aslı ve ferilerinin mahiyet ve miktarları, nereye ödeneceği, müddetinde ödenmediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar

hapis ile tazyik olunacağına kayıtlı bulunacağı düzenlenmiştir. Yukarıda yer verilen kanun maddelerinin değerlendirilmesinden, limited şirket ortağının, Şirketten tahsil imkanı kalmayan ve kesinleşmiş amme alacağından dolayı sorumlu tutulabileceği, bu aşamada, yani Şirket adına kesinleşen vergiler nedeniyle ortağın takibinin ise, 6183 sayılı Kanun uyarınca tesis edilecek işlemlerle mümkün olabileceği, şirket adına tahakkuk ettirilmesi gereken verginin ortak adına tahakkuk ettirilmesine olanak bulunmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durumda; olayda Şirket adına tahakkuk ettirilen vergi ve fon paylarının kesinleşmesinden sonra, ortak adına, 6183 sayılı Kanun hükümleri uyarınca ödeme emri düzenlenmesi gerekirken, Şirket adına tahakkuk ettirilen vergi ve fon payları kesinleşmeden, davacı adına yapılan tahakkuk işlemleri, davacının hukuki durumunu etkileyen ve idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemler niteliğinde değildir. Bu işlemlerin tebliği üzerine 4458 sayılı Kanunda öngörülen idari başvuru yollarının tüketilmesi de bu niteliğini değiştirmez. Dolayısıyla, incelenmeksizin reddi gereken davanın reddi yolunda yazılı gerekçeyle verilen kararda sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir. Açıklanan nedenle, temyiz isteminin reddine, 50,45 (ElliTürkLirasıKırkBeşKuruş) Türk lirası maktu karar harcının temyiz eden davacıdan alınmasına, 12.03.2013 gününde oybirliği ile karar verildi.

## T.C. DANIŞTAY ÜÇÜNCÜ DAİRE

**Esas No:** 2010/2303

**Karar No:** 2012/3985

**Anahtar Kelimeler:** *Bilgisayar Programı, Ticari Kazanç, Telif Kazancı*

**Özeti:** *İnternet servis sağlayıcılarından sanal alan kiralamak suretiyle kurulan internet sitesinde yazılımı yapılan bilgisayar programındaki oyunun belli bir bedel karşılığı internet kullanıcılarına sunularak elde edilen kazancın ticari kazanç olduğu hakkında.*

**Temyiz Eden:** Hakkari Vergi Dairesi Müdürlüğü

**Karşı Taraf:** ...

**İstemin Özeti:** Davacının kurduğu internet sitesi aracılığıyla ve kendisi tarafından oluşturulan

bilgisayar yazılımındaki 101 adlı oyunu belli bir bedel karşılığı internet kullanıcılarına sunarak elde ettiği gelirin ticari kazanç olduğu görüşüyle adına 2003 yılı için takdir komisyonu kararına dayanılarak re’sen salınan bir kat vergi ziyaı ce-

zalı gelir vergisi ile 2003 yılının tüm dönemleri için re'sen salınan bir kat vergi ziyaı cezalı geçici vergilerin kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. Van Vergi Mahkemesinin 16.12.2009 gün ve E:2009/105, K:2009/338 sayılı kararıyla; davacı tarafından borland delphi program diliyle yazılan oyuna ilişkin programın internet ortamında yayınlanarak kiraya verilmesi ya da telif haklarının bütünüyle devredilmesi suretiyle gerçekleştirilen bu faaliyetten elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olduğu ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesi uyarınca gelir vergisinden müstesna tutulması gerektiği, söz konusu faaliyetin mutad ve sürekli bir şekilde yapılması ile arızı olarak yapılması arasında bir ayırım bulunmadığı gerekçesiyle tarhiyat kaldırılmıştır. Davalı idare tarafından, 101 adli oyun salonundan elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olmadığı ve bu nedenle 193 sayılı Yasa'nın serbest meslek kazancı istisnasını düzenleyen maddesi kapsamında değerlendirilemeyeceği ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir.

**Savunmanın Özeti:** Savunma verilmemiştir.

**Tetkik Hakimi:** Pelin AKÇA'nın Düşüncesi : Temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

**Savcı: Sevil ÇAKMAK'ın Düşüncesi :** İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizen incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49'uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir. Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen Mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

### TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince işin gereği görüşülüp düşünüldü: ... Meslek Yüksek Okulunda okutman olarak görev yapan davacının 1.1.2003 tarihinden itibaren elde ettiği internet gelirlerinin ticari kazanç olduğu yolunda düzenlenen basit rapor üzerine takdir komisyonu kararı ile takdir edilen matrah üzerinden yapılan tarhiyat vergi mahkemesince, davacının

faaliyetinin serbest meslek faaliyeti olarak kabul edilip, bu faaliyetten elde ettiği kazancın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesinde düzenlenen istisna kapsamında olduğu ve vergilendirilemeyeceği gerekçesiyle kaldırılmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 65'inci maddesinin birinci fıkrasında her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı; ikinci fıkrasında sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilim veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlemin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması serbest meslek faaliyeti olarak tanımlanmış, aynı Yasanın 18'inci maddesinde de, bilgisayar programcılarının bilgisayar yazılımı eserini bilgisayar ve internet ortamında yayınlama veya bunun üzerindeki mevcut hakları devir ve temlik etmek ya da kiralamak suretiyle elde edilen hasılatın gelir vergisinden müstesna olduğu kurala bağlanmıştır. 193 sayılı Yasa'nın 65'inci maddesindeki tanımdan da anlaşılacağı üzere serbest meslek faaliyetinin unsurlarından birisi de faaliyetin ticari nitelikte olmamasıdır. Aynı Yasanın 37'nci maddesinin birinci fıkrasında ticari kazanç, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar olarak tanımlanmış olup, ticari işletmenin tanımı ise uyuşmazlık döneminde yürürlükte bulunan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yapılmıştır. Buna göre bir ticarethane veya fabrika ya da ticari bir şekilde işletilen diğer müesseseler ticari işletme sayılmış, Yasanın "Ticari Şekilde İşletilen Diğer Müesseseler" başlıklı 13'üncü maddesinde, esnaf veya güzel sanatlar erbabından birinin gerek bizzat gerek işçi çalıştırarak veya makine kullanarak eserler vücuda getirmesi ve bu eserleri satması amacıyla açılan bir müessesenin, işlerinin hacim ve ehemmiyeti, ticari muhasebeyi gerektirdiği ve ona ticari veya sınai bir müessese şekil ve mahiyetini verdiği takdirde ticari işletme sayılacağı hükme bağlanmıştır. Ticari kazançlar esas itibarıyla sermaye ve emek kaynağına bağlı olarak ticari bir organizasyona dayanır. Serbest meslek faaliyeti özelliklerini taşısa dahi ticari bir organizasyon içinde yapılan faaliyetten elde edilen gelirin ticari kazanç sayılması ve ticari kazançla ait

hükümlere göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Dosyanın incelenmesinden; davacı hakkında düzenlenen basit raporda; davacının yazılımını kendisinin yaptığı bilgisayar programındaki 101 adlı oyunu kendi kurduğu internet sitesinde üyelerine belli bir bedel karşılığında kullanıma açtığı ve söz konusu sitede yayınladığı, muhtelif banka hesaplarına 2003 yılından 2006 yılının sonuna kadar toplam 159.826,27 TL tutarındaki paranın yatırıldığı tespit edilmiş, davacı inceleme elemanına verdiği ifadede, internet sitesinde programın ek avantajlarından yararlanan yaklaşık 1000 kişinin ücret ödediğini, tahsilatların banka aracılığıyla gerçekleştirildiğini, ücret ödemeleri ve servis sağlayıcılarına ödenen kira bedeli ve başka giderlerinin de bulunduğunu beyan etmiştir. Uyuşmazlık döneminde, davacının eseri üzerinde başkasının tasarruf etmesi için telif hakkının satılması veya devredilmesi söz konusu olmayıp, davacının ödeme yaparak internet servis sağlayıcılarından sanal alan kiralamak suretiyle kurduğu internet sitesinde üyelerine belli bir bedel karşılığında oyun hizmeti sunduğu taraflar arasında tartışmasız olup, bu hizmet sunulurken eleman çalıştırıldığı da davacının ifadesinden anlaşılmaktadır. Söz konusu faaliyet ticari bir organizasyona dayalı olup, işlemin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi veya bilgisayar oyununun yazılımının Fikir ve Sanat

Eserleri Kanununa göre eser niteliği taşıması faaliyetin ticari niteliğini değiştirmez. Yapılan bu açıklamalar dikkate alındığında, dava konusu tarhiyata neden olan faaliyetin ticari faaliyet olduğu ve bu faaliyetten elde edilen kazancın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerektiği sonucuna varıldığından, vergilendirmeye konu kazancın telif kazancı olarak kabulü suretiyle vergiden müstesna tutulan serbest meslek kazancı olduğu yönünde verilen vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır. Kararın, davacının söz konusu faaliyete başladığı tarihin, davacının bu husustaki iddiaları da incelenerek belirlenmesi suretiyle uyuşmazlığa konu dönemde, faal olup olunmadığının ve kazanç tahakkuk edip etmediğinin tespiti ile tarh matrahının miktarı yönünden yapılacak inceleme sonucuna göre yeniden karar verilmek üzere bozulması gerekmektedir. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulü ile Van Vergi Mahkemesinin 16.12.2009 gün ve E:2009/105, K:2009/338 sayılı kararının bozulmasına, 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 13'üncü maddesinin (j) bendi parantez içi hükmü uyarınca alınması gereken harç dahil olmak üzere yargılama giderlerinin yeniden verilecek kararda karşılanması gerektiğine, 28.11.2012 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

