

Vergi iadeleri Sorunu Danıştay'da

ERDOĞAN DEMİRYÜREK
T.E.K.

Teknik personele 15.4.1958 tarih ve 4/10195 sayılı kararname ile yürürlüğe konulan muayyeD ve muvakkat müddetli hizmetlerde çalıştırılarak yevmiyeli teknik personel yönetmeliğinin 10. maddesi gereğince ödenen arazi, şantiye, ağırlık ve seyyarlık zamlarının harcırah yevmiyesi telâkki edilerek gelir vergisine tabi tutulmamakta iken Sayıştay Genel Kurulunca müttihaz 8.10.1969 tarihli karar muvacehesinde harcırah yevmiyesi değil, ilâve bir ücret ödenmesi bulunmasından bunların asıl yevmiye ile birleştirilerek vergilendirilmesin'e gidilmiştir.

Bu tatbikatın neticesi olarak mükelleflere daha önce iade edilen vergi farklarının tekrar vergi dairesine geri verilmesiyle ilgili tebligatlar yapılmaktadır. Bu hususun genel hukuk kaidelelerine uygun olmadığı aşağıdaki dilekçe metni ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu gereğince itiraz ve tetkik komisyonlarına bildirilmiştir.

ANKARA VERGİLER İTİRAZ KOMİSYONU BAŞKANLIĞINA

İtiraz eden vergi mükellefinin adı ve soyadı:

İş :
Açık adresi :
Vergiyi tarh eden daire :
İtirazın- ilgili bulunduğu vergi nevi :
Vergilendirme dönemi :
Vergi miktarı :
Tebliğ edilen ihbarname tarih ve numarası :
Hesap No. :
İtiraz olunan muamele ve itirazın hukuki mesnetleri :

89 Seri No. lu Gelir Vergisi Genel Tebliği gereğince reddolunan Şantiye Zamlarından kesilen vergilerin geri alınması ile ilgili vergi ihbarnamesini.....Dairesinden tebliğ almış bulunmaktayım, itiraz ederim. Şöyle ki :

4/10195 sayılı Kararname ile yürürlüğe konan Muayyen ve Muvakkat Müddetli Hizmetlerde çalıştırılacak Yevmiyeli Personel Yönetmeliğinin 10 uncu maddesinin (a) fıkrası Ankara, İstanbul, tzmir Belediye hudutlan Ue diğer Vilayetler Merkez kazaları Belediye hudutları dahilinde ve Be-

lediyeler hudutlan haricinde olup, her türlü sosyal tesisleri haiz şantiyelerde çalışanlara 2. TL. na kadar Şantiye Zammı verileceğine âmirdir. Aynı maddenin (d) fıkrası ise diğer fıkralar hükümlerine göre zam alanlardan yer işlerinde çalışanlara hizmetlerinin ağırlık derecesine göre ayrıca (0 - 5) TL. sı İlâve zammın verileceğini öngörmektedir. Mezkûr Kararnamenin adı geçen hükümlerine göre 1964 senesinden itibaren tarafıma ödenen zamlardan kaynakta tevkif usulüne göre vergi kesilmekteydi. Bilâhare kesilen bu vergilerin usulsüz olduğu ve bu yüzden reddi gerekeceği 89 Seri No. lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile ilân olunmuştur. Mükellef bulunduğum verginin tarhı ve ödenmesi kendimin hiç bir dahli olmadan ifa olunmaktadır. Hal böyle iken, tarafıma Gelir Vergisi Genel Tebliği gereğince iade olunan verginin tekrar geri alınması, tamamen bu hususlardaki idari tasarrufun hatalı olmasına inhisar etmektedir. Ayrıca, 4/10195 Sayılı Kararnamenin 10. maddesinin a, b, c, d fıkralarına gere ödenen zamların dışında «bu hizmetler için ayrıca harcırah yevmiyesi verilmeyeceği» aynı maddenin son bendinde açıkça belirtilmiştir. Yani ödenen bu zamları, Kararname harcırah olarak nitelemiştir. Harcırahlar da 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 24. maddesine göre vergilendirilemez.

Kanuni durum böyle iken.....Vergi Dairesi, ödenen bu zamları da vergiye matrah yaparak, kanuna aykırı vergilendirme yoluna gitmiştir. Kararnamenin açık hükmü karşısında herhangi bir suretle 1-arcırah da tarafıma ödenmeyeceği için, harcırah almam İcap eden hizmetlerim angarya niteliğinde olacaktır. Halbuki, Anayasa'nın 42. maddesi angaryayı yasaklamıştır, ödenen bu zamlar, Vergi Kanunu anlamında ücret niteliğini de taşımamaktadır.

Yukarıda arz ve izah olunan hususlar muvacehesinde, sözü «dilen Şantiye Zamlarından kesilen verginin tarhı ve kesintilerin bana te diyesinde hiç bir kusur ve taksirim olmayan tarafımdan bir defada geri alınmasının şahsımda doğuracağı malî sıkıntıları gözönünde bulundurarak, tarafımdan geri iadesi yerine idari tasarruf sahiplerine rücu edilmesi hususunda bir karar ittihazun Yüksek Komisyonunuzdan arz ve istirham ederim.»

İtiraz Komisyonları bu hususu aşağıdaki gerekçe ile reddetmiştir.

< Filhakika dosyada mevcut malûmata göre, Teknik personele, işlerinin hususiyeti ve ehemmiyeti ile mütenasip olmak üzere muhtelif Taadül kanunlarıyla konulan takyitlar dışında ve hatta serbest piyasa ile rekabet edecek miktarlara varan yevmiyeler ödenmesi sağlanmış ve arazi üzerinde, şantiyelerde çalışanlara, arazi, şantiye, ağırlık ve seyyarlık zamları verilmesi günün İcraçlarından görülmekle bu cihetler yukarıda zikri geçen Yönetmelik ve tadelatı ile temin edilmiştir.

Bir tediyeinin harcırah vasfında olması İçin 6245 sayılı kanunun 64. maddesiyle konulan «.Harcırah mevzuu ile alakalı hükümler ancak bu kanuna ek olarak çıkacak kanunlarda yer alır» kaydına uygun olarak çıkacak kanunlarda yer alması gereken bir hükme müstenit olması ve aynı kanunun 49. maddesinde, seyyar müvezzi, tahsildar ve sağlık memuru gibi hizmetlilere yol masrafı ve yevmiye olarak ücret tutarlarının % 30 u nisbetinde harcırah verileceği tadadî bir şekilde tesbit edilmiş olup ayrıca yol giderleri ve yevmiyelerin fiili durum göz önünde bulundurulmaksızın götürü olarak günlük, aylık yada yıllık tutarlar halinde ödenebileceğine dair herhangi bir hüküm mevcut değildir.

Harcırah yevmiye ve giderleri vasfında olmayarak yevmiyeli teknik personele hizmet mahal ve şartları itibariyle maruz kaldıkları mahrumiyet ve ağır şartların karşılığı olarak gündelik ücretlerine ilâveten çalıştıkları bütün günler için belirli tutarlar halinde ödenen bu çeşitli zamların Gelir Vergisi Kanununun 24. maddesinin 1. fıkrasında öngörülen anlamda harcırah yevmiyesi olarak telâkki edilmesi mümkün değildir. Bu zamların ilgili idare bütçelerinin harcırah tertiplerinden değil, asıl yevmiyelerin tahakkuk ettirildiği masraf tertiplerinden ödenmesi de bu görüşü teyit etmekte bulunduğundan ve harcırah yevmiyesi olarak telâkkisine imkân olmayan ihtilafli tediyeinin ücret anlamı içinde mütalâası zaruri bulunmakla vergilendirilmesi icabetmektedir.

Bu nedenlerle mükellef itirazının reddine, tarihiyatın tasdikine 26.2.1970 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.»

Bu organın karan Temyiz Komisyonu nezdinde aşağıdaki hususları ihtiva eden bir dilekçe ile temyiz edilmiştir.

< VERGİLER TEMYİZ KOMİSYONU BAŞKANLIĞINA

Temyiz eden vergi mükellefinin adı ve soyadı :
İşi :
Açık adresi :

Vergiyi tarh eden dairenin adı ve bulunduğu yer :
Vergiyi tarh eden daire nezdinde mükellefin adı ve soyadı :
Adresi :
İtiraz komisyonu kararının tarih ve numarası :
Karan veren komisyonun adı :
Karanın tebliğ edildiği tarih :

TEMYİZ SEBEPLERİ :

89. Seri No. lu Gelir Vergisi Genel Tebliği gereğince reddolunun Şantiye Zamlarından kesilen vergilerin geri alınması ile ilgili itirazımızın ihbarnamesini;

.....Vergiler İtiraz Komisyonu Başkanlığından tebliğ almış bulunmaktayım.

İtiraz Komisyonu Kararının Temyiz edilmesi birlikte, İtiraz Komisyonu kararının durdurulmasını ve talebime müsteniden Temyiz Komisyonunca icranın tehirinin mümkün, kılınabilmesi için talep edilecek olan teminat miktarının bildirilmesi talebidir.

İTİRAZ KOMİSYONUNUN GÖRÜŞÜ :

Vergiler İtiraz Komisyonu tarafından, 193 Sayılı Kanununun 24/1 İnci maddesine göre, Kamu İdareleri ve Müesseseleri ve 3659 Sayılı Kanuna tâbi müesseseler ve Kamu menfaatlerine yararlı dernekler tarafından verilen harcırahlar ve zaruri yol giderleri (gündelikler dahil) Gelir Vergisinden istisna edilmiştir.

6245 Sayılı Harcırah Kanununun 5. inci maddesine göre yevmiye; harcırah unsurlarından biri olup, Harcırah Kanununa göre verilmesini icab ettiren seyahat ve ikametler dolayısıyla ödenen parayı ifade etmektedir.

Bu durum muvacehesinde, yukarıda bahis konusu olan Yönetmeliğin a, b, c ve d fıkralarında sözü geçen« liraya kadar zam verilebilir» ibaresine istinaden yapılan ödemeleri, harcırah olarak kabul etmeyip, asıl ücrete ek olarak ödenen parayı ifade ettiği gerekçesiyle vaki itirazımızın reddine, tarihiyatın aynen tasdikine karar verilmiştir.

VERİLEN KARARA İTİRAZIM VE MÜDAFAAM :

4/10195 Sayılı Kararnameye müstenit Yönetmelik 1962 yılınd?. Bütçe Kanunu bünyesine alınmak suretiyle, kanun hüviyetinde tatbik edilmiştir.

Mezkûr Kararnamenin adı geçen hükümlerine göre 1964 senesinden itibaren tarafıma ödetfen zamlardan kaynakta tevkif usulüne göre ve'gi kesilmekteydi. Bilâhare kesilen bu vergilerin usulsüz olduğu ve bu yüzden reddi gerekeceği 89 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği He İlân olunmuştur. Mükellef bulunduğum verginin tarihi ve ödenmesi kendimin hiç bir dahli olmadan ifa olunmaktadır. Hal böyle iken tarafıma Gelir Vergisi Genel Tebliği gereğince iade olunan verginin tekrar geri alınması, tamamen bu hususlardaki idari tasarrufun hatalı olmasına inhisar etmektedir.

Şöyle ki :

Yönetmeliğin 10 uncu maddesinin <3u maddede göre zam alanlara (e fıkrasına dahil olanlar hariç) bu hizmetler için ayrıca harcırah yevmiyesi verilmez» suretindeki ibaresi muvacehesinde; mezkûr maddenin a, b, c ve d fıkralarında belirtilen hizmetler mukabili istihkakların, harcırah yerine kaim olduğunun aksi düşünce, kat'i olarak dermeyan edilemez. Diğer taraftan, bu istihkaklar asıl yevmiyeye ek addedildiği takdirde, ilâve olarak gelen bu istihkakların harcırahı da derpiş, eden bir ilâve olduğunu sarahaten, hiç değilse zımnen ifade edecek bir anlam da taşımamaktadır.

Böyle bir anlamdan yoksun olan bu ilâvelerin asli ücret telâkkisine önem verildiği takdirde, teknik personelin mıntıkavi de olsa, yer değiştirmelerinde harcıraha da müstahak olup olmaları ihtilâfına yol açar.

Bütün bu mülâhazalar bizi bu ek istihkakların harcırah niteliğinde kabulü zaruretine sevk eder. Kaldı ki, Yönetmeliğin «Bunlara ayrıca harcırah yevmiyesi verilmez» suretinde olan ibaresi, bu istihkakların harcırah vasfının galip olduğunu ima etmektedir. Bu itibarla, bunlardan vergi tevkif edilmemesi gerekmektedir.

Yukarıda arz ve izah olunan görüş ışığı altında, İtiraz Komisyonunun vermiş olduğu menfi kararın Yüksek Komisyonunuzdan TEMYİZ edilmesini arz ve istirham ederim...»

Temyiz Komisyonu 2 nci dairesi 24.6.1970 tarihli karar İte aşağıdaki hususlara istinaden mükellefi haklı bularak tarhiyatın terkinine karar verdi.

«.....»

SÜRESİNDEDİR :

O l a y : Muayyen ve Muvakkat müddetli hizmetlerde çalıştırılan yevmiyeli personele şantiye, ağırlık ve seyyarlık zamları ödenmesinden dolayı alınan vergiye mükellef itiraz ederek, 4/10195 sayılı Kararnameye bağlı yönetmelik

hükümlerine göre alınan inezkOr zamları harcırah ve zaruri gider karşılığı niteliğinde olduğunu, zira arazi, şantiye, ağırlık ve seyyarlık zamlarının bölge teşkilâtında görevli teknik personele verildiğini, bu zamları alanlara ayrıca harcırah ve zaruri yol masrafı karşılığı bir ödeme yapılmadığını iddia ile tarhiyatın terkinini istemiştir.

İtiraz Komisyonunca, mükellef iddiası yerinde görülmeyle tarhiyatın tasdikine karar verilmiştir.

Temyiz sebepleri: Mükellef temyiz dilekçesinde ilk iddialarını tekrar ederek kararın bozulmasını. Vergi Dairesi de tasdikini istemektedirler.

TEMYİZ KOMİSYONU KARARI :

İşin gereği 2 inci dairece görüşüldü :

193 sayılı Gelir Vergisi ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunlarıyla, ücretlerin vergilendirilmesi iki ayrı eassa bağlanmıştır.

Bunlardan birincisinde, yıllık beyan veya götürü usule göre, ücret geliri sahibi, Gelir Vergisi Kanununun 83, 92, 106, 109, 117 ve 118 inci ve Vergi Usul Kanununun 25, 110, 247, ve 248 inci maddeleri uyarınca Vergi Dairesine başvurup vergisini tarh ettirir ve kanunla belli edilen zamanlarda vergisini bizzat öder. Bu esasa göre vergiye tabi tutulan mükellefler bakımından kanun koyucu, Vergi Usul Kanununun 251 İnci maddesile iş vereni yani ücreti ödeyen, yanında çalıştırdığı kişilerin karnelerini almaları ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini sağlamakla görevlendirilmiş ve yalnız bunlardan sorumlu tutmuştur. Verginin mükellefi ve muhatabı, ücret gelirinin sahibi yani ücreti alandır; mükellefiyetle ilgili tebligat da yalnız ücreti alana yapılır. İş veren yani ücreti ödeyen verginin mükellefi olmadığı gibi muhatabı da değildir.

İkinci vergilendirme usul ve esasında ise. Gelir Vergisi Kanununun 94, 97, 98, 107/3, 108/3 ve 119 uncu Vergi Usul Kanununun 8, 11, 25, 110, 238 ve 239 ncu maddeleri uyarınca, iş veren yani ücreti ödeyen, ücreti öderken ona terettüp eden vergiyi hesap edilen süreler içinde Vergi Dairesine beyan edip yatırmakla mükelleftir. Ücreti ödeyen, tarh ve tahakkuk ettirilen verginin muhatabıdır; mükellefiyetle ilgili tebligat da ücreti alana değil ücreti ödeyene yapılır. İş veren, ödediği vergilerden dolayı yanında çalışana yani ücreti alana rücu etmek hakkına sahiptir. Ücreti alanın, Vergi Dairesi ile bir ilişkisi yoktur. Vergi Dairesi, ücreti alan adına hesap açmaz; iş veren yani ücreti ödeyen adına hesap tutar. Verginin kesilmesi, noksan kesilmiş, zamanında vergi dairesine yatırılmamış, mükellefiyetin tesisinde ve

ya vergilendirmede yanlışlık yapılmış olması durumu değiştirmez. Bu nedendir ki, bu çeşit vergilendirmelerden doğan anlaşmazlıklarda ücreti ödeyene de itiraz ve diğer kanun yollarına başvurma hakkı tanınmış bulunmaktadır.

Olayda vergilendirilmek istenilen ödeme (ücret), Gelir Vergisi kanununun 94 üncü maddesi kapsamına girmektedir. Bu nedenle, Verginin muhatabı, ücreti ödemiş olan iş verendir. Binaenaleyh, vergilendirmede yanlışlık yapılmış olması nedeniyle, evvelce kesilip yatırılmış olup sonradan terkin edilmiş verginin tekrar ihyası suretile mükellefiyet tesisinde de verginin iş veren (ücreti ödemiş olan) adına tarh ve ona tebliğ edilmesi, ondan İstenilmesi gerekir. Nitekim, Maliye Bakanlığınca 2.12.1969 gün ve 2176-1030/45968 sayılı genel tebliğ ile Vergilerin, bunları kesip Vergi Dairesine yatarımasında sorumlu ve muhatabı bulunan iş veren (ücreti ödeyen) adına tarh ve tebliğ edilmesi gerektiği açıkça belirtilmiş bulunmaktadır.

Halbuki, olayda vergi doğrudan doğruya ücreti alan adına tarh ve tebliğ edilmiş olduğundan, yapılan işlem, şekil, usul ve esas yönlerinden kanuna aykırıdır.

Bu durum muvacehesinde tarhiyatın yazılı gerekçe ile tasdikinde isabet görülmemiştir.

Bu itibarla mükellef iddiasının kabulü ile, Temyiz olunan 26.2.1970 tarih ve 4544 sayılı itiraz komisyonu kararının bozulmasına ve tanhiyatın usul bakımından TERKİNİNE resen nihai olarak, üyelerden Muhtar Sinanoğlu'nun (ekseriyet kararında vergilendirilmek istenilen ödemenin ücret olması dolayısıyla Gelir Vergisi Kanununun 94 ncü maddesi kapsamına girdiği, bu sebeple verginin muhatabının ücreti ödemiş olan iş veren olduğu, binaenaleyh vergilendirmede yanlışlık yapılmış olması sebebiyle evvelce kesilip yatırılmış olup sonradan terkin olunan verginin tekrar ihyası suretiyle mükellefiyet tesisinde verginin ücreti ödülüştüğü olan iş veren adına tarh edilmesi gerektiği düşüncesiyle tarhiyat terkin edilmekte<dir.

Kanaatimce, olayda karardan bahsedildiği gibi bir usulsüzlük ve kanunsuzluk yoktur. Ücret ödemelerinde de verginin esas mükellefi ücreti elde eden gerçek kişidir. Bunda şek ve şüphe yoktur, iş verenin, ödediği ücretten vergi kesmek ve bordro ile bildirip Maliyeye yatırmak mecburiyeti ise sorumluluğu olup asla vergi mükellefiyeti değildir. Binaenaleyh sorumlunun kanuni görevini yapmakla beraber vergiye şikayet yolu

ile itiraz etmesi neticesinde vergi terkin edildikten ve ödeyene iade edildikten sonra bu muamelelerin hatalı bulunmasının anlaşılması üzerine tarhiyatın esas vergi mükellefi olan ücretinden vergi kesilip sonra geri alan müstahdemlere yapılması kadar tabii bir şey olamaz. Sorumlu evvelce ödevini yapmış olduğuna ve terkin kararı üzerine kestiği vergileri ücret sahiplerine iade etmiş olduğuna göre ihya edilen tarhiyatın ona tebliği bütünü yersizdir, öte yandan olayda zaman aşımı olmadığından kaldırılan vergilerin esas mükellefleri adına tarh edilmesine kanun cevaz vermektedir.) şeklindeki muhalefetine binaen OYÇOKLUĞU ile 24.6.1970 tarihinde karar verildi...»

Vergi Dairesi, Temyiz Komisyonunun bu kararına uymayarak, Danıştay nezdinde kararın bozulması için 12.10.1970 tarihinde dava açmış bulunmaktadır. Bu davada ise mükellef olarak aşağıdaki dilekçe örneği ile savunma yapılmıştır.

«.....DANIŞTAY BAŞKANLIĞINA
ANKARA

4. üncü Daire:

Davacı: Ankara Defterdarlığı Çankaya Vergi Dairesi

Davalı :

Verginin nevi: Gelir Muhtasar 1964

Tebliğ tarihi : 2 Kasım 1970

Olay : Vergiler Temyiz Komisyonunun 24.6.1970 tarih 1970/1662 sayılı kararıyla lehimde verilmiş bulunan şantiye ağırlık ve seyirlik zamlarının vergiye tabi kısmının iadesiyle ilgili Çankaya Vergi Dairesinin talebinin Temyiz Komisyonu kararı gerekçesinde belirtilen hususların gözönünde bulundurularak reddini arz ve talep ederim....»

Yukarıda izah edilen hadiselerin cereyan tarzına göre, bundan sonra vergi mükelleflerinin talep edilen ödemeler için Danıştay Kararına kadar herhangi bir iadede bulunmaları mecburiyeti yoktur. Bu ara yeni ödeme emri almış olanlar ise ilk defa itiraz ve tetkik komisyonları nezdinde yukarıda belirtilen gerekçeleri kapsayan bir dilekçe ile itirazda bulunabilirler, itiraz ve tetkik komisyonlarının da artık mükellefleri haklı bulmaya başladığını -belirtmekte fayda vardır