

T.C.

DANIŞTAY

Onüçüncü Dairesi

Esas No : 2021/5178

Karar No : 2022/956

Tarih : 10.03.2022

- ADİ ORTAKLIĞIN VERGİ BORCUNDAN DOLAYI ŞİRKETİN BU BORCUN TAMAMINDAN SORUMLU TUTULUP TUTULAMAYACAĞI
- ADİ ORTAKLIĞIN VERGİ BORCUNUN ORTAĞA İSNAT EDİLEMESİ
- ADİ ORTAKLIĞIN VERGİ BORÇLARINDAN ORTAKLARIN MÜTESELSİLEN SORUMLULUKLARI
- DAVACI ŞİRKETİN DAVA KONUSU İHALEDEN ÖNCE DAHİL OLDUĞU İŞ ORTAKLIĞINA AİT VERGİ BORCUNUN BULUNMASI NEDENİYLE TEKLİFİNİN DEĞERLENDİRME DIŞI BIRAKILIP BIRAKILAMAYACAĞI
- İŞ ORTAKLIĞININ VERGİ BORCU NEDENİYLE TEKLİFİN DEĞERLENDİRME DIŞI BIRAKILMASI
- İŞ ORTAKLIĞININ VERGİ BORCUNUN ORTAĞIN VERGİ BORCU SAYILAMAYACAĞI VE HUKUKİ BELİRLİLİK İLKESİ
- VERGİ BORCU BULUNAN İSTEKLİLERİN İHALEYE KATILIM ŞARTLARI

İÇTİHAT METNİ

ÖZET:

► Davalı idare tarafından, söz konusu borçtan her iki şirketin de müştereken ve müteselsilen sorumlu olacağı, *davacının ihale tarihinden önce borçtan haberdar olduğu da dikkate alındığında teklifinin değerlendirme dışı bırakılmasının yerinde olduğu, Danıştay Onüçüncü Dairesi'nin emsal kararlarında da ihale tarihi itibarıyla vergi borcunun olduğunun tespit edilmesi durumunda isteklinin değerlendirme dışı bırakılacağına belirtildiği ileri sürülmektedir. Danıştay 13. Dairesi, Kamu İhale Kurumu'nun "ortakların vergi borcunun tamamından müteselsilen sorumlu olduğu ve bu yüzden ihaleden elenmesi gerektiği" yönündeki idari işlemini ve bu işleme dayanak yaptığı savunmayı hukuki açıdan inceliyor. Bir kurum, bir "Personel Servis Aracı Kiralama" ihalesi düzenlemiştir. İhaleye katılan davacı şirketin sunduğu teklif, ortağı olduğu eski bir iş ortaklığının vergi borcu bulunması gerekçesiyle değerlendirme dışı bırakılmıştır. Davalı idare, iş ortaklığının faaliyetinden doğan vergi borcunun tamamının, ortaklardan herhangi birinden müteselsil sorumluluk uyarınca talep edilebileceğini ve bu borç nedeniyle şirketin ihaleden elenmesinin hukuka uygun olduğunu iddia etmiştir. Davacı şirketin, dava konusu ihaleden önce dahil olduğu iş ortaklığının vergi borcu nedeniyle 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca teklifinin değerlendirme dışı bırakılıp bırakılamayacağı uyuşmazlığın konusunu oluşturmaktadır.*

✓ 4734 sayılı Kanun'un 14. maddesinde iş ortaklarının, ihale sonucunda üstlendikleri taahhüdün yerine getirilmesinde idareye karşı müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları düzenlenmiş olmakla birlikte, **bu hüküm iş ortaklığının faaliyetlerinden doğan vergi borçlarının tamamından her bir ortağın da otomatik olarak sorumlu olduğu şeklinde yorumlanamaz.**

✓ 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesinde kesinleşmiş vergi borcu bulunan isteklilerin ihale dışı bırakılacağı belirtilmiş ve vergi borcu kapsamına girecek vergilerin tür ve tutarlarının belirlenmesi konusunda Kamu İhale Kurumuna yetki verilmiştir. Kurum tarafından Kamu İhale Genel Tebliği'nin 17.4.1. maddesinde hangi vergi ve tutarların vergi borcu olarak kabul edileceği düzenlenmiş; **ancak iş ortaklığı veya adi ortaklığın vergi borcundan ortakların hangi kapsamda sorumlu olacakları, borcun tamamından mı yoksa hisseleri oranında mı sorumlu tutulacakları konusunda herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.**

✓ Hukuki belirlilik ve hukuki güvenlik ilkeleri gereğince, kişilerin kendilerine yüklenen yükümlülüklerin kapsamını önceden açık ve öngörülebilir biçimde bilmeleri gerekir. Bu nedenle, vergi mevzuatında veya Kamu İhale Kurumunun yetkisi kapsamında yaptığı düzenlemelerde açıkça belirtilmeyen bir sorumluluğun, 4734 sayılı Kanun'un 14. maddesindeki iş ortaklarının müşterek ve müteselsil sorumluluğuna ilişkin hükümden hareketle genişletilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, önceki iş ortaklığının vergi borcunun tamamının davacı şirketin kendi vergi borcu olarak kabul edilerek teklifinin değerlendirme dışı bırakılması hukuki belirlilik ilkesiyle bağdaşmamaktadır. **Danıştay 13. Dairesi, idarenin bu itirazını haksız bulmuş ve reddetmiştir. Gerekçe olarak; mevzuatta (4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu ve ilgili tebliğlerde) iş ortaklıklarının vergi borçları için ortakların borcun tümünden bu şekilde doğrudan sorumlu tutulacağına dair açık ve net bir hukuki düzenleme bulunmadığını belirtmiştir. Açık bir kanuni düzenleme olmadan, kıyas yoluyla veya genişletici yorumla bir şirketin adi ortaklık borcunun tamamından sorumlu tutularak ihaleden elenemeyeceğine hükmetmiştir.**

Nitekim Dairenin 14/01/2021 tarihli kararında da adi ortaklıkların vergi borçlarının ortaklar bakımından nasıl değerlendirileceğinin Tebliğ'de düzenlenmediği belirtilmiştir. Bu nedenle itirazın şikâyet başvurusunun reddine ilişkin Kurul kararında hukuka uygunluk bulunmadığı, dava konusu işlemin iptaline ilişkin İdare Mahkemesi kararının ise sonucu itibarıyla hukuka uygun olduğu sonucuna varılmıştır.

İstemin Konusu: İdare Mahkemesi'nin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava Konusu İstem : Müdürlüğü'nce ... tarihinde açık ihale usulü ile gerçekleştirilen ... ihale kayıt numaralı "Personel Servis Aracı Kiralama" ihalesinde teklifi değerlendirme dışı bırakılan davacı şirket tarafından yapılan itirazın şikâyet başvurusunun reddine dair tarih ve .. sayılı Kamu İhale Kurulu (Kurul) kararının iptali istenilmektedir.

İlk Derece Mahkemesi Kararının Özeti: İdare Mahkemesi'nce verilen kararda; ihalede teklifi değerlendirme dışı bırakılan davacı şirket tarafından yapılan itirazın şikayet başvurusunun ... tarih ve ... sayılı Kurul kararıyla reddi üzerine anılan Kurul kararının iddia yönünden iptali istemiyle açılan davada, İdare Mahkemesi'nin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla davanın reddine karar verildiği, temyiz başvurusu üzerine Danıştay Onüçüncü Dairesi'nin 14/01/2021 tarih ve E:2020/2404, K:2021/116 sayılı kararıyla anılan karar bozularak söz konusu işlemin iptaline karar verildiği, Kurul tarafından yeniden yapılan inceleme sonucunda itirazın şikayet başvurusunun reddine karar verilmesi üzerine bakılan davanın açıldığı;

1) Adi ortaklığın vergi borçlarından ortakların müteselsilen sorumlu olduklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda bir hüküm bulunmadığı iddiası yönünden yapılan değerlendirmede; adi ortaklıkların dahili tevkifat yapmak ve yapmış oldukları dahili tevkifatı bağlı oldukları vergi dairesine ödemek zorunda olduğu, yapacakları dahili tevkifatın hisseleri oranında ortakları (komanditer ortaklar dahil) tarafından yapılmış sayılacağı, diğer taraftan, adi ortaklıkların yapmış oldukları dahili tevkifatın ortakları tarafından verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan gelir vergisinden ilgili mevzuattaki esaslar dahilinde hisseleri oranında mahsup edebileceği, davacının müteselsil sorumluluğu kapsamında takibatın yapılabileceğinin kabulü gerektiğinden bu iddiasına itibar edilmediği;

2) Davacı şirketin "borcu yoktur" yazısı alabilmesinin, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sorgulama yapılan intranet sisteminin teknik bir yetersizliği ya da sorunu sebebiyle mi, yoksa Gelir İdaresi Başkanlığı'nın iş ortaklığına ait vergi borcunu, hukuken iş ortaklığını oluşturan kişilerin müştereken ve müteselsil borcu olarak görmemesi nedeniyle intranet sisteminin bu şekilde çalıştırılması sebebiyle mi olduğuna ilişkin yapılan değerlendirmede; uyuşmazlığın GİBİNTRANET sisteminin teknik bir yetersizliğinden bahsedilip bahsedilemeyeceği noktasında toplandığı, Kurul tarafından "ihale tarihi (11/11/2019) itibarıyla vergi borcu yoktur yazısı aldığı, yine söz konusu iş ortaklığından kaynaklanan borç için 09/07/2019 tarihinde müteselsil sorumlu olarak ödeme emri düzenlendiği ve 14/07/2019 tarihinde elektronik ortamda tebliğ edildiği görüldüğünden davacının bahsedilen vergi borcunun varlığından bilgi sahibi olduğu, ihaleye bu şekilde katılmasının mevzuata uygun olmadığı, ihale tarihi itibarıyla 5.712,56-TL kesinleşmiş vergi borcunun Tur. İnş. Tem. Oto. Petrol Gıda İth. İhr. Taah. Tic. ve San. Ltd. Şti. ile ... İkizler Tur. İnş. Pet. Tem. Zir. İlç. Hır. San. Tic. Ltd. Şti. iş ortaklığına ilişkin olduğu ve ortaklara gönderilen ödeme emri belgesi ile her iki ortak açısından da vergi borcu haline geldiği hususu Gelir İdaresi Başkanlığı ve ... Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen görüşlerde ifade edildiğinden söz konusu borçtan her iki şirketin de müştereken ve müteselsilen sorumlu olacağı ve davacının söz konusu borçtan ihale tarihinden önce haberdar olduğu da göz önüne alındığında idarece yapılan işlemlerde mevzuata aykırılık bulunmadığı" gerekçesiyle itirazın şikayet başvurusunun reddine karar verildiği,

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (Vergi Dairesi) davacı şirketi müteselsil sorumlu olarak gördüğü, görüş yazısında, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 22/A maddesine göre düzenlenecek vadesi geçmiş borç durumunu gösterir belgelerin düzenlenmesi aşamasında belgeyi talep eden mükellefin, asıl amme borçlusu sıfatından kaynaklanan amme alacakları yanında, ikincil sorumluluğu ile müşterek ve müteselsil sorumluluğunun bulunduğu amme alacaklarından, ödeme emri tebliğ edilmek suretiyle takibine başlanılmış amme alacaklarının da dikkate alınmakta olduğunun belirtildiği, Vergi Dairesi'nin iç yazışmasına göre davacı şirketin 618... vergi kimlik numarasında mükellef bulunan ... İkizler ve adi ortaklığının ortağı olduğu, ... tarihi itibarıyla 5.712,56-TL vergi borcunun bulunduğu, 09/07/2019 tarihinde müteselsil sorumlu olarak davacı şirket adına

ödeme emri düzenlenerek 14/07/2019 tarihinde elektronik ortamda tebliğ edildiğinin ifade edildiği, buna karşın davacı şirket tarafından ihale kapsamında 11/11/2019 tarihinde GİBİNTRANET sistemi üzerinden belge düzenlenmesi talebiyle yapılan başvurusu üzerine "borcu yoktur" yazısı düzenlenerek davacıya verildiği,

Gelir İdaresi Başkanlığı görüş yazısında belirtildiği üzere, bahse konu "borcu yoktur" yazısı düzenlenirken, davacı şirketin müteselsil sorumlu olduğu ve ödeme emri düzenlenen yani cebren takibatına başlanılan vergi borçlarının da dikkate alınmasının gerektiği, Vergi Dairesi'nin hukuken davacı şirketi müteselsil borçlu olarak gördüğü, ancak buna rağmen 11/11/2019 tarihinde davacı şirkete verilen belgenin "borcu yoktur" şeklinde olduğunun görüldüğü, Kurulca davacı şirkete bu borcun tebliğ edildiği ve vergi borcundan haberi olduğuna dair gerekçenin belgenin düzenlenmesi aşamasında GİBİNTRANET sisteminde bir aksaklık olduğu hususunu değiştirmeyeceği anlaşıldığından, dava konusu Kurul kararında hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Belirtilen gerekçelerle hukuka aykırı bulunan dava konusu işlemin iptaline karar verilmiştir.

Temyiz Edenin İddiaları: Davalı idare tarafından, söz konusu borçtan her iki şirketin de müştereken ve müteselsilen sorumlu olacağı, davacının ihale tarihinden önce borçtan haberdar olduğu da dikkate alındığında teklifinin değerlendirme dışı bırakılmasının yerinde olduğu, Danıştay Onüçüncü Dairesi'nin emsal kararlarında da ihale tarihi itibarıyla vergi borcunun olduğunun tespit edilmesi durumunda isteklinin değerlendirme dışı bırakılacağının belirtildiği ileri sürülmektedir.

Karşı Tarafın Savunması: Davacı tarafından savunma verilmemiştir.

Danıştay Tetkik Hakimi Düşüncesi: Temyiz isteminin reddi ile Mahkeme kararının gerekçeli olarak onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Onüçüncü Dairesi'nce, Tetkik Hakiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra, dosya tekemmül ettiğinden yürütmenin durdurulması istemi hakkında ayrıca bir karar verilmeksizin gereği görüldü:

KARAR:

İNCELEME VE GEREKÇE:

Maddi Olay: ... Orman İşletme Müdürlüğü'nce ... tarihinde açık ihale usulü ile ... ihale kayıt numaralı "Personel Servis Aracı Kiralama" ihalesi gerçekleştirilmiştir.

İhale davacı şirket üzerinde bırakılmış, ihalede ekonomik açıdan en avantajlı ikinci teklif sahibi olarak ... Turizm İnşaat Otomotiv Nakliyat Taahhüt Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. belirlenmiştir.

... şirketi tarafından, davacı ... Turizm İnşaat Temizlik Otomotiv Petrol Gıda İthalat İhracat Taahhüt Ticaret ve Sanayi Ltd. Şti. ile ... Ltd. Şti. iş ortaklığının 2012 yılında katıldıkları Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü 6. Bölge

Müdürlüğü'nce gerçekleştirilen ihaleden dolayı vergi borcunun bulunduğu, adi ortaklığın vergi sicil numarasıyla araştırma yapılması gerektiği iddiasıyla ihaleyi gerçekleştiren idareye yapılan şikayet başvurusu üzerine, idarece, ... Vergi Başkanlığı'na davacı şirketin ihale tarihi itibarıyla kesinleşmiş vergi borcunun bulunup bulunmadığı sorulmuş, ... Vergi Dairesi Başkanlığı ... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nce verilen cevapta vergi numarasına kayıtlı olan ... tarihleri arasında mükellef bulunan ... İkiizler ve ... adi ortaklığının dairelerinin mükellefi olduğu, 11/11/2019 tarihi itibarıyla 2.546,09-TL vergi aslı ve 3.166,47-TL gecikme zammı olmak üzere toplam 5.712,56-TL vergi borcu bulunduğu, ihaleden sonra 06/02/2020 tarihinde borcun tamamının ödendiği bildirilmiştir.

Bunun üzerine idarece, davacının teklifinin değerlendirme dışı bırakılmasına karar verilmiş, davacı tarafından yapılan şikayet başvurusunun reddi üzerine yapılan itirazın şikayet başvurusu ... tarih ve ... sayılı Kurul kararıyla reddedilmiş, davacı tarafından anılan Kurul kararının 1. iddia yönünden iptali istemiyle açılan davada, davanın reddine ilişkin İdare Mahkemesi'nin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı, temyiz başvurusu üzerine Dairemizin 14/01/2021 tarih ve E:2020/2404, K:2021/116 sayılı kararıyla, "Uyuşmazlık, davacı şirketin dava konusu ihaleden önce dahil olduğu iş ortaklığına ait vergi borcunun bulunması nedeniyle, 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesinin dördüncü fıkrasının (d) bendi uyarınca teklifinin değerlendirme dışı bırakılıp bırakılamayacağına ilişkindir.

İtirazen şikayet başvurusunun reddine ilişkin dava konusu Kurul kararında ve İdare Mahkemesi tarafından verilen davanın reddi yolundaki temyize konu kararda, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun iş ortaklığını oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin taahhüdün yerine getirilmesinde müştereken ve müteselsilen sorumlu olduklarını düzenleyen 14. maddesi uyarınca davacı şirketin iş ortaklığından doğan vergi borcundan müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğu, bu nedenle, ödenmeyen vergi borcundan dolayı davacı şirketin teklifinin değerlendirme dışı bırakılmasında hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

4734 sayılı Kanun'un 14. maddesinde, ihaleye iş ortaklığı olarak teklif sunan isteklilerin ihale sonucunda üstlendikleri taahhüdün yerine getirilmesinde ihaleyi yapan idareye karşı müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları kurala bağlanmış olup anılan maddede, iş ortaklığının faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan vergi borcundan her bir ortağın müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağı yönünde bir kurala yer verilmemiştir.

... Vergi Dairesi tarafından davacı şirketin dahil olduğu iş ortaklığının 2.546,09-TL vergi aslı ve 3.166,47-TL gecikme zammı olmak üzere toplam 5.712,56-TL vergi borcu bulunduğu bildirilmiş iken, ihaleyi gerçekleştiren idareye sunulan, Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Vergi Dairesi Başkanlığı'nın tasdik edenler ..., Bornova, Toros Vergi Dairesi ibaresi bulunan 11/11/2019 tarihli yazısında davacı şirketin ihale tarihi itibarıyla vergi borcunun bulunmadığının bildirildiği görülmektedir.

Dairemizin 10/09/2020 tarihli ara kararı ile ... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nden, 'borcun vergiden kaynaklanıp kaynaklanmadığının, eğer vergi borcu ise vergi borcunun mahiyeti (Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Gelir Vergisi, Damga Vergisi vb.), borç, vergi borcu ise tarh, tahakkuk, tahsil işlemlerinin kimin adına (ortaklık adına mı her birinin payı oranında ortaklar adına mı) yapıldığı; vergi borcunun ödenmesi için mükelleflere bildirim yapıp yapılmadığının, yapıldı ise bildirimle ilişkin belgelerin neler olduğu' sorulmuş, 01/12/2020 tarihinde kayıtlara giren cevabî yazıda borcun mahiyetinin damga vergisi ve gelir stopaj vergisi olduğu söz konusu borcun ödenmesi için ortaklık adına müteselsil sorumlu olmak üzere düzenlendiği belirtilmiştir.

Vergi borcu bulunan isteklilerin ihaleye katılım şartlarına ilişkin olarak 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesi incelendiğinde, 'kesinleşmiş vergi borcu olma' durumunun ihalelerde teklifin değerlendirme dışı bırakılması sebebi olarak düzenlendiği, Kurum'un, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın uygun görüşünü alarak vergi borcu kapsamına girecek vergileri, tür ve tutar itibarıyla belirlemeye yetkili olduğu anlaşılmaktadır. Kurum tarafından bu yetkinin Kamu İhale Genel Tebliği'nin 17.4.1. maddesinde, 'Yıllık gelir, yıllık kurumlar, katma değer, özel tüketim, özel iletişim, motorlu taşıtlar, şans oyunları, damga, banka ve sigorta muameleleri vergileri, gelir ve kurumlar vergisine ilişkin tevkifatlar ve geçici vergiler ile bu alacaklara ilişkin vergi ziyai cezaları, gecikme zammı ve faizleri bağlamında toplam 5.000,00-TL'yi aşan tutarlardaki borçlar vergi borcu olarak kabul edilecektir.' şeklinde belirleme yapılarak kullanıldığı, ancak Tebliğ'de adi ortaklıkların vergi borcunun nasıl değerlendirileceğine ilişkin bir düzenlemeye yer verilmediği görülmektedir.

Öte yandan, uyuşmazlığa konu olayda olduğu üzere, adi ortaklık olarak mükellefiyet tesis edilen ve ayrı vergi kimlik numarasının alındığı durumlarda, bu numara ile yapılan sorgulamalarda adi ortaklıkların vergi borcu bulunduğu halde, adi ortaklığı oluşturan kişilerin vergi kimlik numaraları ile yapılan sorgulamalarda 'borcu yoktur' yazısı alabildiği anlaşılmaktadır.

Tüm bu hususlar bir arada değerlendirildiğinde, davacı şirketin ... İkizler firması ile oluşturduğu iş ortaklığının vergi borcu bulunduğu halde 'borcu yoktur' yazısı alabilmesinin, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sorgulama yapılan intranet sisteminin teknik bir yetersizliği ya da sorunu sebebiyle mi, yoksa Gelir İdaresi Başkanlığı'nın iş ortaklığına ait vergi borcunu, hukuken iş ortaklığını oluşturan kişilerin müştereken ve müteselsil borcu olarak görmemesi nedeniyle intranet sisteminin bu şekilde çalıştırılması sebebiyle mi olduğunun açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Bu itibarla, davalı idarece, bu hususlar göz önünde bulundurulmak suretiyle itirazın şikayet başvurusu hakkında bir karar verilmesi gerekirken, eksik incelemeyle, olaya uygulanma imkanı bulunmayan 4734 sayılı Kanun'un 14. maddesine dayanılarak verilen dava konusu Kurul kararında hukuka uygunluk, davanın reddi yönündeki temyize konu İdare Mahkemesi kararında ise hukukî isabet bulunmamaktadır." gerekçesiyle bozularak söz konusu Kurul kararının 1. iddia yönünden iptaline karar verilmiştir.

Dairemizin anılan kararı üzerine Kurulca yeniden yapılan inceleme sonucunda, davacının teklifinin değerlendirme dışı bırakılmasının yerinde olduğu sonucuna varılarak itirazın şikayet başvurusunun reddine karar verilmesi üzerine bakılan dava açılmıştır.

İlgili Mevzuat: 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "İhaleye katılımda yeterlik kuralları" başlıklı 10. maddesinde, "... Aşağıda belirtilen durumlardaki istekliler ihale dışı bırakılır: ... d) Türkiye'nin veya kendi ülkesinin mevzuat hükümleri uyarınca kesinleşmiş vergi borcu olan. ... Kurum, dördüncü fıkranın; ... ; (d) bendi ile ilgili olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın uygun görüşünü alarak vergi borcu kapsamına girecek vergileri; tür ve tutar itibarıyla belirlemeye yetkilidir. Bu madde kapsamında istenen belgelerden hangilerinin taahhütname olarak sunulabileceği Kurum tarafından belirlenir. Gerçeğe aykırı hususlar içeren taahhütname sunulması veya ihale üzerinde kalan istekli tarafından taahhüt altına alınan durumu tevsik eden belgelerin sözleşme imzalanmadan önce verilmemesi halinde bu durumda olanlar ihale dışı bırakılarak geçici teminatları gelir kaydedilir." kuralı yer almıştır.

Kamu İhale Genel Tebliği'nin "İsteklilerden 4734 sayılı Kanun'un 10. maddenin dördüncü fıkrasına göre istenecek belgeler" başlıklı 17. maddesinde, "17.1. 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesinin dördüncü fıkrasının, ... (d) bendinde; 'Türkiye'nin veya kendi ülkesinin mevzuat hükümleri uyarınca kesinleşmiş vergi borcu olan,' ... isteklilerin ihale dışı bırakılacağı hükme bağlanmıştır.

17.4. 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesinin dördüncü fıkrasının (d) bendine ilişkin olarak,

17.4.1. Yıllık gelir, yıllık kurumlar, katma değer, özel tüketim, özel iletişim, motorlu taşıtlar, şans oyunları, damga, banka ve sigorta muameleleri vergileri, gelir ve kurumlar vergisine ilişkin tevkifatlar ve geçici vergiler ile bu alacaklara ilişkin vergi ziyai cezaları, gecikme zammı ve faizleri bağlamında toplam 5.000 TL'yi aşan tutarlardaki borçlar vergi borcu olarak kabul edilecektir.

17.4.2. İsteklinin; a) Beyan üzerine alınan veya maktu olarak belirlenip ödemesi belirli tarihlerde yapılan vergilerde ödeme vadesi geçmiş olup ödeme yapılmamış ise kesinleşmiş vergi borcu olduğu, b) Vergi borcunun 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde cebren tahsili yolunda tesis edilen işlemlere karşı dava açılması halinde, bu dava sürecinde veya sonucunda takip ve tahsili durduracak geçici veya nihai bir karar bulunmadığı durumlarda kesinleşmiş vergi borcu olduğu, c) Resen, ikmalen veya idarece yapılan tarhiyatlara karşı vergi yargısında dava açılmışsa bu dava üzerine tahsil edilebilir hale gelmiş ve süresinde ödenmemiş alacak bulunmadığı sürece kesinleşmiş vergi borcu olmadığı, ç) Resen, ikmalen veya idarece yapılan tarhiyatlara karşı dava açma süresi geçirilmediği sürece, kesinleşmiş vergi borcu olmadığı, d) Vadesi geçtiği halde ödenmemiş ancak vergi idaresi tarafından taksitlendirilmiş veya tecil edilmiş vergi borçlarının, vadesindeki ödemeler aksatılmadığı sürece, kesinleşmiş vergi borcu olmadığı kabul edilecektir.

17.4.3. İsteklilerin vergi borcu olmadığına ilişkin belgeyi, başvuracakları herhangi bir vergi dairesinden veya Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet adresi (www.gib.gov.tr) üzerinden almaları mümkündür. Bu belgenin; son başvuru ve/veya ihale tarihi itibarıyla olan durumu göstermesi ve isteklinin 17.4.1. numaralı alt maddede belirtilen alacak türlerinden olan borçları dikkate alınarak ilgili vergi dairelerinden temin edilen bilgiler kapsamında düzenlenmesi gerekmektedir. ...

17.6.3. 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesinin dördüncü fıkrasının (a), (b), (c), (d), (e) ve (g) bentleri gereğince, ihaleye katılan isteklinin teklifinin başka bir sebeple değerlendirme dışı bırakılıp bırakılmadığı, bu isteklinin teklifinin ekonomik açıdan en avantajlı teklif olup olmadığı veya ihalenin iptal edilip edilmediğine bakılmaksızın, isteklilerin taahhüt edilen duruma aykırı hususlarının bulunduğu anlaşılmaması (sosyal güvenlik prim veya vergi borcu bulunması gibi) halinde, bu durumda olanların ihale dışı bırakılarak geçici teminatlarının gelir kaydedilmesi, ancak haklarında ihalelere katılmaktan yasaklama kararı verilmemesi gerekmektedir. ..." kuralına yer verilmiştir.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Davacı şirketin dava konusu ihaleden önce dahil olduğu iş ortaklığına ait vergi borcunun bulunması nedeniyle, 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesinin dördüncü fıkrasının (d) bendi uyarınca teklifinin değerlendirme dışı bırakılıp bırakılamayacağını değerlendirilmesi gerekmektedir.

4734 sayılı Kanun'un 14. maddesinde, ihaleye iş ortaklığı olarak teklif sunan isteklilerin ihale sonucunda üstlendikleri taahhüdün yerine getirilmesinde ihaleyi gerçekleştiren idareye karşı müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları şeklindeki kural ile ihale sonucunda imzalanan sözleşmenin yerine getirilmesinde iş ortaklıklarının sözleşmeden kaynaklanan taahhütlerin yerine getirilmesi hususunda idareye karşı müşterek ve müteselsilen sorumlu oldukları belirtilmiş olup, maddenin iş ortaklığının faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan vergi borcunun tümünden her bir ortağın müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağı yönünde değerlendirilmesine imkan bulunmamaktadır.

Hukuk devleti ilkesinin temel unsurlarından olan hukuki belirlilik ilkesi uyarınca kanuni düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekir. Kanunda bulunması gereken bu nitelikler hukuki güvenliğin sağlanması bakımından da zorunludur. Zira bu ilke hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar (Anayasa Mahkemesi'nin 04/05/2017 tarih ve E:2015/41, K:2017/98 sayılı kararı, §§ 153, 154).

İlgililerin, hukuk düzeninin öngördüğü bir yükümlülüğü tam olarak yerine getirebilmeleri için bu yükümlülüğün kapsamının kendileri tarafından önceden açıkça bilinmesi gerekmektedir. Aksi takdirde kapsamı tam olarak bilinmeyen bir yükümlülüğün yerine getirilip getirilmediği objektif olarak değerlendirilemeyeceği gibi, bu yükümlülüğü yerine getirmeye çalışanlar açısından adil olmayan sonuçlar ortaya çıkabilir. Bu durumun hukukî belirlilik, öngörülebilirlik ve hukuki güvenlik ilkeleriyle bağdaştırılamayacağı açıktır.

4734 sayılı Kanun'un "İhaleye katılımda yeterlik kuralları" başlıklı 10. maddesinde kesinleşmiş vergi borcu olan isteklilerin ihale dışı bırakılacağı belirtilerek Kamu İhale Kurumu'na, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın uygun görüşünü alarak vergi borcu kapsamına girecek vergilerin tür ve tutar itibarıyla belirlenmesi ve bu kapsamda istenen belgelerden hangilerinin taahhütname olarak sunulabileceğinin belirlenmesi hususunda yetki verilmiştir.

Kurum tarafından bu yetki kapsamında Kamu İhale Genel Tebliği'nin 17.4.1. maddesinde yapılan düzenlemeyle, "Yıllık gelir, yıllık kurumlar, katma değer, özel tüketim, özel iletişim, motorlu taşıtlar, şans oyunları, damga, banka ve sigorta muameleleri vergileri, gelir ve kurumlar vergisine ilişkin tevkifatlar ve geçici vergiler ile bu alacaklara ilişkin vergi ziyai cezaları, gecikme zammı ve faizleri bağlamında toplam 5.000,00-TL'yi aşan tutarlardaki borçlar vergi borcu olarak kabul edilecektir." şeklinde belirleme yapıldığı, ancak anılan Tebliğ'de veya başkaca herhangi bir alt düzenlemede adi ortaklıkların vergi borcundan doğan sorumluluğa ilişkin olarak, adi ortaklığın vergi borcundan dolayı ortakların her birinin sorumlu olup olmadığı, sorumlu iseler hisseleri oranında mı yoksa müteselsil olarak mı sorumlu oldukları hususlarında bir düzenlemeye yer verilmediği anlaşılmıştır.

Kurumca ancak kanunla kendisine verilen söz konusu yetki kullanılarak yapılan düzenlemeye dayalı olarak bu hususta bir karara varılabileceği, bu yetki kapsamında adi ortaklıkların vergi borcundan doğan sorumluluğa ilişkin olarak bir düzenleme yapılmadığı, 4734 sayılı Kanun'un 14. maddesinin iş ortaklığının faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan vergi borcundan her bir ortağın müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağı

yönünde değerlendirilmesine imkan bulunmadığı, hukukî belirlilik ilkesi gereğince isteklilerin kendilerine yüklenen yükümlülüğün kapsamını tam olarak açıkça bilmesi gerektiğinden, vergi mevzuatında bu konuda açık bir düzenleme bulunmadığı takdirde davacı tarafından adî ortaklığın borcunun tamamından sorumlu olup olmadığını veya ne kapsamda sorumlu olduğunu bilmesinin beklenemeyeceği, vergi borcu olduğunun anlaşılması durumunda geçici teminatın irat kaydedilmesi gibi bir yaptırımla karşılaşabileceği de dikkate alındığında, vergi mevzuatında düzenlenmeyen bir hususa dayalı olarak taahhüdün yerine getirilmesine ilişkin hukuki sorumluluğa işaret eden 4734 sayılı Kanun'un 14. maddesinden hareketle adî ortaklığın vergi borcunun tümünün davacı şirketin vergi borcu sayılamayacağı açıktır.

Nitekim Dairemizin 14/01/2021 tarih ve E:2020/2404, K:2021/116 sayılı kararında da "Vergi borcu bulunan isteklilerin ihaleye katılım şartlarına ilişkin olarak 4734 sayılı Kanun'un 10. maddesi incelendiğinde, 'kesinleşmiş vergi borcu olma' durumunun ihalelerde teklifin değerlendirme dışı bırakılması sebebi olarak düzenlendiği, Kurum'un, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın uygun görüşünü alarak vergi borcu kapsamına girecek vergileri, tür ve tutar itibarıyla belirlemeye yetkili olduğu anlaşılmaktadır. Kurum tarafından bu yetkinin Kamu İhale Genel Tebliği'nin 17.4.1. maddesinde, '...' şeklinde belirleme yapılarak kullanıldığı, ancak Tebliğ'de adi ortaklıkların vergi borcunun nasıl değerlendirileceğine ilişkin bir düzenlemeye yer verilmediği"nin belirtildiği, ancak Kurumca bu yönde bir düzenleme yapılmadığı anlaşılmaktadır.

Bu itibarla, itirazın şikayet başvurusunun reddine dair Kurul kararında hukuka uygunluk, dava konusu işlemin iptaline yönelik temyize konu İdare Mahkemesi kararında ise sonucu itibarıyla hukukî isabetsizlik bulunmamaktadır.

SONUÇ :

Açıklanan nedenlerle;

1. Davalının temyiz isteminin reddine,
2. Dava konusu işlemin iptali yolundaki İdare Mahkemesi'nin ... tarih ve E:..., K:... sayılı temyize konu kararında, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde sayılan bozma nedenlerinden hiçbirisi bulunmadığından anılan Mahkeme kararının yukarıda belirtilen GEREKÇEYLE ONANMASINA,
3. Temyiz giderlerinin istemde bulunan üzerinde bırakılmasına,
4. Posta giderleri avansından artan tutar ile istemi halinde kullanılmayan ...-TL yürütmeyi durdurma harcının davalı idareye iadesine,
5. Dosyanın anılan Mahkeme'ye gönderilmesine,
6. 2577 sayılı Kanun'un 20/A maddesinin ikinci fıkrasının (i) bendi uyarınca kesin olarak (karar düzeltme yolu kapalı olmak üzere), 10/03/2022 tarihinde oybirliğiyle karar verildi. *Kaynak: Palmiye Yazılım & Palmiye mevzuat ve içtihat Programı*