

"İçtihat Metni"

T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/521
Karar No : 2023/907

TEMYİZ EDEN (DAVALI) : ... Vergi Dairesi Başkanlığı
(... Vergi Dairesi Müdürlüğü)
VEKİLİ : Av. ...

KARŞI TARAF (DAVACI) : ...
VEKİLİ : Av. ...

İSTEMİN KONUSU : ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Davacı adına, 17/08/2016 tarih ve 29804 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 670 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Alınması Gereken Tedbirler Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 5. maddesinin (3) numaralı fıkrası gereğince ticaret sicil kaydı re'sen terkin edilen ... Özel Eğitim Hizmetleri Ticaret Anonim Şirketi hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca kanuni temsilci sıfatıyla 2012 yılının Haziran dönemi için re'sen tarh edilen katma değer vergisi ile verginin bir katı tutarında kesilen vergi ziyayı cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı:

Mahkemece, ... Özel Eğitim Hizmetleri Ticaret Anonim Şirketi hakkında düzenlenen vergi tekniği ve vergi inceleme raporlarında belirtilen hususlar ile dosyada yer alan diğer bilgi ve belgeler değerlendirilerek davanın kısmen kabulüne, kısmen reddine karar verilmiştir.

Tarafların istinaf istemini inceleyen ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin dava konusu cezalı tarhiyatın yapıldığı tarihte yürürlükte bulunan (9) numaralı fıkrasında, tarhiyatın doğrudan kanuni temsilci adına yapılabilmesi asıl mükellefin tasfiye edilmesi ve tüzel kişiliğinin ticaret sicilinden silinmiş olması koşuluna bağlanmıştır.

Tasfiye ve iflas hallerinde ticaret şirketlerinin mükellefiyetlerinin sona erdirilmesinde süreç, Türk Ticaret Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki işlemler yerine getirilerek tasfiyenin veya iflasın kapanması tescil ve ilan edildikten sonra tüzel kişiliğin ticaret sicili kayıtlarından terkin edilmesiyle gerçekleşmektedir. 20/07/2016 tarih ve 2016/9064 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'yla ülke genelinde ilan edilen olağanüstü hal kapsamında yürürlüğe konulan kanun hükmünde kararname gereği kapatılan ve Vakıflar Genel Müdürlüğüne veya Hazineye devredilen kurum ve kuruluşların önce 670 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 5. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca faaliyetleri sonlandırılıp ticaret sicil kayıtları re'sen terkin edilerek mükellefiyetlerinin ticaret sicil kayıtlarından re'sen terkin edildiği tarih itibarıyla silinmesi, tasfiyelerinin bundan sonra ve ilgili kanunlardaki (Türk Ticaret Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu) usullere uyulmaksızın yapılması öngörülmüştür.

Uyusmazlık konusu olayda, ... Özel Eğitim Hizmetleri Ticaret Anonim Şirketine tasfiye memurunun atanmadığı, tasfiye işlemlerinin yerine getirildiği yolunda iddiada bulunulmadığı, bilgi ve belge sunulmadığı anlaşılmıştır.

670 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 5. maddesinde öngörülen tasfiyeye ilişkin işlemler yerine getirilmeden tasfiyenin sona erdiğinin kabulü mümkün olmadığından olayda davacı adına cezalı tarhiyatın yapıldığı tarihte yürürlükte olan 5520 sayılı Kanun'un 17. maddesinin (9) numaralı fıkrasında öngörülen asıl borçlu mükellefin tasfiye edilme koşulu gerçekleşmemiştir. Bu durumda, davacı adına, asıl borçlu şirketin ticaret sicilinden kaydının silindiği tarihten önceki dönemlere ilişkin olarak bu aşamada vergi salınmasına ve ceza kesilmesine hukuken olanak bulunmamaktadır. Bu itibarla, dava konusu cezalı tarhiyatta hukuka uygunluk görülmemiştir.

Vergi Dava Dairesi, bu gerekçeyle davalının istinaf istemini reddetmiş, davacının istinaf istemini ise kabul ederek mahkeme kararını kaldırdıktan sonra dava konusu cezalı tarhiyatı kaldırmıştır.

Davalının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesinin 19/04/2022 tarih ve E:2019/1590, K:2022/2638 sayılı kararı:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Kanuni Temsilcilerin Ödevi" başlıklı 10. maddesinin ilk dört fıkrası ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Tasfiye" başlıklı 17. maddesine 5904 sayılı Kanun'un 6. maddesi ile eklenen (9) numaralı fıkrası ile geçici 6. maddesinde yer alan düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, öncelikle kanuni temsilcilerin sorumluluğunun Vergi Usul Kanunu'nda, tasfiye memurlarının sorumluluğunun ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlendiği; kanuni temsilciler yönünden, tüzel kişilere vergi kanunları ile yüklenen ödevlerin kanuni temsilciler tarafından yerine getirileceği, bu ödevlerin yerine getirilmemesi durumunda tüzel kişilerin varlığından alınamayan alacakların kanuni temsilcilerin varlığından alınacağı, kanuni temsilcilerin sorumluluklarının kendilerinden beklenen ödevlerin yerine getirilmemesi çerçevesinde devam ettiği (Anayasa Mahkemesinin 19/03/2015 tarih ve E:2014/144, K:2015/29 sayılı kararında benzer bir yorumda bulunularak "213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, kanuni temsilciler için kabul edilen sorumluluk, kusura dayalı sorumluluktur. Buradaki kusur, vergilendirmeye dair ödevlerin ihlal edilmesidir. Buna göre, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için vergilendirme ödevlerini yerine getirmemiş olması gerekmektedir." gerekçesine yer verilmiştir.), dolayısıyla tasfiye edilmiş tüzel kişilerle ilgili tasfiye öncesi dönemlere ilişkin yapılacak takibatların (tarh, tahakkuk, tahsil) kanuni temsilci olarak vergi kanunlarının kendisine yüklediği ödevleri yerine getirmeyen kanuni temsilciler adına gerçekleştirileceği; tasfiye memurları yönünden ise, tasfiye döneminde tahakkuk eden vergilerin ödenmesi ile bu dönemde vergi kanunları gereğince ortaya çıkacak vergilerin tahakkuk ettirilip ödenmesinden ve bu ödevleri yerine getirmemesi nedeniyle yapılacak tarhiyatlardan tasfiye memurlarının sorumlu tutulduğu, ancak hem kanuni temsilciler hem tasfiye memurlarına bu ödevleri yerine getirdiklerini ispat etmeleri şartıyla sorumluluktan kurtulma fırsatı verildiği anlaşılmaktadır.

Açıklanan nedenlerle, davacı adına yapılan dava konusu cezalı tarhiyatta usul yönünden hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna ulaşıldığından davanın esası hakkında yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir.

Daire bu gerekçeyle kararı bozmuştur.

... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararı:

Vergi Dava Dairesi, aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ilk kararında ısrar etmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: ... Özel Eğitim Hizmetleri Ticaret Anonim Şirketinin ticaret sicil kaydının 670 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca

re'sen terkin edilmesi karşısında şirketin tüzel kişiliğinin sona ermesinden önceki döneme ilişkin olarak kanuni temsilci olan **davacı** adına tarhiyat yapılabileceği belirtilerek ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ...'İN DÜŞÜNCESİ: **Davacı** adına kanuni temsilci sıfatıyla cezalı tarhiyat yapılmasının kanuni dayanağı bulunmamaktadır. Bu nedenle, temyize konu kararda sonucu itibarıyla hukuka aykırılık bulunmadığından **davalının** temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca , Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE :

MADDİ OLAY:

... Özel Eğitim Hizmetleri Ticaret Anonim Şirketinin bünyesinde bulunan kurum ve **kuruluşlar** , 20/07/2016 tarih ve 2016/9064 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile ülke genelinde ilan edilen olağanüstü hal kapsamında 23/07/2016 tarih ve 29779 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 667 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Alınan Tedbirlere İlişkin Kanun Hükmünde Kararname'nin 2. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendi ile kapatılmıştır. 670 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Alınması Gereken Tedbirler Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 5. maddesinin (3) numaralı fıkrası gereğince de sözü edilen şirketin ticaret sicil kaydı re'sen terkin edilmiştir.

Şirket hakkında düzenlenen **vergi** tekniği ve **vergi** inceleme raporu uyarınca **davacı** adına 09/12/2016 tarihli ihbarname ile kanuni temsilci sıfatıyla **dava** konusu cezalı tarhiyat yapılmıştır.

Dava konusu **vergi** ve cezaya ilişkin ihbarnamede **davacı** adına kanuni temsilci sıfatıyla tarhiyat yapılmasının kanuni dayanağı gösterilmemiştir. Şirket hakkında düzenlenen **vergi** tekniği raporunda ise şirketin ticaret sicil kaydının re'sen terkin edilmesi nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinin ilk dört fıkrası ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35. maddesi uyarınca ilgili dönemdeki kanuni temsilci/temsilciler adına tarhiyat yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Öte yandan, 667 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 2. maddesine dayanılarak yayımlanan 371 Sıra No'lu Milli Emlak Genel Tebliği uyarınca kurulan İnceleme ve Değerlendirme Komisyonu tarafından, anılan şirketin olağanüstü hal kapsamında yürürlüğe konulan kanun hükmünde kararnameler uyarınca mal varlığına dahil edilmesi gereken mal, hak ve alacaklar ile borçlarının olup olmadığının araştırılması hakkında 15/06/2017 tarihli görüş ve öneri raporu düzenlenmiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun E:2023/511 sayılı dosyasında ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi

Dava Dairesince verilen 09/05/2018 tarihli ara kararı ile 670 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 5. maddesinde öngörülen tasfiyeye ilişkin işlemlerin yerine getirilip getirilmediği, tasfiyenin sonuçlandırılıp sonuçlandırılmadığı ve şirkete tasfiye memuru atanıp atanmadığının **davalı** idareden sorulması üzerine 11/06/2018 tarihinde kayda alınan cevabi yazıda, şirkete tasfiye memuru atanmadığı, şirket hakkında düzenlenen görüş ve öneri raporu ve Bakanlığın talimatları doğrultusunda Defterdarlık KHK İşlemleri İl Bürosunca iş ve işlemlerin yürütülmekte olduğu, sürecin devam ettiği belirtilmiştir.

İLGİLİ MEVZUAT:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Tasfiye" başlıklı 17. maddesine 5904 sayılı Kanun'un 03/07/2009 tarihinde yürürlüğe giren 6. maddesi ile eklenen (9) numaralı fıkrasında, "Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü **vergi** tarhiyatı ve kesilecek cezalar, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki, bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır." düzenlemesine yer verilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Kanuni temsilcilerin ödevi" başlıklı 10. maddesinin ilk dört fıkrasında, "Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya **vergi** sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerini idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya **vergi** sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan **vergi** ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri **vergiler** için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz." kuralları yer almaktadır.

21/03/2018 tarih ve 7103 sayılı Kanun'un 74. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin (9) numaralı fıkrası yürürlükten kaldırılmış; aynı Kanun'un 27/03/2018 tarihinde yürürlüğe giren 9. maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesine beş ve altıncı fıkra eklenmiştir. Eklenen fıkralarda şu kurallara yer verilmiştir:

"Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü **vergi** tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.

Beşinci fıkra kapsamına girmeyen tüzel kişilerin tüzel kişiliklerinin veya tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin sona ermesi halinde, sona erme tarihinden önceki dönemlere ilişkin her türlü **vergi** tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tüzel kişiliği olanların kanuni temsilcilerinden, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler (adi ortaklıklarda ortaklardan herhangi biri) ve varsa bunların temsilcilerinden herhangi biri adına yapılır."

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu" başlıklı mükerrer 35. maddesinde ise, "Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.

Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler." düzenlemesi yer almaktadır.

23/07/2016 tarih ve 29779 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 667 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Alınan Tedbirlere İlişkin Kanun Hükmünde Kararname'nin 2. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendinde, milli güvenliğe tehdit oluşturduğu tespit edilen Fethullahçı Terör Örgütüne (FETÖ/PDY) aidiyeti, iltisakı veya irtibatı belirlenen Kanun'a ekli (II) sayılı listede yer alan özel öğretim kurum ve **kuruluşları** ile özel öğrenci yurtları ve pansiyonlarının kapatıldığı belirtilmiştir. Bu Kanun Hükmünde Kararname, 29/10/2016 tarih ve 29872 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6749 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Alınan Tedbirlere İlişkin Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabul

Edilmesine Dair Kanun ile kanunlaşmıştır. Anılan Kanun Hükmünde Kararname'nin 2. maddesinin (2) numaralı fıkrası ile Kanun'un 2. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, kapatılan vakıfların her türlü taşınır ve taşınmazları ile her türlü mal varlığı, alacak ve hakları, belge ve evrakının Vakıflar Genel Müdürlüğüne bedelsiz olarak devredilmiş sayılacağı, kapatılan vakif yükseköğretim kurumlarının sağlık uygulama ve araştırma merkezleri ve kapatılan diğer kurum ve kuruluşlara ait olan taşınır ile her türlü mal varlığı, alacak ve haklar, belge ve evrakın Hazineye bedelsiz olarak devredilmiş sayılacağı, bunlara ait taşınmazların tapuda resen Hazine adına, her türlü kısıtlama ve taşınmaz yükünden arı olarak tescil edileceği düzenlenmiştir.

17/08/2016 tarih ve 29804 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 670 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Alınması Gereken Tedbirler Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasında, "Kapatılan kurum, kuruluş, özel radyo ve televizyonlar, gazete, dergi, yayınevi ve dağıtım kanallarının bağlı oldukları şirketlerin faaliyetleri sonlandırılarak ticari sicil kayıtları resen terkin edilir. Bunların devralınan varlıkları dışındaki varlıkları da Hazineye bedelsiz devredilmiş sayılır. Bu durumda şirketlere daha önce atanmış kayımlar tasfiye memuru olarak görevlendirilebilir veya bu şirketlere tasfiye memuru atanabilir. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ve birinci fıkrada yer alan hususları bu şekilde devralınan varlıklar için de uygulamaya Maliye Bakanlığı yetkilidir." düzenlemesine yer verilmiştir. Bu Kanun Hükmünde Kararname, 08/03/2018 tarih ve 30354 (mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7091 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Alınması Gereken Tedbirler Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Kabul Edilmesine Dair Kanun ile kanunlaşmıştır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Usul Yönünden:

Davacının avukat olmayan ...'a verdiği vekâletnameye istinaden anılan şahıs tarafından **davacıya** vekaleten vekil tayin edilen Avukat ... tarafından **dava** açılmasının usul kurallarına aykırılık teşkil etmediğine oyçokluğuyla karar verilmiştir.

Kurul Üyesi ... bu görüşe aşağıdaki gerekçeyle katılmamıştır:

Dosyanın incelenmesinden, **davacının** 25/05/2016 tarihli vekaletname ile ...'a adına avukat tayin etme dahil genel yetkiler verdiği, bu vekaletnameye istinaden ...'ın da 19/12/2016 tarihli vekaletname ile Avukat ...'yi vekil tayin ettiği, işbu **davanın davacıyı** temsilen Avukat ... tarafından açıldığı anlaşılmıştır.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (c) bendinde, **dava** dilekçelerinin ehliyet yönünden ilk incelemeye tabi tutulacağı; (6) numaralı fıkrasında maddede sayılan hususların ilk incelemeden sonra tespit edilmesi halinde de **davanın** her safhasında 15. madde hükmünün uygulanacağı; 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (d) bendinde, ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından **dava** açılmış ise otuz gün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla **dava** açılmak üzere dilekçenin reddine karar verileceği belirtilmiştir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. maddesinde, bu Kanun'da hüküm bulunmayan hususlarda, sayılan diğer hususlar yanında, ehliyet ve tarafların vekilleri bakımından da Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerinin uygulanacağı kuralı yer almaktadır. Anılan maddede atıfta bulunulan 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nu, yürürlüğe girdiği 01/10/2011 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldıran 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 447. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, mevzuatta, 1086 sayılı Kanun'a yapılan yollamaların, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun bu hükümlerinin karşılığını oluşturan maddelerine yapılmış sayılacağı belirtilmiştir.

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 71. maddesinde, **dava** ehliyeti bulunan herkesin, **davasını** kendisi veya tayin ettiği vekil aracılığıyla açabileceği ve takip edebileceği düzenlenmiştir; 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun "Yalnız avukatların yapabileceği işler" başlıklı 35. maddesinde, "Kanun işlerinde ve hukuki meselelerde mütalaa vermek, mahkeme, hakem veya yargı yetkisini haiz bulunan diğer organlar huzurunda gerçek ve tüzel kişilere ait hakları **dava** etmek ve savunmak, adli işlemleri takip etmek, bu işlere ait bütün evrakı düzenlemek, yalnız baroda yazılı avukatlara aittir." kuralına yer verilmiştir.

Bu düzenlemelere göre, kural olarak **dava** hakkı o hakkın sahibi olan kimseye ait olmakla birlikte hak sahibinin **davasını** vekil tayin ettiği avukat aracılığıyla açabilmesi de mümkündür.

Nasıl ki, **davaya** vekalet ehliyetine yalnızca avukat olan kimseler sahipse, vekili bulunduğu taraf adına "alt vekil" olarak başka bir avukata vekalet verme yetkisi de avukat olan kişiye aittir.

Bu hususlar dikkate alındığında, taraflardan herhangi birinin **davayı** vekil aracılığı ile takip etmek istemesi durumunda sadece avukat kişiler vekil olarak atanabilecek olup temsil yetkisi verilen avukat olmayan kişi **davayı** takip edemeyeceği gibi bu kişi bir avukatı vekil olarak tayin edemeyecektir. Olayda, **davacının** tayin ettiği avukat olmayan kişi tarafından tayin edilen kişinin avukat olması tek başına bir anlam ifade etmeyeceğinden, bizzat **davacı** tarafından değil vekil tayin ettiği avukat olmayan kişi tarafından verilen vekaletnameye istinaden Avukat ... tarafından açılan işbu **davanın** esasının incelenme olanağı bulunmamaktadır.

Bu durumda, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (d) bendi uyarınca karar verilmek üzere temyize konu ısrar kararının bozulması gerekmektedir.

2577 sayılı Kanun'un 22. maddesinin (2) numaralı fıkrasında yer verilen, 15. maddede sayılan sebeplerden biri ile veya yargılama usulüne ilişkin meselelerde azınlıkta kalanların için esası hakkında da oylarını kullanacaklarına ilişkin kural ve **Kurulumuzun** usule ilişkin meselelerde azınlıkta kalanların diğer usuli meselelerde ve nihai kararda oy kullanacaklarına dair içtihadı uyarınca usuli mesele yönünden karşı oyda kalan Kurul Üyesi esas yönünden de oylamaya katılmıştır.

Esas Yönünden:

Tüzel kişinin haklara sahip olması ve borçlu kılınabilmesi ancak tüzel kişiliğin kazanıldığı tarih ile sona erdiği tarih arasındaki zaman diliminde olanaklıdır. Bu nedenle tüzel kişilikleri sona eren mükellefler adına, tüzel kişiliğin sona erdiği tarihten önceki dönemlerle ilgili olsa dahi tarhiyat yapılması ve ceza kesilmesi mümkün değildir. Tüzel kişiliği sona eren ve bu nedenle borçlandırılmasına hukuken imkan bulunmayan mükelleflerin hukuksal varlığının devam ettiği dönemlere ilişkin olarak kimin adına tarhiyat yapılması gerektiği konusunda, Kurumlar **Vergisi** Kanunu'nun 17. maddesine 5904 sayılı Kanun'un 03/07/2009 tarihinde yürürlüğe giren 6. maddesi ile eklenen (9) numaralı fıkra ile düzenleme yapılmıştır.

Kurumlar **Vergisi** Kanunu'nun 17. maddesinin (9) numaralı fıkrasında, tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi döneme ilişkin olarak salınacak her türlü **vergi** tarhiyatı ve kesilecek cezaların kanuni temsilcilerden herhangi biri adına yapılacağı belirtilmiştir.

Bu düzenleme uyarınca kanuni temsilci adına tarhiyat yapılabilmesi için "tüzel kişinin tasfiye edilmesi" ve "tüzel kişiliğin ticaret sicilinden silinmiş olması" şartlarının gerçekleşmesi gerekmektedir. Anılan düzenlemede yer alan "tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükellefler" ifadesinden tasfiyenin tüzel kişiliğin ticaret sicilinden silinmesinden önce olması gerektiği anlaşılmaktadır.

Olayda, olağanüstü hal kapsamında yayımlanan 670 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 5. maddesinin (3) numaralı fıkrası gereğince ticaret sicil kaydı re'sen terkin edilen ... Özel Eğitim Hizmetleri Ticaret Anonim Şirketi yönünden "tüzel kişiliğin ticaret sicilinden silinmiş olması" şartı gerçekleşmekle birlikte bu şartın gerçekleşmesinden önce "tüzel kişinin tasfiye edilmesi" şartı gerçekleşmemiştir. Bu nedenle **davacı** adına Kurumlar **Vergisi** Kanunu'nun 17. maddesinin (9) numaralı fıkrası uyarınca tarhiyat yapılması mümkün değildir.

Öte yandan, **Vergi** Usul Kanunu'nun 10. maddesinin ilk dört fıkrasında yer alan düzenleme ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35. maddesinde yer alan düzenleme tarhiyata değil tahsilata ilişkin olduğu için **dava** konusu tarhiyatın kanuni dayanağının anılan düzenlemeler olduğu da söylenemez.

Ayrıca, olağanüstü hal kapsamında yürürlüğe konulan kanun hükmünde kararname gereğince kapatılan kurum ve kuruluşların Vakıflar Genel Müdürlüğüne veya Hazineye devredilen varlıklarıyla ilgili borçlarına ilişkin düzenlemelerin yer aldığı 670 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 5. maddesinde, kapatılan kurum ve kuruluşların tüzel kişiliğinin devam ettiği dönemdeki **vergisel** yükümlülüklerin ihlal edildiğinin tespiti hâlinde kimin adına tarhiyat yapılacağına ilişkin bir hüküm yer almamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinin 27/03/2018 tarihinde yürürlüğe giren altıncı fıkrası ile "tüzel kişinin tasfiye edilmesi" ve "tüzel kişiliğin ticaret sicilinden silinmiş olması" şartlarının gerçekleşmediği durumlar için de tüzel kişiliğin sona ermesinden önceki dönemlere ilişkin olarak kanuni temsilci

adına tarhiyat yapılmasına imkân sağlanmış olmakla birlikte vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği ve dava konusu işlemlerin tesis edildiği tarih itibarıyla anılan düzenleme yürürlükte bulunmadığından, olaya Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinin altıncı fıkrasının uygulanması mümkün değildir. Nitekim, Anayasa Mahkemesince olağanüstü hâl tedbirleri kapsamında kanun hükmünde kararnameyle kapatılan şirketin kanuni temsilcisi olan başvuru tarafından şirket tüzel kişiliğinin sona ermesinden önceki dönemlere ilişkin olarak adına tarhiyat yapılması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla yapılan bireysel başvuru üzerine verilen ... tarih ve B.No:... sayılı kararda, Danıştay Üçüncü Dairesi ile Danıştay Dördüncü Dairesi arasında, tasfiye dışındaki bir nedenle ticaret sicilinden terkin edilen şirketlerin kanuni temsilcileri adına 5520 sayılı Kanun'un 17. maddesinin (9) numaralı fıkrası uyarınca tarhiyat yapıp yapılamayacağına ilişkin olarak ortaya çıkan bu görüş ayrılığının, ülke içinde iki farklı uygulamanın ortaya çıkması sonucunu doğurduğu, öte yandan 5520 sayılı Kanun'un 17. maddesinin (9) numaralı fıkrasının başvuruyla ilgili yargısal sürecin kesinleştiği tarih itibarıyla yaklaşık on yıllık bir uygulamasının olduğu, on yıllık sürenin, söz konusu maddenin yorumuna ilişkin içtihadın yerleşmesi ve yeknesaklık kazanması bakımından yeterli uzunlukta olduğu, 7103 sayılı Kanun'la 213 sayılı Kanun'un 10. maddesine eklenen altıncı fıkrayla bu tartışmalara son verildiği ve tasfiye dışındaki nedenlerle tüzel kişilikleri sona eren şirketlerin tüzel kişiliğinin sona ermesinden önceki döneme ilişkin vergi ve cezalarının kanuni temsilciler adına tarh edilmesine imkân sağlandığı, ancak 213 sayılı Kanun'un 10. maddesine eklenen söz konusu fıkranın yürürlüğe girdiği tarihten önceki işlemlere uygulanmasının hukuk devleti ilkesi uyarınca mümkün olmadığı, şu hâlde 7103 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemde kanuni temsilci adına tarhiyat yapıp yapılmayacağı yönünden bir belirsizliğin bulunduğu kanun koyucu tarafından da kabul edildiği vurgulanmıştır. Anayasa Mahkemesince bu hususlar dikkate alınarak, tasfiye dışındaki usullerle tüzel kişiliği sona eren şirketlerin tasfiyeden önceki borçlarının kanuni temsilci adına tarh edilip edilemeyeceği konusunda -olay tarihinde- farklı içtihatların bulunması ve 5520 sayılı Kanun'un 17. maddesinin (9) numaralı fıkrasının yürürlüğe girmesinin üzerinden uzun süre geçmesine rağmen ilgili hükmün yorumunda yeknesaklığın sağlanamaması nedeniyle hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerinin zedelendiği, bu durumda vergilendirme suretiyle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin belirlilik ve öngörülebilirlik kriterlerini taşıyan bir kanuna dayanmadığı gerekçesiyle Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir.

İdari işlemler, ancak belirli ve öngörülebilir nitelikteki hukuki sebeplere dayalı olarak tesis edilebilir. 7103 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemde tasfiye dışındaki nedenlerle tüzel kişiliği sona eren mükelleflerin tüzel kişiliğinin sona ermesinden önceki döneme ait vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemlerinin kanuni temsilciler adına yapılmasındaki hukuki belirsizlik, bu işlemleri sebep unsuru yönünden belirli bir kanuni dayanağın bulunmamasıdır.

Belirtilen bütün bu hususlar göz önüne alınarak, davacı adına kanuni temsilci sıfatıyla cezalı tarhiyat yapılmasının kanuni dayanağının bulunmadığı ve bu durumun tarh işlemi sebep unsuru yönünden hukuka aykırı kıldığı sonucuna varıldığından ısrar kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

- 1- Davalının , ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararına yönelik temyiz isteminin REDDİNE,
 - 2- 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca, kararın taraflara tebliğini ve bir örneğinin de Vergi Dava Dairesine gönderilmesini teminen dosyanın Vergi Mahkemesine gönderilmesine,
- 20/09/2023 tarihinde usulde ve esasta oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

XX- KARŞI OY:

Devletin kamusal gereksinimlerin karşılanması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği kamu alacağı biçiminde tanımlanan verginin anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır. Verginin niteliklerini gösteren kanuni düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerinin özenle göz önünde tutulması gerekir.

Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiş, diğer fıkralarında da bu yükümlülüğe ilişkin ilkeler gösterilmiştir. Devletin vergilendirme yetkisi; Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan verginin kanuniliği, mali güce göre ödenmesi, genelliği, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri yanında Anayasa'nın genel ilkeleri ile de sınırlandırılmıştır.

Verginin kanuniliği ilkesi takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunda yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanun ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

Anayasa koyucu, her çeşit mali yükümlülüğün kanunla konulmasını öngörürken keyfi ve takdire dayalı uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümlülüğün ilgililere yüklenmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabileceği için yeterli değildir (AYM, E.1986/20, K.1987/9, 31/3/1987; E.2010/80, K.2011/178, 29/12/2011; E.2011/16, K.2012/129, 27/9/2012).

Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaması için vergilendirmede vergiyi doğuran olayın, yükümlünün, vergilerin matrah ve oranlarının yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir.

Vergilerin kanuniliği ilkesine ait söz konusu tanımlama biçimi somut olayın koşulları bağlamında değerlendirildiğinde, verginin konusu ile tarh usulünün de kanunla belirlenmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Vergi, resim, harç veya benzeri mali yükümlülüklerle ilgili düzenleme yapılırken bu yükümlülüklerle ilişkin tüm unsurların aynı kanun, madde veya fıkra düzenlenmesi zorunlu değildir. Bu çerçevede kanunla belirlenmesi zorunlu olan unsurlar aynı kanunun farklı hükümlerinde düzenlenebileceği gibi farklı kanunlarda da düzenlenebilir. Dolayısıyla bir kural, sırf kanunla düzenlenmesi gereken unsurların bir kısmını içermediği gerekçesiyle kanunilik ilkesine aykırı hâl gelmez (AYM, E.2011/16, K.2012/129, 27/9/2012).

Ancak bu durum, vergi mükellefleri açısından hukuki öngörülebilirliği ortadan kaldıran nitelikte olmamalıdır. Bir başka ifadeyle bir vergiye ait esaslı unsurların farklı kanunlarda düzenlenebilir olması, aksi yönde açık bir düzenleme bulunmadıkça, bir verginin konusunun belirlendiği kanundan başka bir vergi kanununa dayanarak salınabileceği anlamına gelmez. Hukuk devleti ilkesinin ön koşullarından olan hukuki öngörülebilirlik ilkesi ile vergilerin kanuniliği ilkesi bu yaklaşımı gerekli kılmaktadır. Nitekim, kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar (AYM, E.2013/39, K.2013/65, 22/5/2013; E.2014/183, K.2015/122, 30/12/2015, § 5).

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin uyumsuzluk konusu dönemde yürürlükte bulunan (9) numaralı fıkrasında, tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ile kesilecek cezaların, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılacağı belirtilmiştir.

Söz konusu düzenlemede yer alan "her türlü vergi tarhiyatı ile kesilecek cezalar" ifadesinin, kanun yapma tekniği açısından değerlendirildiğinde tüm vergi türleri bakımından uygulama alanı bulacağı sonucuna ulaşmak mümkün değildir. Söz konusu hüküm ikmalen, re'sen ve idarece yapılan bütün kurumlar vergisi tarhiyatlarına işaret etmektedir.

Öte yandan hukuki öngörülebilirlik ilkesi uyarınca "her türlü vergi tarhiyatı ile kesilecek cezalar" ifadesinden maksadın Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında yapılabilecek tarhiyatlar ile kesilecek cezalar olduğunun kabulü gerekmektedir.

Açıklanan nedenlerle, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin (9) numaralı fıkrasına istinaden kanuni temsilci sıfatıyla davacı adına yapılan vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatında hukuka uygunluk bulunmadığından ısrar kararına yöneltilen temyiz isteminin bu gerekçe ile reddi gerektiği oyuyla karara katılmıyorum.

XXX - KARŞI OY:

Temyiz dilekçesinde ileri sürölen iddialar, dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçe karşısında ısrar kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte bulunmadığından, istemin reddi gerektiği oyu ile karara katılmıyorum.