**DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU         2022/547 E.  ,  2022/646 K.**

**"İçtihat Metni"**

**T.C.  
D A N I Ş T A Y  
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU**

Esas No : 2022/547  
Karar No : 2022/646  
  
TEMYİZ EDEN (DAVALI) : ... Vergi Dairesi Başkanlığı  
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, takdir komisyonu kararlarına istinaden 2011 yılının Ocak, Şubat, Nisan ilâ Aralık dönemlerine ilişkin olarak re'sen tarh edilen katma değer vergileri ile vergilerin bir katı tutarında kesilen vergi ziyaı cezalarının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.  
... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:.... sayılı kararı:  
Davacı adına, eksik incelemeye dayalı olarak herhangi bir somut tespitte bulunulmadan vergi tarh edilmesinde ve ceza kesilmesinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, katma değer vergisi indirim reddi yetkisi bulunmayan takdir komisyonunun takdir ettiği matrah üzerinden tarhiyat yapılması da mümkün olmadığından, dava konusu cezalı tarhiyatlarda bu yönüyle de hukuka uygunluk görülmemiştir.

Vergi Mahkemesi bu gerekçeyle dava konusu vergi ve cezaları kaldırmıştır.  
Davalının istinaf istemini inceleyen .... Bölge İdare Mahkemesi .... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı:  
Vergi Dava Dairesince, Vergi Mahkemesi kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiş ve istinaf istemi, anılan kararın gerekçesi değiştirilerek reddedilmiştir.

Davalının temyiz istemini inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesinin 22/11/2021 tarih ve E:2019/4416, K:2021/5380 sayılı kararı:  
2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun ilgili kuralları uyarınca yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulması durumunda istinaf başvurusunun reddine; hukuka uygun bulmaması durumunda ise istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararını kaldırarak işin esası hakkında yeniden bir karar verecek olan bölge idare mahkemelerince, istinaf incelemesine konu kararda sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemekle birlikte gerekçesinin hukuka uygun bulunmadığı hallerde, ilk derece mahkemesi kararının gerekçesinin değiştirilerek istinaf isteminin reddine karar verilemeyeceğinden, Vergi Mahkemesi kararına yönelik istinaf başvurusunun, kararın gerekçesi değiştirilerek reddi yolundaki Vergi Dava Dairesi kararında yargılama usulüne uygunluk görülmemiştir.  
Daire bu gerekçeyle kararı bozmuştur.

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

Bölge İdare Mahkemesince, gerekçesi değiştirilmekle birlikte ilk derece mahkemesiyle aynı sonuca varılan istinaf yargılamalarında verilen ve esasen istinaf isteminin reddi sonucunu doğuran "istinaf isteminin gerekçeli reddine" dair kararların dayanağının 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin (3) numaralı fıkrası olduğu; Kanun'un 45. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer verilen kuralın, ilk derece mahkemesince yapılan yargılama sonrasında varılan sonuç (bağlayıcı hüküm fıkrası) hukuka uygun görülmekle birlikte gerekçede hukuka uygunluk görülmeyen istinaf yargılamalarında verilecek kararın usulünü de belirlediğinin kabulü halinde, bölge idare mahkemesinin, ilk derece mahkemesi kararının bağlayıcı hüküm fıkrasını değiştiren ve değiştirmeyen kararlarının verilme usulüne aynı fıkra hükmünün dayanak alınmasını gerektireceği gibi ilk derece mahkemesince aleyhine hüküm verilen tarafın istinaf başvurusu haklı bulunarak kabul edilmek suretiyle mahkeme kararı kaldırılırken yeniden istinaf istemi haklı bulunarak kabul edilen tarafın aleyhine hüküm kurulması çelişkisini de doğuracaktır.  
Vergi Dava Dairesi, bu gerekçeyle ısrar etmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Israr kararının hukuka aykırı olduğu belirtilerek bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Cevap verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HAKİMİ ...'NİN DÜŞÜNCESİ: Tüzel kişiliği sona eren şirket tarafından açılan davanın ehliyet yönünden reddedilmesi gerekirken, cezalı tarhiyatın hukuka uygunluğu incelenerek verilen ısrar kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:  
  
  
İNCELEME VE GEREKÇE :

MADDİ OLAY:

Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nden yapılan sorgulamada, 24/02/2015 tarih ve 8765 sayılı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde, münfesih olmalarına veya sayılmalarına rağmen Türk Ticaret Kanunu'nun geçici 7. maddesi uyarınca müdürlük tarafından kendilerine yapılan ihtar ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde yayımlanan ilâna rağmen süresi içerisinde bildirimde bulunmayan ve aralarında davacının da yer aldığı anonim ve limited şirketler ile kooperatiflerin, 18/02/2015 tarihinde ticaret sicilinden re'sen silindiklerinin İstanbul Ticaret Sicili Müdürlüğü tarafından tescil ve ilân olunduğu anlaşılmaktadır.

Anılan tarih itibarıyla ticaret sicilinden kaydı silinen davacı şirket adına re'sen tarh edilen vergiler ile kesilen cezalara ilişkin 10/10/2017 tarihli ihbarnamelerin aynı tarihte tebliği üzerine 01/11/2017 tarihinde mahkeme kayıtlarına giren dilekçe ile işbu dava açılmıştır.

İLGİLİ MEVZUAT:

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun “Dilekçeler üzerine ilk inceleme” başlıklı 14. maddesinin (3) numaralı fıkrasının (c) işaretli bendinde, dava dilekçelerinin ehliyet yönünden ilk incelemeye tabi tutulacağı belirtilmiş, (6) numaralı fıkrasında ise maddede sayılan hususların ilk incelemeden sonra tespit edilmesi halinde de davanın her safhasında 15. madde hükmünün uygulanacağı ifade edilmiştir. Kanun'un 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) işaretli bendinde ise 14. maddenin (3) numaralı fıkrasının (c) işaretli bendinde yazılı hususta kanuna aykırılık görülürse davanın reddedileceği hükme bağlanmıştır.  
6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun geçici 7. maddesinde, 01/07/2015 tarihine kadar maddede belirtilen halleri tespit edilen ya da bildirilen anonim ve limited şirketler ile kooperatiflerin tasfiyeleri ve ticaret sicilinden kayıtların silinmesine ilişkin hususların ilgili kanunlardaki tasfiye usulüne uyulmaksızın bu madde uyarınca yapılacağı hüküm altına alınmış ve maddede bu durumdaki şirket ve kooperatiflerle ilgili tasfiye usulü gösterilmiştir.  
HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre limited şirketler, ticaret sicilinde tescil ile tüzel kişilik kazanmakta, ana sözleşmesinde yazılı işletme konularında haklara ve borçlara sahip olmakta ve organları tarafından temsil edilmektedir. Diğer taraftan, şirketin herhangi bir nedenle sona ermesi halinde ticaret sicil kaydının terkin edilmesi ile birlikte tüzel kişilik son bulmaktadır.

Tüzel kişiliğinin sona ermesi nedeniyle hak ve fiil ehliyetini yitiren şirketlerin, sona erme tarihinden sonra haklara sahip olması veya borçlu kılınması mümkün değildir. Tüzel kişiliğin sona ermesinden önceki dönemlere ilişkin olsa dahi tüzel kişiliği sona ermiş şirket adına vergi ve ceza ihbarnamesi düzenlenmesi veya başka bir idari işlem tesis edilmesi hiçbir hukuksal sonuç doğurmayacağı gibi bu şirketlerin yargı mercileri önünde temsil edilebilmelerine de olanak bulunmamaktadır.  
Bu durumda, tüzel kişiliği sona eren şirket tarafından açılan davanın ehliyet yönünden reddedilmesi gerekirken, dava konusu vergi ve cezaların hukuka uygunluğu incelenerek verilen mahkeme kararına yöneltilen istinaf isteminin reddi yolundaki kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.  
  
KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1- Davalının temyiz isteminin KABULÜNE,

2- ... Bölge İdare Mahkemesi .... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının BOZULMASINA,

3- Yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına,  
08/06/2022 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.  
  
X - KARŞI OY:

Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nden yapılan sorgulamada, 24/02/2015 tarih ve 8765 sayılı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde, münfesih olmalarına veya sayılmalarına rağmen Türk Ticaret Kanunu'nun geçici 7. maddesi uyarınca müdürlük tarafından kendilerine yapılan ihtar ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde yayımlanan ilâna rağmen süresi içerisinde bildirimde bulunmayan ve aralarında davacının da yer aldığı anonim ve limited şirketler ile kooperatiflerin, 18/02/2015 tarihinde ticaret sicilinden re'sen silindiklerinin İstanbul Ticaret Sicili Müdürlüğü tarafından tescil ve ilân olunduğu anlaşılmaktadır.

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. maddesinin birinci fıkrasında göndermede bulunulan ehliyet ve vekalete ilişkin düzenlemelerine göre yargılama işlemlerinde bulunabilmek için öncelikle hak ehliyetine sahip olmak gereklidir. Şirketler için söz konusu ehliyet tüzel kişiliğin kazanıldığı tarihten kaybedildiği tarihe kadar mevcut olan bir niteliktir. Başka anlatımla bir şirketin hak sahibi olması, borçlu kılınabilmesi ve temsili ancak tüzel kişilik kazandığı tarihle tüzel kişiliğinin sona erdiği tarih arasındaki zaman diliminde olanaklı bulunmaktadır. Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre de şirketlerin tüzel kişiliğinin sona ermesi ticaret sicil kayıtlarının silinmeleriyle olur.

Bu hukuki durum karşısında ticaret sicil kaydının re'sen terkini ile tüzel kişiliği, diğer bir deyişle hukuk alemindeki varlığı sona eren şirketin medeni haklardan yararlanma ve bu hakları kullanma ehliyeti de son bulmuştur. Dolayısıyla, yargılamanın hiçbir aşamasında taraf olma ehliyeti de bulunmayan münfesih tüzel kişiliğin, gerek yargı mercilerinde gerekse diğer resmi merciler önünde temsil edilebileceğinden söz etmek olanaklı değildir. Bu bakımdan, hukuksal varlığı olmayan şirket adına açılan davanın incelenmesine ve bu davada verilen kararın davalı tarafından temyiz edilmesine yasal olanak bulunmadığından, temyiz isteminin incelenmeksizin reddi gerektiği oyuyla karara katılmıyoruz.