

T.C
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

VERGİ DAVALARINDA DAVA EHLİYETİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN
Yrd. Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN

HAZIRLAYAN
Süleyman ÖNEL

KONYA 2012

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
İçindekiler	i
Kısaltmalar	vi
Tez Kabul Formu	viii
Bilimsel Etik Sayfası	ix
Özet	x
Summary	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM**VERGİLENDİRME, VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE
VERGİ DAVASI**

I. VERGİLENDİRME	5
II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARI	7
III. VERGİ DAVASI	9
A. KONUSU VE KAPSAMI	11
B. HUKUKİ NİTELİĞİ	13
1. İptal Davası Görüşü	14
2. Tam Yargı Davası Görüşü	14
3. Kendine Özgü Dava Görüşü	16
4. Karma Nitelikli Görüş	17
5. Hukuki Nitelik Konusundaki Danıştay İçtihatları	18
a. Tam Yargı Davası Olduğu Yönündeki Kararlar	19
b. İptal Davası Olduğu Yönündeki Kararlar	22
c. Kendine Özgü Dava Olduğu Yönündeki Kararlar	24
6. Görüşlerin Değerlendirilmesi	25

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ EHLİYETİ VE

VERGİ DAVASI AÇMAYA YETKİLİ OLANLAR

I. VERGİ EHLİYETİ	28
II. VERGİ DAVASI AÇMAYA YETKİLİ OLANLAR	29
A. GENEL AÇIKLAMA	29
B. MÜKELLEF	33
C. VERGİ SORUMLUSU	36
1. Kanun Temsilcinin Sorumluluğu	39
2. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu	42
3. Diğer Vergi Sorumluları	43
D. ADINA VERGİ CEZASI KESİLENLER	47
E. VERGİ DAİRELERİ	49
F. BELEDİYELER	50
G. TÜRKİYE TİCARET, SANAYİ, DENİZ TİCARET ODALARI VE TİCARET BORSALARI BİRLİĞİ	51
H. TİCARET ODALARI	52
I. ZİRAAT ODALARI	53
J. MAHALLE MUHTARLIĞI	54
K. KÖY MUHTARLIĞI	55

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DAVA EHLİYETİ

I. GENEL AÇIKLAMA	56
II. OBJEKTİF DAVA EHLİYETİ	59
A. TARAF EHLİYETİ	59
1. Taraf Kavramı	59
a. Maddi Taraf Teorisi	61
b. Şekli Taraf Teorisi	61

2. Taraf Ehliyeti	62
a. Gerçek Kişilerin Taraf Ehliyeti	63
b. Tüzel Kişilerin Taraf Ehliyeti	68
aa. Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Taraf Ehliyeti	69
bb. Kamu Tüzel Kişilerinin Taraf Ehliyeti	70
cc. Tüzel Kişiliği Bulunmayan Kamu Kurumu ve Toplulukların Taraf Ehliyeti	76
aaa. Genel Açıklama	76
bbb. Adi Şirketin ve İş Ortaklıklarının (Joint Venture) Taraf Ehliyeti	79
ccc. Miras Şirketinin Taraf Ehliyeti	82
ddd. İflas Masasının Taraf Ehliyeti	83
eee. Mahalle Muhtarlığının Taraf Ehliyeti	84
fff. Vergi Dairesinin Taraf Ehliyeti	85
B. DAVA EHLİYETİ	87
1. Gerçek Kişilerin Dava Ehliyeti	87
a. Dava Ehliyetine Sahip Gerçek Kişiler	90
b. Dava Ehliyetine Sahip Olmayan (Ehliyetsiz) Gerçek Kişiler	91
2. Tüzel Kişilerin Dava Ehliyeti	93
a. Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Dava Ehliyeti	95
aa. Derneklerin Dava Ehliyeti	95
bb. Vakıfların Dava Ehliyeti	98
cc. Ticari Şirketlerin Dava Ehliyeti	101
aaa. Kollektif Şirketlerin Dava Ehliyeti	102
bbb. Komandit Şirketlerin Dava Ehliyeti	105
aaaa. Adi Komandit Şirketlerin Dava Ehliyeti	105
bbbb. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerin Dava Ehliyeti	106
ccc. Anonim Şirketlerin Dava Ehliyeti	107
ddd. Limited Şirketlerin Dava Ehliyeti	109
eee. Kooperatiflerin Dava Ehliyeti	113

dd. Sendikaların Dava Ehliyeti	115
ee. Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Kişilik ve Niteliğindeki Değişikliğin Dava Ehliyetine Etkisi	118
aaa. Tüzel Kişiliğin Sona Ermesi	119
bbb. Tüzel Kişinin Bir Başka Tüzel Kişi İle Birleşmesi, Başka Bir Tüzelkişiliğe Devrolunması veya Nev'inin Değişmesi	119
ccc. Tüzel Kişinin Tasfiyeye Girmesi	120
b. Kamu Tüzel Kişilerinin Dava Ehliyeti	121
aa. Tüzel Kişiliği Bulunan Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Dava Ehliyeti	121
bb. Tüzel Kişiliği Bulunmayan Kamu Kurumlarının Dava Ehliyeti	123
cc. Yerinden Yönetim Kuruluşlarının Dava Ehliyeti	125
dd. Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşlarının Dava Ehliyeti	127
ee. Kamu Tüzel Kişilerinin Kişilik ve Niteliğinde Değişim Olması	129
3. Tüzel Kişiliği Bulunmayan Toplulukların Dava Ehliyeti	130
III. SUBJEKTİF DAVA EHLİYETİ	132
A. GENEL AÇIKLAMA	132
B. İPTAL DAVASI NİTELİĞİNDEKİ VERGİ DAVALARINDA SUBJEKTİF EHLİYET	136
1. İYUK. Kapsamında Subjektif Ehliyetin Tespiti	139
a. Genel Olarak	139
b. Menfaat Kavramı, Tanımı ve Özellikleri	142
aa. İhlal Edilen Menfaatin Meşru Olması	145
bb. İhlal Edilen Menfaatin Kişisel Olması	147
cc. İhlal Edilen Menfaatin Güncel (Aktüel) Olması	153
2. VUK ve AATUHK Kapsamında Subjektif Ehliyetin Tespiti	156
C. TAM YARGI DAVASI NİTELİĞİNDEKİ VERGİ DAVALARINDA SUBJEKTİF EHLİYET	166

IV. DAVA TAKİP YETKİSİ	172
V. DAVA EHLİYETİ AÇISINDAN ÇEŞİTLİ DURUMLAR	174
A. DAVA EHLİYETİ BULUNMAYANLARIN DAVA AÇMASI	174
B. YANSIYAN VERGİLERDE VERGİ YÜKÜ ÜZERİNDE KALAN NİHAİ YÜKLENİCİNİN DAVA AÇMASI	177
C. DAVA EHLİYETİ BULUNANLARIN ADINA YETKİLİ TEMSİLCİ OLMAYANLARCA DAVA AÇILMASI	186
D. DAVACININ DAVA SIRASINDA DAVA EHLİYETİNİ KAZANMASI VEYA KAYBETMESİ	188
1. Davacının Dava Sırasında Dava Ehliyetini Kazanması	188
2. Davacının Dava Sırasında Dava Ehliyetini Kaybetmesi	188
E. AVUKAT OLMAYAN VEKİL TARAFINDAN DAVA AÇILMASI	190
F. MÜDAHİLİN DAVA AÇMA EHLİYETİ	191
1. Fer’i Müdahale	192
2. Asli Müdahale	194
VI. KANUN YOLLARINDA DAVA EHLİYETİ	195
A. İTİRAZ VE TEMYİZDE DAVA EHLİYETİ	196
B. KARARIN DÜZELTİLMESİNDE DAVA EHLİYETİ	202
C. KANUN YARARINA BOZMADA DAVA EHLİYETİ	204
D. YARGILAMANIN YENİLENMESİNDE DAVA EHLİYETİ	205
SONUÇ	207
YARARLANILAN KAYNAKLAR	214
KİTAPLAR	214
MAKALELER	222
DİĞER KAYNAKLAR	225
İNTERNET KAYNAKLARI	226

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun
ABD.	: Ankara Barosu Dergisi
AİD.	: Amme İdaresi Dergisi
AÜEHFD.	: Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜHFD.	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜİBD.	: Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi
AyM.	: Anayasa Mahkemesi
AYMK.	: Anayasa Mahkemesi Kararı
B.	: Baskı
BK	: Borçlar Kanunu
Bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
d.	: daire
D.	: Danıştay
DD.	: Danıştay Dergisi
DİBK.	: Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu
DİBGK.	: Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu
DİDDGK.	: Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
DVDDGK.	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
E.	: Esas
GK	: Gümrük Kanunu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HD.	: Hukuk Dairesi
HK	: Harçlar Kanunu
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
HMUK	: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu (Mülga)
İBD.	: İstanbul Barosu Dergisi
İİD.	: Yargıtay İcra ve İflas Dairesi
İİK	: İcra ve İflas Kanunu

İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
KGSK	: Kamu Görevlileri Sendikaları Kanunu
KHHD.	: Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi
KK	: Kooperatifler Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	: madde
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
MÜHFD.	: Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
ÖS.	: Özel Sayı
RG.	: Resmi Gazete
s.	: sayfa
S.	: Sayı
SK	: Sendikalar Kanunu
s.k.	: sayılı karar
TAHD.	: Terazi Aylık Hukuk Dergisi
TBBD.	: Türkiye Barolar Birliği Dergisi
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
vd.	: ve devamı
VDGKY.	: Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Y.	: Yıl
Yar.	: Yargıtay
YHGK.	: Yargıtay Hukuk Genel Kurulu



T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



YÜKSEK LİSANS TEZİ KABUL FORMU

Öğrencinin	Adı Soyadı	Süleyman ÖNEL	
	Numarası	084234002001	
	Ana Bilim / Bilim Dalı	Kamu Hukuku	
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/>	Doktora <input type="checkbox"/>
	Tez Danışmanı	Yrd. Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN	
	Tezin Adı	VERGİ DAVALARINDA DAVA EHLİYETİ	

Yukarıda adı geçen öğrenci tarafından hazırlanan "VERGİ DAVALARINDA DAVA EHLİYETİ" başlıklı bu çalışma 29/03/2012 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği ile başarılı bulunarak, jürimiz tarafından yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Ünvanı, Adı Soyadı	Danışman ve Üyeler	İmza
Yrd. Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN	Danışman	
Prof. Dr. Ramazan YILDIRIM	Üye	
Doç. Dr. Recep AKCAN	Üye	



T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



BİLİMSEL ETİK SAYFASI

Öğrencinin	Adı Soyadı	Süleyman ÖNEL		
	Numarası	084234002001		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	Kamu Hukuku		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans	<input checked="" type="checkbox"/>	Doktora
	Tezin Adı	VERGİ DAVALARINDA DAVA EHLİYETİ		

Bu tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm.

Öğrencinin imzası
(İmza)

Süleyman Önel



T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Öğrencinin	Adı Soyadı	Süleyman ÖNEL		
	Numarası	084234002001		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	Kamu Hukuku		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans	<input checked="" type="checkbox"/>	Doktora <input type="checkbox"/>
	Tez Danışmanı	Yrd. Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN		
Tezin Adı	VERGİ DAVALARINDA DAVA EHLİYETİ			

ÖZET

Bu çalışmada vergi davalarında kimlerin dava ehliyetine haiz olduğunun tespit edilmesi, dava ehliyetinin varlık şartlarının belirlenmesi ve vergi davalarında davacı olabileceklerin dava ehliyetlerinin kim ya da kimler tarafından kullanılabilceğinin mevzuat ve Danıştay kararları doğrultusunda belirlenmesi amaçlanmıştır.

Çalışmada davaya taraf olabilme ön şartlarından olan dava ehliyeti sadece davacı bakımından ele alınmıştır. Zira davalı bakımından idari yargılama usulünde davalı olarak taraf olabilme hususu, dava ehliyeti kavramı ile değil, husumet kavramı ile ifade edilmiştir.

Çalışmada esasen idari nitelikli olan vergi davalarında dava ehliyetinin tespiti hususu, idari davalarda dava ehliyetinin tespitinden ayrılan yönleri belirtilerek ve Danıştay kararlarından da örnekler verilerek ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu çerçevede çalışmanın ilk bölümünde “vergilendirme”, “vergi uyumsuzlukları” ve “vergi davası” kavramları irdelenmiş, ikinci bölümde “vergi ehliyeti” konusu ve “vergi davası açmaya yetkili olanlar” ele alınmış, üçüncü bölümde ise “dava ehliyeti” konusu ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Çalışmanın sonucunda vergi davalarında dava ehliyetinin tespitinin, idari davalarda dava ehliyetinin tespitinden farklı olduğu, vergi davası açabileceklerin kanunlarla tahdidi olarak belirlendiği, ancak özellikle yansıtılan vergilere yönelik açılan davalarda dava ehliyeti konusunda Danıştay kararlarında çelişkiler bulunduğu ve bu çelişkilerin giderilmesi için bazı yasal düzenlemelerin yapılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler : vergi davası, dava ehliyeti, objektif dava ehliyeti, subjektif dava ehliyeti, menfaat, mükellef.



T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Öğrencinin	Adı Soyadı	Süleyman ÖNEL		
	Numarası	084234002001		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	Kamu Hukuku		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/>	Doktora	<input type="checkbox"/>
	Tez Danışmanı	Yrd. Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN		
Tezin İngilizce Adı		Capacity to sue in tax cases		

SUMMARY

In this study, it is intended determining who has the capacity to sue in tax cases, determining terms of existence of the capacity to sue and determining to exercise the capacity to sue of those who may be plaintiff in tax cases by person or a group of person in accordance with the decisions of Council of State and regulations.

In the study, the capacity to sue which is precondition for being party to a suit is approached only in terms of plaintiff; therefore, the subject of being party to a suit as defendant in Administrative Jurisdiction Procedure, in terms of defendant, is expressed by the concept of animosity, not by capacity to sue.

In the study, the concept of determination of capacity to sue in tax cases basically administrative character is expressed by illustrating with examples of the Council of State and by specifying different aspect of determination of capacity to sue in Administrative Law. In this context, in the first part of the study, "taxation", "tax disputes" and "tax case" concepts are examined, in the second section, "tax capacity" and "those entitled to file tax cases" are considered and in the third section, subject of "capacity to sue" is described in detail.

As a result of the study, it is concluded that determination of capacity to sue in tax cases is different from the determination of capacity to sue in administrative cases and those who are entitled to file suit is defined in limitations by laws, but there are contradictions in decisions of the Council of State on capacity to sue in particular for cases sued against taxes reflected and some legal arrangements have to be made to overcome these contradictions.

Key Words: tax case, capacity to sue, objectiv capacity to sue, subjective capacity to sue, benefit, taxpayer.

GİRİŞ

Vergi idaresinin vergilendirmeye yönelik işlem ve eylemleri neticesinde çeşitli uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Vergi idaresinin işlem ve eylemlerinden dolayı haksızlığa uğrayan / uğradığını iddia edenler idari çözüm yollarına başvurabileceği gibi (uzlaşma veya düzeltme ve şikayet), yargısal yola başvurarak, yetkili yargı yerinden uyuşmazlığın çözüme kavuşturulmasını talep edebilmekte; bunun yanında vergi idaresi adına vergi daireleri de vergi işlemleriyle ilgili olarak belirli durumlarda yargı yoluna müracaat edebilmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü için yargısal yollara müracaat edildiğinde ise dava ehliyeti ön plana çıkmaktadır. Zira bir davanın yargı yerlerince görülebilmesi için davayı açanın kanunun öngördüğü şartları taşıması, o davayı açabilme ve takip edebilme ehliyetine haiz olması gerekmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan davalara yönelik olarak ayrı bir yargılama usulü bulunmamakta olup, söz konusu davalar da İdari Yargılama Usulü Kanunu(İYUK)'na göre görülmektedir. Ancak vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan davalarda ayrıca Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) hükümleri de uygulanmakta olup, bu anlamda vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan davalarda dava ehliyetinin tespiti hususu, idari yargıda dava ehliyetinin tespiti usulünden ayrılmaktadır.

İdari yargıda idare kural olarak davalı konumda bulunmasına karşı, idarenin davacı da olabileceği Danıştay içtihatları ile kabul edilmektedir. Vergi yargılamasında ise kural vergi idaresinin davalı konumda olmasıdır. Ancak istisnai de olsa vergi idaresi adına vergi dairelerinin davacı olabildiği durumlar söz konusudur. Yine idari yargıda tüzel kişiliği bulunmayan toplulukların davacı olabilmeleri mümkün değilken, vergi yargılamasında bir kısım tüzel kişiliği bulunmayan topluluklar (cemaatler gibi) davacı olabilmektedir. Bunun yanında Danıştay'ın, tüzel kişiliği bulunmayan idari mercilerin faaliyetlerinden doğan anlaşmazlıklara ilişkin idari davalarda davalı olabildikleri gibi, davacı olabileceklerinin de kabulünün zorunlu olduğu yönünde bir içtihadı da mevcuttur¹.

¹ DİBK., 08.03.1979 tarih ve E. 1971 / 1 , K. 1979 / 1, RG. 06.02.1980, S. 16892.

İdari yargıda dava ehliyeti daha önce çeşitli çalışmalara konu olmuşken, vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan davalarda dava ehliyeti konusu üzerinde şu ana kadar akademik bir çalışma yapılmış değildir. Yukarıda ifade edildiği üzere dava ehliyeti konusundaki farklılıkların ele alınarak, ortaya konulması faydalı olacaktır. Bu konuda yapılan ilk akademik çalışma olması nedeni ile de çalışmamız önem arz etmektedir.

Ehliyet genel anlamda bir işi yapabilme yeteneği olup, yargılama hukukunda ehliyet kavramı kişinin medeni haklarından yararlanabilmesi ve medeni hakları kullanabilmesi anlamında kullanılmaktadır. İYUK'un 31 inci maddesinin 1 inci bendinde ehliyet konusunda mülga HUMK'a atıfta bulunularak anılan kanundaki ehliyet ile ilgili düzenlemelerin, idari yargılama hukukunda da uygulanacağı belirtilmiştir. 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) 01.10.2011 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş olup; HMK'nın 447 nci maddesinin 2 nci bendi "*Mevzuatta, yürürlükten kaldırılan 18.06.1927 tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa yapılan yollamalar, Hukuk Muhakemeleri Kanununun bu hükümlerin karşılığını oluşturan maddelerine yapılmış sayılır*" hükmü gereğince artık İYUK'un 31 inci maddesinin 1 inci bendindeki, ehliyet konusundaki atfın HMK'ya yapıldığını kabul etmek gerekmektedir. Mülga HMUK ehliyet konusunu Medeni Kanuna yaptığı yollama ile çözmüş iken; HMK'nın 50 ve 51 inci maddelerinde "Taraf ehliyeti" ve "Dava ehliyeti" ayrı ayrı tanımlanmış; bunun yanında aynı Kanunun 53 üncü maddesinde ise "Dava takip yetkisi" ayrıca tanımlanmıştır. Ancak 50 ve 51 inci maddelerde taraf ehliyeti ve dava ehliyetinin medeni haklardan yararlanma ehliyetine ve medeni hakları kullanma ehliyetine göre tespit edileceği ifade edildiğinden, belirtilen konuda yine Türk Medeni Kanunu (TMK) hükümleri esas alınmak durumundadır. Öte yandan İYUK'un 2 nci maddesinde de dava türlerine göre davacı olabileceklerin taşınması gereken özel bazı nitelikler belirtilerek, dava ehliyeti konusunda HMK'daki dava ehliyeti tanımı dışında idari yargılama hukukuna özgü ehliyet koşulları getirilmiştir. Vergi yargısında da dava açma ehliyeti yönünden VUK'taki dava ehliyetine ilişkin özel nitelikli belirlemeler ve AATUHK'un ilgili maddelerindeki belirlemeler dışında esasen idari yargıdan ayrı bir özellik söz konusu değildir. Öğretide mülga HUMK'ta düzenlenen genel ehliyet kurallarına (HMK'nın 50 ve 51 inci maddelerinde

düzenlenen taraf ehliyeti ve dava ehliyeti ile 53 üncü maddesinde düzenlenen dava takip yetkisi) objektif ehliyet; İYUK'ta düzenlenenmiş idari yargılama hukukuna özgü ehliyet kurallarına ise subjektif ehliyet denilmekte olup; vergi yargılamasında ise subjektif ehliyetin kapsamı VUK'ta ve AATUHK'ta düzenlenen vergi yargılama hukukuna özgü ehliyet kurallarının da eklenmesi ile genişlemektedir.

Mevcut mevzuata göre vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan davalarda yargı yerleri davacının dava ehliyetinin (objektif ve subjektif dava ehliyetinin) olup olmadığını re'sen incelemektedir(İYUK m. 14/3-c, 15/1-b). HMK'da davalı ve davacı bakımından dava yeteneğinin ayrı ayrı saptanacak olması, idari yargıda, dolayısıyla da vergi yargısında dava ehliyetinin davalı ve davacı bakımından taraf ehliyetinin ve dava ehliyetinin saptanması sonucunu doğurmamaktadır. Zira ilke olarak idari yargıda ve vergi yargısında (istisnalar dışında) davalı, üstün emretme gücünü kullanarak işlem tesis eden idaredir ve idarenin dava yeteneği de kamu hukuku kurallarına göre belirlenir. Mülga HUMK'a dolayısıyla HMK'ya yapılan göndermenin sadece davacı bakımından olduğunu; davalı olabilme yeteneğini belirtmek üzere İYUK'un 14 üncü maddesinin (f) bendinde "husumet" kavramının kullanılması da teyit eder niteliktedir.

VUK'un vergi yargısı belirlemeleri, "Vergi Davaları" üst başlığını taşıyan Beşinci Kitabında yer almakta olup; söz konusu yasada vergi yargısında dava ehliyeti ile ilgili ilk düzenleme, "Vergi Mahkemesinde Dava Açmaya Yetkili Olanlar" başlıklı 377 nci maddedir. Bu madde, mükelleflerin ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabileceklerini ve belediyeler ile vergi dairelerinin de vergi mahkemelerinde dava açabileceklerini hükme bağlamaktadır. Aynı yasanın 8 inci maddesinin 4 üncü fıkrası, yasanın müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabirinin vergi sorumlularını da kapsadığını öngördüğünden, 377 nci maddenin uygulama alanı, maddede geçen "mükellefler" tabiri nedeniyle vergi sorumlularını da içine alarak, genişlemektedir. Yine AATUHK'un 15 inci ve 58 inci maddelerinde ihtiyati haciz ve ödeme emirlerine yönelik olarak vergi mahkemelerinde dava açabilecekler belirlenmiştir.

Bu çalışmanın konusu “Vergi Davalarında Dava Ehliyeti” dir. Her ne kadar vergi işlemlerinden kaynaklanan davalar esasen idari nitelikli davalar olsa da, vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan davalarda ehliyet, İYUK’un dava ehliyeti ile ilgili maddeleri ile VUK’un ve AATUHK’un ilgili maddelerinin bir arada değerlendirilmesi neticesinde tespit edilmektedir. Yine VUK’un Beşinci Kitabında vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan davalar için “Vergi Davaları” üst başlığı kullanılmıştır. Ayrıca öğretide de yaygın bir şekilde “vergi davası” ifadesi kullanılmaktadır. Bunun yanında vergi işlemlerinden kaynaklanan idari davalarda dava ehliyeti hususunda, diğer idari davalardan açıkça ayrılan yönler bulunmaktadır. İfade edilen nedenlerle çalışmada vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan idari davalar “vergi davası” olarak nitelendirilecektir.

Çalışmada konu yalnızca davacı açısından ele alınacaktır. Zira vergi davalarında davalı kural olarak idaredir. Konu ele alınırken öncelikle kısaca vergilendirme, vergi uyuşmazlıkları ve bu uyuşmazlıklara neden olan hususlar açıklanacaktır. Akabinde vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından vergi davaları ve vergi davalarının hukuki niteliği açıklandıktan sonra vergi ehliyeti ve VUK ve AATUHK hükümlerine göre vergi davası açabilecekler incelenecektir.

Bu açıklamalardan sonra dava ehliyeti; objektif dava ehliyeti, subjektif dava ehliyeti ve dava takip yetkisi olmak üzere üç başlık altında incelenecektir. Objektif dava ehliyeti başlığı altında, taraf ehliyeti ve objektif dava ehliyeti konuları gerçek kişiler, tüzel kişiler ve tüzel kişiliği olmayan kurum, kuruluşlar ve topluluklar başlıkları altında detaylı olarak incelenecek; subjektif dava ehliyetinin ise iptal davası niteliğindeki ve tam yargı davası niteliğindeki vergi davalarında görünümü VUK ve AATUHK’taki düzenlemeler de dikkate alınarak detaylı olarak ele alınacaktır. Yine dava ehliyeti bakımından dava ehliyeti bulunmayan kişinin dava açması, müdahilin dava açma yetkisi ve tarafın dava ehliyetini dava sırasında kazanması gibi dava ehliyeti ile ilgili çeşitli durumlarda çalışmanın konusu içinde olup, son olarak temyiz, karar düzeltme gibi kanun yollarında dava ehliyetinin görünümü ele alınarak çalışma kapsamında incelenen vergi davalarında dava ehliyeti ile ilgili olarak ulaşılan sonuçlar paylaşılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME, VERGİ UYUŞMAZLIKLARI ve VERGİ DAVASI

I. VERGİLENDİRME

Kamu giderlerini karşılamak için geçmişten beri uygulanan en etkili maliye politikası aracı vergidir. Gerçek veya tüzel kişilerle devlet arasında borç-alacak ilişkisi doğuran hususların başında vergilendirme gelmekte olup²; belirtilen bu ilişkinin alacaklı tarafı devlet, borçlu tarafı ise vergiyi ödemekle yükümlü bulunan gerçek ya da tüzel kişiler ile topluluklardır. Belirtilen bu ilişkide tarafların sahip olduğu yetki ve sorumluluklara Anayasa ve kanunlarda yer verilmiş; yine kanunlarda bazı hallerde ise vergi miktarının belirlenmesi ve / veya vergiden sorumlu olanların belirlenmesi, vergi alacağının sona erdirilmesi ve ertelenmesi gibi bir kısım hususlar devletin (idarenin) takdir yetkisine de bırakılmıştır. Bu yetkiye VUK'un 115 inci maddesinde yer alan vergi borçları ve cezalarının Maliye Bakanlığı'na kısmen ya da tamamen terkin olunabileceğine dair olan hüküm örnek olarak gösterilebilir³.

Vergilendirme yetkisi, bir devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayalı olarak vergi alma hususunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak ifade edilebilmekte olup; bu yetki devlet tüzel kişiliği tarafından bizzat kullanılabileceği gibi yerel idarelere de belli kıstaslar içerisinde devredilebilmektedir⁴. 1982 Anayasası'nın 73 üncü maddesinin 3 üncü fıkrası "*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" hükmü yer almaktadır.⁵ Aynı maddenin 4 üncü fıkrası ise "*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar*

² KARAKOÇ Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara 2007, s. 182.

³ ÜSTÜN Ümit Süleyman, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Ankara 2007, s. 285.

⁴ ÖNCEL Mualla –KUMRULU Ahmet – ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, Ankara 2003, s. 33-34.

⁵ 1982 Anayasası'nın 73 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasında yer alan bu kural "*Verginin Yasallığı İlkesi*" olarak adlandırılır. Bkz. KIRBAŞ Sadık, **Vergi Hukuku**, Ankara, Eylül 1998, s. 30; TAŞ Metin, **Vergi Yargısı**, 2005, s. 1.

Kuruluna verilebilir” amir hükmüne havi olup ifade edilen 4 üncü fıkra hükmü ile yürütme organına Anayasa çerçevesinde özel bir düzenleme yetkisi verilmiştir. Buradan da anlaşılacağı üzere yürütme organının vergi koyma yetkisi bulunmamaktadır. Bu ancak kanunların verdiği yetki ile vergi tarifelerinde veya vergi muaflik ve istisnalarında değişiklik yapılması şeklinde gerçekleşebilmektedir⁶. Yine 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nun 96 ncı maddesinin “B” bendinde yerel idarelerden olan belediyelerin belediye meclislerine çeşitli vergi ve harçlara ilişkin tarifelerde kanunda belirtilen alt ve üst sınırlar arasında kalmak şartı ile değişiklik yapma yetkisi tanınmıştır.

İşte vergilendirme yetkisi kullanılarak çıkartılan vergi kanunlarının hükümleri çerçevesinde vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması ile verginin borçlusu gerçek veya tüzel kişi ile devlet arasında somut bir vergi ilişkisi başlamış olur⁷. Bu anlamda VUK’un 19 uncu maddesi “*Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*” amir hükmüne havi olup; vergi ilişkisinin vergiyi doğuran olay ile başlayacağı⁸ bu madde ile açık bir şekilde ifade edilmiştir.

Vergiyi doğuran olay kişiliğinde gerçekleşen gerçek veya tüzel kişi ya da tüzel kişiliği bulunmayan topluluk artık vergi borçlusu statüsüne girmiş olmaktadır. Vergi ilişkisi vergi borçlusuna her şeyden önce vergisini zamanında ve gereği gibi ödeme sorumluluğu yüklemektedir. Soyut borçlu statüsündeki kişinin vergi borcunu ödeyebilmesi için öncelikle borcunun somut olarak saptanması yani söz konusu verginin tarhi gerekmektedir⁹; verginin tarh edilmesi üzerine ise artık bu verginin tahsil edilebilmesi için tebliğ ve tahakkukun gerçekleşmesi gerekmektedir. Tahakkuk etmiş

⁶ ERGİNAY Akif, **Vergi Hukuku İlkeler-Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi**, Ankara 1988, s. 34.

⁷ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 87.

⁸ “Vergi borcunun doğabilmesi, öncelikle bir vergi yasasının varlığını, aynı zamanda söz konusu yasa ile vergi salınabilmesine bütçe yasasının ön-izin vermesini gerektirir ki ancak bu şekilde vergi yasasına dayanılarak yükümlü ile devlet arasında somut bir vergi ilişkisi ortaya çıkar. Söz konusu somut vergi ilişkisinin başlangıç noktası ise, “vergiyi doğuran olay”dır. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ya da hukuksal durumun gerçekleşip tamamlanması, kapsamı daha önceden vergi yasaları ile belirlenmiş olduğundan, Devletin vergi alacağı ve yükümlünün de vergi borcunun sebebini oluşturmakta ve söz konusu alacağın/borcun ödetilmesine ilişkin idari işlemlerin içinde yer aldığı süreci başlatmaktadır.” AĞAR, Serkan, “İdari İşlem Kuramı Perspektifinden Verginin Tarhi”, <http://www.idare.gen.tr/tarh.htm>.

⁹ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 87.

bir verginin zamanında ödenmemesi halinde ise vergi idaresi ceza kesmek durumunda kalacaktır. Nihayetinde, vergi devlet gücüne dayanılarak cebren tahsil edilmekte olup, burada vergi borçlusunun rızasına bakılmamaktadır¹⁰.

Vergi ödeme yükümlülüğü, kişinin ödeme gücünde ve kullanılabilir gelirinde azalmaya yol açan bir yükümlülük olduğu için, devlet açısından ne kadar haklı olursa olsun vergi borçlusu açısından da bir o kadar isteksizce yerine getirilebilecek bir yükümlülüktür¹¹. Vergi borçlularına sorumluluklar yüklenmiş olmakla birlikte bir kısım haklar da tanınmıştır. Bu hakların en önemlisi kendileri hakkında yapılan vergi işlemleriyle ilgili ortaya çıkan uyuşmazlıklarda, söz konusu vergi işlemine karşı itiraz edebilme, mahkemeye ulaşma hakkıdır¹². Zaman içerisinde vergilerin çeşitlenmesi, vergi yüklerinin ağırlaşması ve vergi kanunlarının günün koşullarına göre sık sık güncellenmesi ise çok sayıda vergi uyuşmazlığını ortaya çıkarmıştır¹³.

II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARI

Uyuşmazlık sözcüğünün günlük dilde kullanımı ile hukuk dilinde kullanımı arasında esasen bir fark bulunmamaktadır¹⁴. Hukuk dilinde de “uyuşmazlık” anlaşmazlık anlamında kullanılmaktadır¹⁵.

Uyuşmazlık genel anlamda; karşılıklı iki tarafın, bir konu üzerindeki değişik görüşleri nedeni ile ortaya çıkan anlaşamama durumunu ifade etmektedir¹⁶. Vergi uyuşmazlığı da, verginin tarafları olan vergi idaresi ile vergi ehliyetine haiz mükellefler ve kendilerine ceza kesilenler arasında, vergi dolayısıyla ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıkları ifade etmektedir¹⁷. Bir başka deyişle vergi uyuşmazlığı

¹⁰ ERDAĞ Nevzat, **Türk Vergi Sistemi**, Haziran 2002, s. 4; GİRİTLİ İsmet – BİLGİN Pertev-AKGÜNER Tayfun, **İdare Hukuku**, İstanbul 2001, s. 715.

¹¹ TEKİN Fazıl-ÇELİKKAYA Ali, **Vergi Denetimi**, Ankara 2007, s. 19.

¹² YALTI Billur, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Eylül 2006, s. 114.

¹³ KIRBAŞ, s. 195. ; BAYRAKLI H. Hüseyin, **Vergi Yargılama Hukuku**, Afyon 1998, s. 3.

¹⁴ KIZILOT Şükrü, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Ankara 2002, s. 35.

¹⁵ Sözlükte uyuşmazlığın karşılığı olarak “niza”, “ihtilaf”, “çekişme”, “dava” ve “kavga” terimleri kullanılmaktadır. Bkz. YILMAZ Ejder, **Hukuk Sözlüğü**, Ankara 1996, s. 846.

¹⁶ KOCAHASANOĞLU Osman Selim, Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar, İstanbul 1982, s. 17. Nakleden: KIZILOT, s. 35-36.

¹⁷ Diğer bir tanımlamaya göre ise, vergi uyuşmazlığı; değişik nedenlerle verginin taraflarının farklı düşünce ve tavırlara sahip olması neticesinde uygulamada ortaya çıkan anlaşamama durumunu ifade etmektedir. Bkz. EDİZDOĞAN Nihat – TAŞ Metin – ÇELİKKAYA Ali, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, 2007, s. 226.

kavramı, geniş anlamda vergi kavramı içerisinde kabul edilen ve devletin kamu gücüne dayanarak temin ettiği tüm kamu alacakları nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkları adlandırmaktadır¹⁸. Vergi uyuşmazlıkları temelde vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme ve tahsil işlemlerinden ya da bunlara ilişkin uygulamalardan doğmaktadır¹⁹. Vergi idaresi (vergi alacaklısı) vergiyi almak, karşı taraf ise (vergi borçlusu) ödememek ya da daha az ödemek istemekte ve bu sebeple vergi uyuşmazlığı doğmaktadır ki söz konusu bu uyuşmazlıklar ya idari aşamada çözümlenmekte ya da yargı yoluna gidilmektedir²⁰.

Esasen ortaya çıkan uyuşmazlıkları önlemek için idarenin her türlü önlemi alması gerekmektedir. Gereksinimleri en iyi şekilde karşılayacak yasal düzenlemeleri yaparak, vergi mükelleflerini aydınlatarak ve doğru bir uygulama ile ortaya çıkması muhtemel uyuşmazlıklar azaltılabilir. Ancak her türlü önleme karşın bazı uyuşmazlıklar çıkacaktır. İdare ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkları çözebilmek adına bir kısım önlemler alabilir. Mükelleflerle karşılıklı masaya oturarak anlaşmak sureti ile uyuşmazlıklar kısa sürede ve az masrafla çözülebilir veya hata varsa idareye başvurularak düzeltilmesi sağlanabilir. İşte bu yollara uyuşmazlıkların idare aşamasında çözülmesi denmektedir²¹. Türk vergi hukukunda da bu anlamda hataların düzeltilmesi ve şikayet ile uzlaşma gibi bazı denetim yolları kabul edilmiştir.

İdare tarafından alınan tedbir ve önlemlere rağmen uyuşmazlık önlenemeyebilir veya idare aşamasında çözümlenemeyebilir. Bu durumda mükellef hakkını yargı kuruluşlarında arayacaktır²². Yargı kuruluşlarına başvurma hakkı bir

¹⁸ DEMİR Oğuzhan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme”, *AÜEHFD.*, C. XI, S. 1-2, 2007, s. 219.

¹⁹ KIZILOT, s. 36; SARACOĞLU Fatih, “Temyiz Yoluyla Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıklarının Sonuçları Üzerine Bir Değerlendirme”, http://fatihsaracoglu.com/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_4.pdf ; KIRBAŞ, s. 195; KIZILOT Şükrü – ŞENYÜZ Doğan – TAŞ Metin – DÖNMEZ Recai, *Vergi Hukuku*, Ekim 2008, s. 225; TAŞ, s. 3.

²⁰ SARACOĞLU, s. 1; KIRBAŞ, s. 196; ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 169; KIZILOT, s. 47-51; POLATKAN Vahit, “Vergi Yargısı”, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/19930791.htm>.

²¹ KIRBAŞ, s. 196; KIZILOT, s. 51.

²² ÖZBALCI Yılmaz, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ocak 2002, s. 929.

anlamda mükellefin güvencesi ve yüklendiği ödevler karşısında sahip olduğu en önemli haktır²³.

Türk vergi hukukuna bakıldığında istisnalar hariç idari çözüm yollarına başvurma zorunluluğu bulunmamaktadır²⁴. İdari çözüm yoluna hiç başvurulmadan yargı yoluna başvurulabileceği gibi idari çözüm yoluna başvurulup anlaşamama durumunun ortaya çıkması halinde de yargı yoluna başvurulabilmektedir²⁵.

Sonuç olarak; vergi uyumsuzlukları temel anlamda; vergilendirme işleminin hukuka aykırılığı (yetki, konu, şekil, sebep, maksat yönlerinden), vergi incelemeleri, hatalı vergi tarhiyatı ve ceza uygulamaları, matrahın düşük beyanı gibi nedenler ile verginin ödenmemesi ve vergi ve cezaların ya da vergilendirmeye ilgili işlemlere ait tebliğlerden, vergi ve cezaların tahsiline ilişkin uygulamalardan ya da mükelleflerin vergi ödemesine karşı duyarsızlıkları gibi diğer nedenlerden kaynaklanmaktadır²⁶ ki çalışmanın esası dışında kaldığından burada sadece bunlar belirtmekle yetinilmektedir.

III. VERGİ DAVASI

Yukarıda da ifade edildiği üzere vergilendirme yetkisi nedeniyle devletin vergi yükümlülerine göre belirgin bir üstünlüğü ve gücü vardır. Fakat bu durum, hukuk devletinde idareye vergilemeye ilişkin işlemlerde keyfi hareket etme yetkisi vermemekte olup vergilemenin yasallığı ilkesinin doğal sonucu olarak idare vergilemeye ilişkin işlemlerinde hukuka uygun hareket etmek durumundadır²⁷.

²³ KIRBAŞ, s. 196; YALTI, s. 114.

²⁴ Aksi yönde görüş için bkz. "...Gümrük Kanununun sözü edilen 242'nci maddesi hükmüne göre, idarî davaya konu olabilecek işlem, idarî karar değil; söz konusu karara karşı, öngörülen usule göre yapılacak itiraz üzerine, yine aynı maddede yazılı mercilerce tesis edilecek olumsuz işlem olduğundan, itiraz başvurusu, yargı yerlerine başvurulmadan önce ilgililerce tüketilmesi gereken zorunlu nitelikteki başvuru yoludur. Bu yol tüketilmeden dava açılması halinde, bu durumun İdari Yargı yerlerince kendiliklerinden nazara alınması, İdari Yargılama Hukukunun gereklerindedir..." D.7.d., 16.11.2006 tarih ve E.2004/1598, K.2006/3458, [http:// www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr); Bu Danıştay Kararına eleştiri için bkz. YILDIRIM Ramazan, **İdarî Başvurular**, Konya 2006, s. 201-205.

²⁵ KIZILOĞLU, s. 47; ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 170; KIRBAŞ, s. 196.

²⁶ KIZILOĞLU, s. 37-46; TAŞ, s. 3-7; AKSOY Şerafettin, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, İstanbul 1999, s. 57-62; BAYRAKLI, s. 4-18.

²⁷ TAŞ, s. 1.

İdarenin işlem ve eylemlerinde hukuka uygun hareket etmesini sağlamak için düzenlenmiş denetim yollarından birisi de yargısal denetimdir. İdarenin yargısal denetimi hukuk devletinin de gereği olup²⁸; Anayasa Mahkemesi bir kararında hukuk devletini şu şekilde tanımlamıştır. “*Hukuk devleti, her eylem ve işlemi hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinden uzaklaştığında geçersiz kalacağını bilen devlettir*”²⁹. 1982 Anayasasının 125 inci maddesinde yer alan “*İdarenin her türlü eylem ve işlerine karşı yargı yolu açıktır*” hükmü ve yine 138 inci maddesinin son fıkrasında yer alan “*Yasama ve yürütme organları ile idare mahkeme kararlarına uymak zorundadır bu organlar ve idare mahkeme kararlarını hiçbir surette değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez*” hükümleri hukuk devleti olma gereklerine vurgu yapmaktadır³⁰.

Hukuk devleti; kişinin hak ve özgürlüklerini yalnızca diğer kişilere karşı değil, idarenin hukuka aykırı olabilecek işlem ve eylemlerine karşı da korumakla yükümlü olup esasen hukukun konusu ve gayesi de kişiler arasında ve kişiler ile devlet arasında ortaya çıkan menfaat çatışmalarını azaltmak ve adaleti sağlamaktır³¹. İşte vergi idaresinin işlem ve eylemlerinden dolayı haksızlığa uğrayan / uğradığını iddia edenler, idari çözüm yollarına başvurabileceği gibi (düzeltme ve şikayet ile

²⁸ ŞİMŞEK Bekir, **İdari Yargıda Dava Açma Ehliyeti**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2006, s. 1.

²⁹ AyM., 27.03.1986 tarih ve E.1985/31, K.1986/1, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=735&content= ; Ayrıca; Hukuk devleti kavramı, “...vatandaşların hukuki güvenlik içinde buldukları, devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistem.” olarak tanımlanabilmektedir. Bkz. ÖZGUDUN Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, Ankara 2002, s. 113; Diğer yandan; Hukuk devleti ilkesi “insan hak ve özgürlüklerini, sosyal adaleti, toplumun huzuru ve refahını gerçekleştirmeyi ve güvence altına almayı amaçlayan, bütün davranışlarında hukuk ve Anayasa kurallarına uyan, bütün işlem ve eylemlerini yargı denetimine tabi tutan ilkelerin toplamıdır.” şeklinde de tanımlanmaktadır. ÇAKIR Tezkan, “İptal Davalarının Objektifliği”, **Ankara Barosu Hukuk Kurultayı**, Ankara 2000 C.I. , s. 337-338.

³⁰ ŞİMŞEK, s. 1.

³¹ KARAYALÇIN Yaşar, **Hukukda Öğretim-Kaynaklar-Metod Problem Çözme**, Ankara 2001, s. 110.

uzlaşma), yetkili yargı yerine başvurarak dava açmak sureti ile işlemin iptalini veya işlemin iptali ile uğradığı zararın giderilmesini hukuk devleti ilkesi uyarınca isteyebilir³².

Bilindiği üzere bir davanın bulunabilmesi için öncelikle ortada bir uyuşmazlığın bulunması gerekmektedir³³. Vergi davası denilince, genelde vergi dairesinin işlemlerine karşı açılan ve uyuşmazlığın, uygulanması gereken kesin karar haline gelmesine kadar devam eden bir süreç akla gelmektedir. Yani, sadece ilk derece mahkemesinde cereyan eden yargılama değil, ilk derece mahkemelerinin vermiş oldukları kararlara karşı ikinci bir yargısal denetim olan temyizi, kısaca kanun yollarını da içine alan bir yargı yolu ifade edilmektedir³⁴. Bu anlamda vergi davası terimi temel anlamda vergi, resim, harçlar, bunlara ait faiz ve cezalar yanında, kur farkı, fon vb. şeklindeki vergi ve benzeri mali yükümlülükleri ve bunların tümünün tahsilat aşaması ile ilgili anlaşmazlıkları çözmek üzere yetkili yargı yerinde açılmış olan davaları ifade etmek üzere kullanılmaktadır³⁵.

A. KONUSU VE KAPSAMI

Vergi davalarının konusu VUK'un 2686 sayılı Kanunla Değişik 378 inci maddesinde belirtilmiştir. Söz konusu maddeye göre "*Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır.*

Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanununun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur."

³² ERCAN Tayfun, "Uluslar arası Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları", **TAHD.**, Y: 6, S: 59, Temmuz 2011, s. 52; KALENDEROĞLU Mahmut, **Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi**, Ankara 2010, s. 93.

³³ AZRAK Ali Ülkü, "İptal Davalarının Objektif Karakterinin Yargılama Usulü Açısından Doğurduğu Sonuçlar", **Ankara Barosu Hukuk Kurultayı**, Ankara 2000, s. 331.

³⁴ BAYRAKLI, s. 64; KIRBAŞ, s. 196; ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 169.

³⁵ ÖZBALCI, **Vergi Davaları**, Aralık 2010, s. 35.

Bunun yanında 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6 ncı maddesinin³⁶ 'b' bendi hükmü gereğince AATUHK hükümlerine göre ödeme emri, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuka karşı da vergi mahkemelerinde dava açılabilir.

Yukarıda da ifade etmiş olduğumuz üzere vergi davası terimi temel anlamda vergi, resim, harçlar, bunlara ait faiz ve cezalar yanında, kur farkı, fon vb. şeklindeki vergi ve benzeri mali yükümlülükleri ve bunların tümünün tahsilat aşaması ile ilgili anlaşmazlıkları çözmek üzere yetkili yargı yerinde açılmış olan davaları ifade etmek üzere kullanılmaktadır³⁷.

Vergi davaları ile ilgili olarak daha belirli bir gruplandırma yapılabilir. Bir görüşe göre³⁸;

a. Vergi Usul Kanununa tabi bulunan; vergi, resim, harçlar, bunların faiz ve cezalarıyla³⁹ ilgili davalar,

b. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na göre ithalde alınan vergi ve resimler ve bunlara ait cezalarla ilgili davalar,

c. Kur farkı, fon vb. şeklindeki vergi benzeri mali yükümlülükler ile inzibati para cezalarıyla ilgili davalar,

d. Yukarıda ifade edilenlerin tümünün tahsilat aşamasında ortaya çıkan anlaşmazlıklarla ilgili davalar; vergi davaları olarak sınıflandırılabilir.

Diğer bir görüşe göre ise⁴⁰;

³⁶ 2576 sayılı Kanun m. 6 " Vergi Mahkemeleri: a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları, c) Diğer kanunlarla verilen işleri, çözümler".

³⁷ ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 35.

³⁸ ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 35-36.

³⁹ "Mali nitelikte yaptırım gerektiren vergi suçlarına ilişkin uyuşmazlıkların çözümünde vergi mahkemeleri yetkilidir; buna karşılık, bir fiil ceza hukuku anlamında suç olarak nitelendirilmişse, artık onların yargılaması ceza mahkemeleri tarafından yapılır." DEMİRBAŞ Timur, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara 2009, s. 60.

⁴⁰ KILIÇ Ayhan, **İdari Yargıda Davalı ve Davalının Temsili**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya 2009, s. 48-63; Daha farklı bir sınıflandırma görüşü için bkz. DEMİR Oğuzhan, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme", **AÜEHFD.**, C.VIII., S. 3-4 (2004), s. 194 vd.

- a. Tarh ve ceza kesme işlemlerine karşı açılacak davalar ile 6183 Sayılı Kanun'un uygulanmasından doğan uyuşmazlıklara ilişkin davalar,
 - b. Gümrük Kanunu'na tâbi vergi ve resimler ile bunların zam ve cezalarına ilişkin uyuşmazlıklarla ilgili davalar,
 - c. Uzlaşma komisyonunun uzlaşma taleplerini reddeden kararlarına karşı açılacak davalar,
 - d. Takdir komisyonunun takdir yolu ile belirlediği bedele karşı açılacak davalar,
 - e. Vergi idareleri aleyhine açılan tazminat (tam yargı) davaları,
 - f. Vergi ve cezadaki hataların şikâyet yoluyla düzeltilmesi isteminin reddi üzerine açılan davalar,
 - g. Düzenleyici işlemlere karşı açılan davalar, şeklinde bir sınıflandırmaya tabi tutulabilir.
- Çalışmanın konusu dava ehliyeti olduğundan bu sınıflandırmalarla ilgili olarak ayrıntıya girilmeyecektir.

B. HUKUKİ NİTELİĞİ

Vergi davalarının hukuki mahiyeti ve niteliği, öğretilerde ve uygulamada tartışmalı bir konu olup; bu alanda çalışan ilim insanları vergi davasının hukuki niteliği hakkında farklı görüşler ileri sürmüşlerdir. Bu görüşler; kendine özgü dava görüşü⁴¹, iptal davası görüşü⁴², tam yargı davası görüşü⁴³ ve karma görüş⁴⁴ olarak gruplandırılabilir. Aşağıda bu görüşlere kısaca değinildikten sonra vergi davalarının niteliği konusundaki Danıştay içtihatları incelenecek ve genel bir değerlendirme yapılacaktır.

⁴¹ ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 64.

⁴² DURAN Lütfi, "İdarî İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü-II", **AİD.**, C. 21, S. 1, Mart 1988, s. 75; ACİNÖROĞLU Serkan, "Vergi Davasının Hukuki Niteliği", **AÜİİBD.**, C. 23, S. 3, 2009, s. 203.

⁴³ **GÖZÜBÜYÜK** Şeref- **TAN** Turgut, **İdare Hukuku**, C. II, **İdari Yargılama Hukuku**, s. 614.

⁴⁴ ATAR Yavuz, **Vergi Hukuku**, Mimoza Yayınları, 5. Baskı, Konya 2004, s.168-169; TURMANGİL Civan, "Vergi Davasının Hukukî Niteliği", **AÜHFD.**, C. 39, S. 1-4, 1982 -1987, s. 125-156; BAYRAKLI, s. 64; AKKAYA Mustafa, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", **AÜHFD.**, C. 46, S. 1-4, Ankara, 1997, s. 195.

1. İptal Davası Görüşü

Bu görüşü savunanlara göre vergi davaları iptal davası özelliği yanında zaman zaman tam yargı davası özelliği de taşımaktadır. Vergi davalarını iptal davaları içerisinde değerlendirmelerinin nedeni; vergi dairesinin, re'sen icra yetkisini vergiler alanında kullanarak tesis etmiş olduğu işlemin, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliğinde olması ve yargılama esnasında da bu işlemin hukuka uygunluğu denetimini yapmasıdır. Yani vergi yargısınca yapılan denetim, işlemin objektif olarak hukuka uygunluğu yani yasallık denetimidir⁴⁵. Bu denetim; hak ihlali ortaya çıktıktan yani vergi tahsil edildikten sonra, söz konusu ödemenin iadesinin istenmesidir. Bu durum dahi işlemin hukuka aykırı olduğu tezi üzerine bina edilmektedir⁴⁶. Oysa tarh işleminden sonra tahsilatın kendiliğinden durması nedeni ile açılacak davada nihai olarak talep edilecek husus, yapılmış olan tarhiyatın iptalidir. Bu durum da vergi davalarının iptal davaları içerisinde kabulü için yeterli olmaktadır. Ancak işlem tahsilata ilişkin ise, yani vergi yükümlüden tahsil edilmiş ise bu takdirde açılacak davanın tam yargı davasına yaklaştığı ifade edilmektedir⁴⁷.

2. Tam Yargı Davası Görüşü

Bu görüşü savunanlar vergi davalarında konunun belli bir parasal miktara ilişkin olması ve konusu para olan bir davanın tam yargı davası sayılması gerekeceği şeklinde bir düşünceden hareketle vergi davalarını da tam yargı davası olarak kabul etmektedir⁴⁸. Ancak bir davanın tam yargı davası olarak kabul edilebilmesi için sadece konusunun bir miktar para olması yeterli olmamaktadır. Esas olan konu bakımından bir hakkın ihlal edilmiş olması gerekmektedir. Bir davada parasal bir miktarın söz konusu olması, üstü kapalı olarak subjektif bir hakkın ihlal edildiği anlamına gelmemektedir. Örneğin, bir memurun paraya da tekabül eden intibak işlemlerinin iptaline karşı açılan dava, tam yargı davası olmayıp bir iptal davasıdır⁴⁹. Ancak vergi idaresi bir idari eylem ile ilgilileri zarara uğratmışsa, bu zararın telafisi için açılacak olan davalar kuşkusuz tam yargı davası niteliğini taşıyacaktır.

⁴⁵ TURMANGİL, s. 125-156.

⁴⁶ ATAR, s. 168.

⁴⁷ BAYRAKLI, s. 63-64; AKSOY, Vergi Yargısı, s. 55.

⁴⁸ AKSOY, Vergi Yargısı, s. 55.

⁴⁹ BAYRAKLI, s. 63.

İYUK'un 28 inci maddesinde, vergi uyuşmazlıklarında istisnai olarak vergi mahkemesi tarafından incelenecek iki tam yargı davası düzenlenmiştir. Bunlar, vergi mahkemesi kararlarını uygulamayan idare aleyhine açılacak tazminat davaları ile vergi dairesi tarafından kararın icabının yerine getirilmesinin geciktirilmesi nedeni ile yasal olarak öngörülen gecikme faizine ilişkin davalar olup⁵⁰ bu davalar asıl (*ilk*) davaya bakan vergi mahkemesinde görülür⁵¹.

İYUK'un 28 inci maddesinde belirtilen bu iki tam yargı davası dışında, ihtiyati haciz işlemine karşı iptal ve tam yargı davaları açılabilceği düşüncesi de tartışma konusudur⁵². İhtiyati haciz, cebri icra hukukuna özgü kamu alacağını muhafaza etmeye yönelik bir işlem olup, idari bir işlem özelliği taşımaktadır. İhtiyati hacze yönelik davalarda İYUK'un ilkeleri geçerli olmakla birlikte aynı zamanda AATUHK'un ilkeleri de esas alınmaktadır⁵³. Vergi İcra Hukukunda ihtiyati haciz tümüyle bir idari işlem özelliği taşımakta olup, idare re'sen bu yetkiyi kullanabilmektedir. İhtiyati haciz kararı iptal davası sonucunda mahkeme kararı ile kaldırıldığında, ihtiyati haciz kararını kaldıran mahkeme kararlarını yerine getirmeyen idare de tam yargı davası ile karşı karşıya kalacaktır⁵⁴. İhtiyati haczi uygulayan alacaklı tahsil dairesi sonuçta haksız çıkarsa, borçlunun bu sebeple uğradığı zararları ödemekle yükümlü tutulmalıdır⁵⁵. Gerçi AATUHK'un 15 inci maddesinde⁵⁶ bu hususa ilişkin bir hüküm yer almamaktadır. Ancak aksine bir

⁵⁰ “...2577 sayılı kanunun 28 inci maddesi uyarınca idarece ödenecek kanuni gecikme faizinin vergi mahkemesinin kararının idareye tebliğ edildiği tarihi izleyen altmış günlük sürenin sonuna rastlayan tarih esas alınarak hesaplanması gerekir...” D.7.d., 30.09.1993 tarih ve E. 92/2106, K. 93/3827, Nakleden: ARSLAN Süleyman-AKYILMAZ Bahtiyar-SEZGİNER Murat-KAYA Cemil, **İdare Hukuku Mevzuatı**, Konya 1998, s. 1265. Not: 2577 sayılı İYUK'un 28 inci maddesinin birinci fıkrası 10.06.1994 tarih ve 4001 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi ile değiştirildiğinden kararda belirtilen 60 günlük sürenin yeni düzenlemeye uygun olarak 30 gün olarak dikkate alınması gerekmektedir.

⁵¹ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 191.

⁵² ACİNÖROĞLU, s. 201.

⁵³ ACİNÖROĞLU, s. 201.

⁵⁴ ACİNÖROĞLU, s. 201.

⁵⁵ KARAKOÇ Yusuf, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar**, Ankara 2000, s. 95.

⁵⁶ AATUHK. m. 15 ”Haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbiki, giyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilirler. İtirazın şekli ve incelenmesi hususunda Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur. Bu ihtilaflar itiraz komisyonlarınınca diğer işlere takdimen incelenir ve karara bağlanır. İtiraz komisyonlarının bu konuda verecekleri kararlar kesindir.”

hüküm de yoktur⁵⁷. Bu hususta bir hüküm İİK'nın 259 uncu maddesinde⁵⁸ yer almaktadır. Belirtilen maddeye göre ihtiyati haciz talep eden alacaklı hacizde haksız çıktığı takdirde borçlunun ve üçüncü kişinin bu yüzden uğradıkları bütün zararlardan sorumlu tutulmaktadır.

AATUHK'da belirtilen yönde bir düzenleme bulunmamasına karşın idare hukukunun genel ilkeleri çerçevesinde idarenin sorumluluğuna gidilebileceği ve bu tür zararlardan dolayı zarar gören kişinin dava açma hakkının bulunacağını belirtmek gerekir⁵⁹. Bu tür bir sorumluluk ise tam yargı davasının konusunu oluşturmaktadır⁶⁰.

Bunun yanında ihtiyati haciz neticesinde haczedilen malların korunamamasından kaynaklanan ve vergi mahremiyetinin ihlali sonucunda şeref ve haysiyeti zedelenen vergi yükümlüsünün de maddi ve manevi zararının giderilmesi için bu yönde dava açması da mümkün görülmektedir⁶¹.

3. Kendine Özgü Dava Görüşü

Bir kısım ilim insanı vergi davalarını kendine özgü bir dava çeşidi olarak nitelendirmektedir. Bu görüşü savunanlara göre; vergi yükümlüsünün vergi düzenlemeleri karşısındaki objektif durumu, yükümlü hakkında tesis edilen şart işlemle bireyselleştirilmekte olup vergi yargıcının önüne getirilen uyuşmazlığın niteliği kural olarak, objektif hukuktan kaynaklanır, bu nedenle vergi davasında yargıç, yükümlünün durumunu soyutlayarak inceler ve sonuçta davayı objektif hukuka ilişkin bir yasallık denetimi biçiminde inceler. Bir başka ifadeyle, vergi davasında yükümlünün özel durumu ve haklarının korunması söz konusu olmaksızın, vergilendirme işleminin geçerliliği incelenmektedir. Vergilendirme işlemi, hazine ile yükümlü arasındaki ilişkiyi geleceğe dönük olarak bireyselleştirdiğinden, subjektif

⁵⁷ KARAKOÇ, Kamu Alacakları, s. 95.

⁵⁸ İİK. m. 259 “ İhtiyati haciz isteyen alacaklı hacizde haksız çıktığı taktirde borçlunun ve üçüncü şahsın bu yüzden uğrayacakları bütün zararlardan mesul ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 96 ncı maddesinde yazılı teminatı vermeğe mecburdur. Ancak alacak bir ilama müstenid ise teminat aranmaz. Alacak ilam mahiyetinde bir vesikaya müstenid ise mahkeme teminata lüzum olup olmadığını takdir eder. Tazminat davası ihtiyati haczi koyan mahkemede dahi görülür.”

⁵⁹ ACİNÖROĞLU, s. 201; KARAKOÇ, Kamu Alacakları, s. 95.

⁶⁰ Tam yargı davalarıyla ilgili geniş bilgi için bkz. GÖZÜBÜYÜK A. Şeref, **Yönetmelik Yargı**, 1996, s. 229 vd.

⁶¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. ACİNÖROĞLU, s. 201 - 202.

öğeler de taşır ve işlemin bu özelliği dava konusu yapıldığı vergi yargısına subjektif bir özellik verir. Ancak vergi davasının, konusunun bir hukuk kuralının ihlaline yönelik bulunması nedeniyle, objektif bir yanı da bulunur. Vergi davasında incelenen hukuki sorun, objektif hukuku ilgilendirmekle beraber, yükümlü ile vergi idaresi arasında kurulan özel bir ilişki özelliğine de sahip olup, bu biçimi ile vergi davası, bireyselleştirilmiş bir objektif yargı olarak düşünülmekte ve kural olarak objektif olmakla birlikte, subjektif yargının özelliklerini de taşıyan, kendine özgü bir dava türü olarak kabul edilmektedir⁶².

Yine bu görüşü savunanlara göre, kanun koyucu İYUK'un 2 nci maddesinde "İdari dava türleri şunlardır" diyerek belirtmiş olduğu dava çeşitlerinin içerisinde vergi davalarına yer vermemiştir⁶³. Kanun koyucu tarafından İYUK m. 3/e, 17/1, 28/1-c.3, 28/6'da doğrudan "*vergi davası*" ifadesi kullanılmış, yine, İYUK'un 37 nci maddesi hükmü ile vergi uyuşmazlıklarına bakmakla yetkili mahkeme bakımından özel düzenlemeler getirilmiştir. Bu görüşe göre, idari yargı kolu içerisinde özel görevli vergi mahkemelerinin kurulmuş olması, kanun koyucunun vergi davasını ayrı ve kendine özgü bir dava türü olarak gördüğü anlamına gelmektedir⁶⁴.

4. Karma Nitelikli Görüş

Bu görüşe göre vergi davalarının konusu, netice itibariyle bir idari işlem olup vergilendirme işlemlerine ilişkin davaların, idari yargının temel kategorileri içinde düşünülmesi gerekmektedir⁶⁵. Vergilendirmede, dava konusu yapılan işlemin konusundaki özellikten hareket ederek yeni bir dava türü yaratılması sakıncalı ve gereksiz olacaktır⁶⁶. İdari yargının temel kategorilerinden vazgeçmek gerektiğinde; idari dava türü olarak İYUK'un 2 inci maddesinde, örneğin, konusu öğrenci işi olan davaları "*öğrenci davaları*", aynı şekilde kamulaştırma ile ilgili olarak "*kamulaştırma davaları*", konusu memur işi olan davaları "*memur davaları*" ya da

⁶² KUMRULU Ahmet, Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri, İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik (Vergi Yargılama), Ankara, 1989, s. 156 Nakleden : AĞAR Serkan, "Vergi Davalarının Hukuki Niteliği", **TBBD.**, S. 62. Ocak-Şubat 2006, s. 292-293.

⁶³ BAYRAKLI, s. 62-63.

⁶⁴ AĞAR, Vergi, s. 293.

⁶⁵ AĞAR, Vergi, s. 293.

⁶⁶ CANDAN, Turgut, "Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar", **D.D.**, Y:14, S:54-55, Ankara 1984, s. 34.

emeklilik ile ilgili olarak “*emeklilik davaları*” gibi dava türlerini saymak gerekir ki, işlemin konusunun özelliğinin, bu konuya ilişkin davanın idari yargının temel dava türleri dışında düşünülmesine neden olmaması gereklidir⁶⁷.

Karma nitelikli görüşleri iki başlıkta toplamak mümkündür; buna göre ilk görüş, vergi davasının ağırlıklı olarak tam yargı davası niteliğini taşıdığını savunmakta, ikinci görüş ise ağırlığı iptal davasına vermekte olup; bu görüşler arasındaki temel fark, idari dava türlerinden hangisine ağırlık verileceği ve hangisinin istisnai nitelik taşıyacağı konusundaki değerlendirmeleridir⁶⁸.

Bu görüşlerden iptal davasına ağırlık veren görüş dikkate alındığında vergi davası; temelde objektif hukuki durumun yasallık denetiminin asıl olduğu bir dava türü olarak ortaya çıkmaktadır. Fakat diğer iptal davalarına göre vergi davalarının ayırıcı bir niteliği vardır ki bu, “*vergi hukukunun özerkliği*”nin yargılama hukukuna yansımalarının bir neticesidir. Vergilendirme işleminin yasallığı denetlendiği sırada vergi yargı, önüne getirilen uyuşmazlıkta mevzuu olan ögelerin tamamının yasallığını saptamak durumundadır. Başka bir deyişle, bu durumda yargıç, tam yargı yetkisi ile çalışmakta ve bunun sonucunda ise yargıcın, dava sırasında yaptığı araştırmaların ötesine geçip, etkin idare yerine takdir yetkisini ikame etmesi gerekebilmektedir⁶⁹.

5. Hukuki Nitelik Konusundaki Danıştay İçtihatları

1982 yılında kabul edilen 2575, 2576 ve 2577 sayılı temel kanunların kabulü sonrasındaki Danıştay içtihatları incelendiğinde, Danıştay’ın vergi davalarını bazı durumlarda tam yargı davası, bazı durumlarda iptal davası, bazı durumlarda ise kendine özgü dava olarak nitelendirdiği görülmektedir⁷⁰. Belirtilen nedenle Danıştay içtihatlarını tam yargı davası, iptal davası ve kendine özgü dava olduğu yönünde kararlar olmak üzere üç başlık altında incelemek gerekir.

⁶⁷ AĞAR, Vergi, s. 294.

⁶⁸ AĞAR, Vergi, s. 294.

⁶⁹ AĞAR, Vergi, s. 294.

⁷⁰ DURSUN Hasan, “Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Kuramsal Niteliğini Saptayabilmek”, **TBBD.**, S: 78, s. 272.

a. Tam Yargı Davası Olduğu Yönündeki Kararlar

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun bazı içtihatlarının incelenmesi durumunda vergi davalarının tam yargı davası olduğu yönünde niteleme yapıldığı anlaşılmaktadır. Her ne kadar söz konusu kurul, vergi davalarının tam yargı davası olduğunu açıkça belirtmese de, kararın içeriğinden vergi davasının tam yargı davası olarak nitelendiği sonucu çıkartılmaktadır⁷¹. Aşağıda konuya ilişkin örnek kararlar verilmektedir:

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 24.01.1997 tarih ve E. 1996 / 111; K. 1997 / 86 sayılı kararında özetle, bir nakliyat şirketinin aktifinde kayıtlı araçların satışı nedeni ile beyan edilen satış bedellerinin düşük bulunması üzerine takdir komisyonunca kasko sigorta değeri esas alınarak matrah takdir edilerek tarhiyat yapılması halinde, vergi mahkemesince araçların emsal bedelinin mahalli ticaret odası ile şoförler ve otomobilciler derneğinden araştırılarak karar verilmesi gerekeceği içtihadında bulunmuştur⁷². Esasen karardan vergi davalarının

⁷¹ DURSUN, s. 272.

⁷² “...Kurumun aktifinde kayıtlı binek otosu, minibüs, çekici römork, vinç, römork, yarı römork ve forklift gibi iktisadi kıymetlerin 1990 yılının muhtelif aylarında; kurum paydaşlarına ait aile şirketi niteliğindeki iki şirkete satılmıştır. Satış bedelinin düşük olduğundan bahisle takdir komisyonunca kasko sigorta değerine esas olan bedel esas alınarak belirlenen fark matrah üzerinden kurum adına ikmalen kaçakçılık cezalı katma değer vergisi salınmıştır. Tarhiyata karşı açılan davayı inceleyen İzmir 3. Vergi Mahkemesi davayı reddetmiştir. Yükümlünün bu karara karşı yaptığı temyiz başvurusunu inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesi K:1993/4699 sayılı kararıyla; 3065 sayılı Yasanın 27 nci maddesinde; bedelin emsal bedele göre açık bir şekilde düşük olması ve bu düşüklüğün yükümlülerce haklı bir nedenle açıklanamaması halinde matrah olarak emsal bedelin esas alınması ve emsal bedelin, Vergi Usul Kanununa göre belirlenmesinin öngörüldüğü, 213 sayılı Yasanın 267 nci maddesi uyarınca emsal bedelin, araçların tüm özellikleri ile yıpranma derecelerine göre ve satış tarihindeki piyasa değerinin ne olacağına emsallerle karşılaştırılarak saptanması gerektiği, olayda, takdir matrahının saptanmasında, yasada belirtilen hususlara uyulmadan yükümlü adına cezalı tarhiyat yapıldığının anlaşıldığı, bu durumda Vergi Mahkemesince, emsal bedele etkili tüm faktörler yönünden bilirkişi incelemesi yaptırılarak sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, kasko sigorta değeri esas alınarak yapılan takdire dayalı tarhiyatın onanmasında isabet bulunmadığı gerekçesiyle kararı bozmuştur. Bozma kararına uymayan Vergi Mahkemesi, ilk kararında yer alan; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinde emsal bedelin, gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olduğu, takdirin ise maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri dikkate alınarak yapılmasının hükme bağlandığı, olayda takdir komisyonunca; satılan iktisadi kıymetlerin emsal bedellerinin takdiri esnasında sigorta poliçelerinde yer alan kasko bedellerinin esas alındığı, kasko bedellerinin, yükümlü kurum yetkililerinin beyanına dayanması nedeniyle gerçek satış bedeline en yakın değerleri ifade ettiği, bu nedenle kasko sigorta değeri esas alınarak matrah tespit edilmesinde yasal isabetsizlik görülmediği gerekçesine ek olarak, aynı nedenle, noksan kazanç beyan edildiği görüşüyle Kurum adına salınan vergiyi onayan kararlarına karşı yapılan temyiz ve karar düzeltme başvurularının da Danıştay Üçüncü

tam yargı davası olduğu açık bir şekilde anlaşılamamakla birlikte; söz konusu kararda, vergi mahkemesinin bizzat matrah takdir etmesi ifade edildiğinden bu nitelikteki vergi davalarına tam yargı davası niteliği verildiği sonucu ortaya çıkmaktadır⁷³.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun bir başka kararında ise; “ ...213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 20. Maddesinde vergi tarhının 'idari muamele' olarak nitelendirilmesi, ilgililerin bu muamele ile belirlenen vergiye karşı açtıkları davanın iptal davası olarak kabulü için yeterli değildir. Tarh işlemi, yükümlülerin menfaatlerini ihlal etmekle kalmayıp, belli miktarda vergi borcunun borçlusu durumuna da getirmekle onların haklarını da ihlal etmektedir. Vergi cezaların usulüne uygun biçimde tebliği ile bu hak ihlali gerçekleşmekte ve aksine bir nitelik kazanmaktadır. Yükümlünün ihbarname tebliği üzerine, vergi ve cezanın yasal dayanağının bulunmadığı, işleme esas olan tespitlerin gerçeği ifade etmediği, istenen miktarın fazla olduğu yolundaki ya da benzer iddialar ileri sürerek tarhiyatın tamamen ya da kısmen kaldırılması dileğiyle açacakları davalar, İdari Yargılama

Dairesinin 1993/2816 sayılı kararıyla reddedildiği, diğer taraftan, 1976, 1980, 1982 model araçların satışından beş yıl sonra geriye dönerek emsal bedelin bilirkişi incelemesiyle tespitinin gerçeği yansıtmayacağı, bu yüzden bilirkişi incelemesi yaptırılmasının da yarar görülmediği gerekçesiyle davanın reddi yolundaki kararında direnmiştir. Direnme kararı, yükümlü tarafından temyiz edilmiştir. Bu istemi inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun K:1995/298 sayılı kararıyla; davacının, vergisi uyumsuzluğa yol açan iktisadi kıymetleri düşük bedelle satmış olmasının inceleme elemanınca eleştirildiği, gerçek satış bedelinin beyana uygunluğu tartışmalı olan olayda emsal bedelin 3065 sayılı Kanununun 27 nci maddesi ve anılan iktisadi kıymetlerin işletmenin aktifinde kayıtlı olması nedeniyle Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinin üçüncü sırasında yazılı yöntemle belirlenmesi gerektiği, takdir komisyonunca satış bedeli uyumsuzluk doğuran iktisadi kıymetlerin emsal bedelinin saptanması sırasında, araçların tüm özellikleri gözönüne alınarak matrah takdiri gerekirken, başka verilerden yararlanılmaksızın salt kasko sigorta değerine göre yapılan takdirde ve takdir esas alınarak tarhiyatın onanmasında hukuka uygunluk görülmediği, esasen Danıştay Dokuzuncu Dairesinin bozma kararında da aynı amaçla araçların emsal bedelinin tespiti için bilirkişi incelemesi yaptırılması belirtilmiş ise de araçların satış tarihindeki özelliklerini muhafaza ettiğinin kuşku olduğu, bu durumda, araçların satış tarihindeki özellikleri gözönüne alınarak emsal bedel tespiti için mahalli ticaret odası ile şoförler ve otomobilciler derneğinden görüş alınarak sonucuna göre bir karar verilmesinin, matrah farkı doğması halinde ise tarhiyatın kusur cezalı olarak onanmasının uygun olduğu gerekçesiyle vergi mahkemesinin ısrar kararı bozulmuştur. Vergi dairesi müdürlüğüne; emsal bedel takdirinde takdir komisyonunca şirket yetkililerinin beyanına dayanan kasko bedellerinin gözönünde tutulduğu ileri sürülerek bu kararın düzeltilmesi istenilmektedir.2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 54 üncü maddesinde, Danıştay tarafından verilen yargısal kararlar hakkında, bu maddede yazılı sebeplerle kararın düzeltilmesinin istenebileceği belirtildiğinden ve dilekçe sahibinin ileri sürdüğü sebeplerin bunlardan hiçbirine uymadığı anlaşıldığından, yerinde olmayan istemin reddine karar verildi...” DVDDGK., 24.01.1997 tarih ve E. 1996/111, K. 1997/ 86, <http://www.danistay.gov.tr/>.

⁷³ DURSUN, s. 273.

Usulü Kanunu'nun 2/1-b maddesinde hakkın ihlali nedeniyle açılacağı öngörülen tam yargı davalarındandır. Bu davalarda vergi mahkemesi çözüme ulaşırken, vergi idaresinin gerçekte yapması gereken işlemin ne olduğunu göstermesi yeterli olmayıp, haksızlığın varlığını saptamışsa bunun giderilmesi için gereken şeye de hükmetmesi gerekmektedir. Bu suretle mahkeme, davacının isteğini aşarak, başlangıçta idarenin yapması gerekip de yapmadığını hüküm altına almayacağından, bu uygulamanın idarenin yerine geçerek onun adına işlem yapması anlamına geldiği de söylenemez... ”⁷⁴ şeklinde hüküm kurarak; mahkemenin tarh edilen vergi ve kesilen ceza miktarını değiştirebileceğini belirtmiş, bu anlamda vergi uyuşmazlığından kaynaklanan davaların tam yargı davası olduğunu da açık bir şekilde belirtmiştir.

Yine Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun bir başka kararında ise; vergi mahkemesinin görmekte olduğu davayı tam yargı davası olarak nitelendirerek, bizzat matrah takdir etmesini vergi yargılamasındaki resen araştırma ilkesine dayandırmakta ve bu durumun İYUK'un 2 nci maddesinde ifade edilen idari işlem ve eylem niteliğinde yargı kararı verilememesi hükmüne aykırı olmadığı sonucuna da varılmaktadır⁷⁵. Esasen Danıştay'ın bu kararı yargı mercilerinin idari

⁷⁴ DVDDGK., 08.04.1988 tarih ve E.1987/35, K. 1988/25, Nakleden: DURSUN, s. 272.

⁷⁵ “...Dokuma tezgahı ve yedek parça imal ve satışı yapan yükümlü adına, satış hasılatının bir kısmını kayıt ve beyan dışı bıraktığı görüşüyle kaçakçılık ve ağır kusur cezalı katma değer vergisi ile dahili tevkifat salınmıştır. Tarhiyata karşı açılan davayı inceleyen Bursa Vergi Mahkemesi 1993/681 sayılı kararıyla; satışı yapılan tezgahların alıcı ve adresleri belli iken bunların ifadeleri ile defter ve belgeleri incelenmeden soyut ihbar ve bildirimden hareketle varsayım dayalı olarak uygulandığı sonucuna vardığı tarhiyatı hukuka aykırı görerek kaldırmıştır. Vergi dairesi müdürlüğünün temyiz istemini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesi ise 14.6.1994 günlü ve 1994/2805 sayılı Kararıyla; 2577 sayılı Yasanın 20 nci maddesinin 1 inci bendinde, Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinin bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yapacakları hükme bağlanmakla, idari yargılama hukukunda resen araştırma ilkesinin benimsendiği, aynı Yasanın gönderme yaptığı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 275 inci maddesinde ise hakimin, özel bilgi ve uzmanlık isteyen bir konuda bilirkişi incelemesi yaptırmaya yetkili olduğunun belirtildiği, bu hükümler göz önüne alındığında yükümlünün, imal ve satışını yaptığı tezgahların teknik, fonksiyonel ve ekonomik açıdan farklı olduğu, sanayi odasından getirilen listedeki dokuma tezgahlarına benzemediği yönündeki iddialarının doğruluğu, yeterli inceleme ve araştırmayla tespit edilmeden, özel bilgi ve uzmanlık isteyen bu konuda bilirkişi incelemesi yoluyla detaylı bir araştırma yaptırılarak karar verilmesi gerekirken, bu yola gidilmeden verilen kararda yasal isabet bulunmadığı gerekçesiyle mahkeme kararını bozmuştur. Bozma kararına uymayan Bursa Vergi Mahkemesi, 19.1.1995 günlü ve 1995/64 sayılı kararıyla; ihtilaflı yıl ve dönemlerde alınıp satıldığı tespit edilen dokuma tezgahları ile yükümlünün satışını yaptığı tezgahların teknik, fonksiyonel ve ekonomik yön ve benzerlikleri üzerinde ve alıcılar nezdinde bilirkişi incelemesi yaptırmanın ve bu şekilde gerçeğe yaklaşmanın zorluğunun ortada olduğu, idari yargı yerleri tüm yetkilerle donatılmış olmakla birlikte olayda inceleme elemanınca ulaşılmayan noktalara bilirkişi marifetiyle mahkemece ulaşılmasına olanak bulunmadığı, zira satılan tezgahların şu andaki durumunun bilinemediği, alıcılara ulaşılarak emsalleri tespit edilse bile gerçeğe yaklaşmanın

işlem ve eylem niteliğinde karar verilemeyeceği yasağına aykırı olup kanaatimizce hatalıdır. Bu anlamda Danıştay'ın bu görüşü haklı olarak doktrinde eleştirilmektedir⁷⁶.

b. İptal Davası Olduğu Yönündeki Kararlar

Danıştay bir kısım içtihadında, kimi vergi uyuşmazlığı davalarının iptal davası olduğu yönünde karar vermiştir. Aşağıda bu yöndeki Danıştay kararlarından örnekler verilmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu bir kararında; “...*Dosyadaki belgelerin incelenmesinden, davacı Kurumun, düzeltme ve şikayet yollarını izleyerek yaptığı başvurunun reddi yolunda kurulan olumsuz işlemi davaya konu yaptığı*

mümkün görülmediği, böyle bir tespit ve incelemeyi geçerli görmenin inceleme elemanlarını basit ve kolay yoldan rapor yazmaya ve fark bulmaya sevk edeceği ve mahkemeleri altından kalkılmaz bir yük altına sokacağı, bu nedenle geçerli bir takdir nedenine dayanmayan ve noksan incelemeye dayalı olarak bulunan matrah farkı üzerinden yapılan tarhiyatın yasal olmadığı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılması yönündeki ilk kararında direnmiştir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 20 nci maddesinin 1 inci bendinde, Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinin, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yapacakları hükme bağlanmakla idari yargılama hukukunda resen araştırma ilkesi benimsenmiştir. Bu ilke uyarınca idari yargı yerleri, uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirmesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kurallarını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmak yönlerinden tam bir yetkiye sahip oldukları gibi maddi olayı belirleme yönünden de her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliklerinden yaparak iddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığını serbestçe araştırabilir, tarafların hiç değinmedikleri olayları ve maddi unsurları araştırıp, maddi olayın çözümü için gerektiğinde bilirkişi incelemesi de yaptırabilirler. Bu tür inceleme ve araştırmaların resen inceleme yetkisinin gereği olarak yapılması, idari yargı yetkisinin kullanımına 2577 sayılı Yasanın 2 nci maddesinin ikinci fıkrasıyla getirilen sınırlamaya aykırı değildir. Taraflar arasında uyuşmazlık doğuran tarhiyat, yükümlünün defter ve belgelerinde gösterdiği doküman tezgahı fiyatlarının, ticaret ve sanayi odasının bildirilen fiyattan düşük gösterilmesi nedeniyle uygulandığından, yükümlünün ticaret ve sanayi odasının fiyatları bildirilen tezgahların, imal ve satışı yapılan tezgahlara teknik, fonksiyonel ve ekonomik açıdan benzemediği için tarhiyata bu fiyatların esas alınmayacağına ilişkin iddialarının doğruluk derecesi yönünden bilirkişi incelemesi yaptırılmaksızın sonuca ulaşılması ve bu tür incelemenin yargı yerinin idarenin yerine geçmesine yol açacağı görüşüyle verilen direnme kararında hukuka uygunluk bulunmamıştır...” DVDDGK., 21.02.1997 tarih ve E. 1995/209, K. 1997/124, <http://www.danistay.gov.tr/>.

⁷⁶ “Mahkemelerin yargılama evresinde resen hareket etme ilkesine sahip olmaları hiçbir şekilde yargının idari işlem ve eylem niteliğinde karar veremeyeceği yasağını delmeye yetmez. ... idari yargıda geçerli olan resen araştırma ilkesi, idari yargı yerlerinin uyuşmazlığa yol açan olay ve olguları aydınlığa kavuşturmak ve davayı çözümlmek için gerekli tüm bilgi ve belgeleri, taraflar ileri sürmemiş ve iletmemiş olsalar bile kendiliklerinden araştırıp elde etmeye yetkili olduklarını gösterir. Bir başka deyişle, idari yargıda soruşturma ve araştırma; kanıtları sağlamak ve değerlendirmekten ibaret olup, verilecek hükümde yer almaz....vergi mahkemeleri yapacakları araştırma ve soruşturma ile bilirkişi incelemesi sonucu kaniya vararak idari işlemi iptal edebilecekler ancak doğrudan idari işlem veya eylem niteliğinde hüküm tesis edemeyeceklerdir.” Bkz. DURAN, s. 74.

anlaşılmaktadır. Bu yol izlenerek açılan dava, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2.maddesinin 1/a fıkrasında yazılı olan iptal davasıdır.

İptal davalarının özelliği gereği yargı yerleri, davaya konu yapılan idari işlemin öğelerinde hukuka aykırılık olup, olmadığını araştırır ve aykırılık saptandığı takdirde idari işlemi iptal etmekle yetinirler.

Temyiz istemine konu yapılan Kararda Danıştay Dokuzuncu Dairesi, ödenen verginin iade edilemeyeceği yolundaki işlemi yasaya aykırı bularak iptal etmiştir. Yukarıda açıklanan niteliği gereği dava, bir alacak davası olmadığından, yargı yerince verilen kararda kanuni faiz isteminin de hüküm altına alınmasına olanak bulunmamaktadır... ”⁷⁷ şeklinde hüküm kurmuştur.

Yine Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu vermiş olduğu bir kararda; “...Maliye Bakanlığınca kurulan olumsuz işlemin konu yapıldığı bu dava, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2 nci maddesinin 1/a fıkrasında yazılı olan iptal davasıdır. İptal davalarının özelliği gereği yargı yerleri, davaya konu yapılan idari işlemin unsurlarında hukuka aykırılık olup olmadığını araştırır ve aykırılık saptandığında işlemi iptal etmekle yetinir. Kurulumuzun bozma kararı uyarınca verilen kararda da Danıştay Yedinci Dairesi, vergi kapsamı dışında bırakılan yuvarlak ağaçların satışı nedeniyle tahsil edilen istihsal vergisinin geri verilemeyeceği yolundaki işlemi iptal etmiştir. İptal davalarının özelliği gereği ve dava bir alacak davası olmadığından yargı yerince verilen kararda, faiz isteminin ve iptal kararı sonucuna göre geri verilmesi gereken miktarın hüküm altına alınmasına olanak bulunmamaktadır... ”⁷⁸ şeklinde hüküm kurmuştur.

⁷⁷ “...maliki bulunduğu taşınmaz nedeniyle ödenen 1983 yılı Emlak Vergisi ikinci taksidi ile 1984 ve 1985 takvim yıllarına ilişkin vergileri ve Temizleme ve Aydınlatma Harcının düzeltme ve şikayet yolu ile iadesi isteminin reddi yolunda kurulan işlem, Sosyal Sigortalar Kurumu Genel Müdürlüğüne davaya konu yapılmıştır. Danıştay Dokuzuncu Dairesi Kararı ile Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 1988/1 sayılı Kararıyla Kuruma ait taşınmazların Emlak Vergisi ile bağlı harçtan muaf olduğunun kabul edildiği, bu kararlara 2575 sayılı Kanunun 40.maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Danıştay daire ve kurulları, idari mahkemeler ve idarenin uymak zorunda oldukları, bu nedenle tahakkuk ve tahsil edilen Emlak Vergisi ile Temizleme ve Aydınlatma Harcının Kuruma iadesi gerektiğinden bahisle işlemin iptaline karar vermiş faiz istemi hakkında herhangi bir hüküm tesis etmemiştir. Sosyal Sigortalar Kurumu Genel Müdürlüğü Kararı, faiz isteminin karşılanmadığını ileri sürerek temyiz etmektedir...”DVDDGK., 19.06.1992; E. 1991 / 556, K. 1992 / 290, <http://www.danistay.gov.tr/>.

⁷⁸ DVDDGK, 17.05.1996 tarih ve E. 1995/74, K. 1997/117, <http://www.danistay.gov.tr/>.

Danıştay 7. Dairesi tarafından verilen bir kararda ise, yargı kararını yerine getirmeyen idareye karşı açılan bir davanın vergi mahkemesince reddedilmesi yönündeki karar bozularak, söz konusu davada iptal davası yaklaşımıyla hüküm kurulmuştur⁷⁹.

c. Kendine Özgü Dava Olduğu Yönündeki Kararlar

Çok az sayıda da olsa Danıştay'ın bazı kararlarında vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan davaların kendine özgü dava olduğu görüşü ileri sürülmektedir. Örneğin, Danıştay 7. Dairesi bir kararında; “ ...*Takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi daireleri tarafından mahkemelerde açılan davalar idari yargıdaki iptal ve tam yargı davalarına benzerlik arz etmekle beraber kendine özgü ilkeleri bulunan ve bu dava türlerine benzemeyen tarafları da vardır. Nitekim 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. Maddesi 2. Fıkrasındaki, bu kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na atıfta bulunulan haller saklı olmak üzere vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul*

⁷⁹ “...Geniş anlamı ile vergi; devletin, kamu hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılamak üzere gerek özel ve tüzel kişilerden, gerekse bazı kamu tüzel kişilerinden belli bir menfaat karşılığı olmaksızın, onların mali güçlerine göre ve kamu kuvvetine dayanarak aldığı paralarıdır. Bu tanımdan dahi anlaşıldığı üzere, vergi hukukundan doğan uyuşmazlıklarda özel hukuk hükümlerinin uygulanması olanağı bulunmadığından, fazla veya fuzulen alınmış bir verginin geri istenmesinde de takip edilecek ve uygulanacak yöntemlerin genel hukuk kaidelerinden farklı olacağı kuşkusuzdur. Her ne kadar, doktrinde vergi davalarının, idare hukukuna özgü tam yargı davaları içinde sayılması gerektiği yolunda görüşlerde var ise de bu düşünce, daha doğru bir ifade ile, böyle bir sınıflandırma, vergi davalarında rakamla ifade edilen bir miktarın söz konusu olmasından kaynaklanmaktadır. Yoksa, vergi davalarında tam yargı davalarının esas unsurlarından olan, bir zararın giderilmesi ve ihlal edilen bir hakkın yerine getirilmesi bahis konusu olmamaktadır. Bu nedenle vergi davalarında idare hukukunun tam yargı ile ilgili genel hükümlerini de uygulama olanağı bulunmamaktadır. Fazla veya fuzulen alınan vergilerin ne şekilde ret ve iade edileceği hususu, bu vergi ile ilgili yasalarda ve genel olarak Vergi Usul Kanununda gösterilmiştir. Nitekim, gümrük vergisinden muaf olduğu halde yanlışlıkla veya kanuna göre fazla alındığı anlaşılan gümrük vergilerinin ne şekilde geri ödeneceği, yani bu vergilerin ret ve iade işlemleri, 1615 sayılı Gümrük Kanununun 85. ve 87.maddelerinde hükme bağlanmıştır. Olaya bu hükümlerin uygulanması gerekmekte olup, idare hukukunun tam yargı ile ilgili yöntemlerine göre çözüme gitmek imkanı bulunmamaktadır. Bir verginin geri verilmesi isteğinin reddine ilişkin idari işlemin yargı kararı ile iptal edilmesi, bu verginin, özel yasasında belirtilen usulde ret ve iadesinin gerektiği hususunu da beraberinde getirmektedir. Vergi Hukukunun bu özellikleri nedeniyle olayda iptal kararımızın sonucu, iade istemini de içermekte ve bu konuda ayrıca bir hüküm sevk edilmesine gerek duyulmamaktadır. Diğer taraftan, 1615 sayılı Yasada fazla ve fuzulen alınan vergiler hakkında ne yolda işlem yapılacağını açıklayan 85. ve 87.maddeler hükümlerinden başka bu fazlalıkların geri verilmesinde faiz uygulanacağına ilişkin bir hüküm bulunmadığı gibi ilgili yasalarda hüküm olmayan durumlarda özel hukuk ilişkilerini düzenlemek amacını güden Medeni Kanunun gereğince işlem yapılması da idare hukukunun bünyesine uygun düşmemektedir...” D.7.d., 19.03.1983 tarih ve E. 1982/2796, K. 1983/445, <http://www.danistay.gov.tr/>.

Kanunu'nun ilgili hükümlerinin uygulanacağına ilişkin hüküm de vergi ihtilafının diğer idari dava türlerinden farklı olduğunu açıkça göstermektedir. Bu davaların niteliği, maddi değerın saptanması göz önüne alınırsa, vergi mahkemelerinin yapacakları araştırma, soruşturma ve bilirkişi incelemesi sonucu edindikleri kaniya varırken, yasaya aykırı gördükleri takdir komisyonu kararının iptali ile yetinmeyip daha ileri giderek anlaşmazlığı çözüme ulaştırmaları gerekir. Mahkemenin anlaşmazlığı çözmek için verdiği karar ise, idarenin yerine geçerek karar verme anlamına gelmez...⁸⁰ şeklinde hüküm kurmuştur. İfade edilen bu karar, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu tarafından aynı gerekçeyle onanmıştır⁸¹. Kanaatimizce; mahkemenin uyuşmazlığı çözmek için verdiği kararın, idarenin yerine geçerek karar verme anlamını taşımayacağını ifade eden Danıştay 7. Dairesi'nin bu kararının isabetsiz olduğu hususu ise açıktır⁸².

6. Görüşlerin Değerlendirilmesi

Vergi davası genelde vergilendirme işlemlerine yönelik olarak tesis edilen işlemin iptali için mükellef, sorumlu, ceza muhatabı veya alacaklı kamu idaresince açılabilen ve uygulamada genel olarak iptal davası şeklinde karşımıza çıkmaktadır⁸³. Doktrinde her ne kadar vergi davalarının tam yargı davası olarak nitelenmesi gerektiği yönünde genel görüş hâkim olsa da iptal davası kimliği daha açık olarak ortaya çıkmaktadır⁸⁴.

Uygulamaya bakıldığında ise Danıştay'ın Vergi dava daireleri arasında tam bir görüş birliği bulunmadığı ancak vergi davasının tam yargı davası olduğu

⁸⁰ D.7.d., 12.04.1985 tarih ve E. 1984/3570 , K. 1985/1039, www.danistay.gov.tr/ ; DURSUN s. 280.

⁸¹ DVDDGK., 14.11.1986 tarih ve E. 1986/16, K. 1986/18, www.danistay.gov.tr/ ; DURSUN, s. 280.

⁸² Aynı yönde görüş için bkz: "Mahkemelerin yargılama evresinde resen hareket etme ilkesine sahip olmaları hiçbir şekilde yargının idari işlem ve eylem niteliğinde karar veremeyeceği yasağının delmeye yetmez. ... idari yargıda geçerli olan resen araştırma ilkesi, idari yargı yerlerinin uyuşmazlığa yol açan olay ve olguları aydınlığa kavuşturmak ve davayı çözümlenmek için gerekli tüm bilgi ve belgeleri, taraflar ileri sürmemiş ve iletmemiş olsalar bile kendiliklerinden araştırıp elde etmeye yetkili olduklarını gösterir. Bir başka deyişle, idari yargıda soruşturma ve araştırma; kanıtları sağlamak ve değerlendirmekten ibaret olup, verilecek hükümde yer almaz...vergi mahkemeleri yapacakları araştırma ve soruşturma ile bilirkişi incelemesi sonucu kaniya vararak idari işlemi iptal edebilecektir ancak doğrudan idari işlem veya eylem niteliğinde hüküm tesis edemeyeceklerdir." DURAN, s. 74.

⁸³ ACİNÖROĞLU, s. 203.

⁸⁴ ACİNÖROĞLU, s. 203; KILIÇ, s. 46.

görüşünün ağır bastığı ve egemen olduğu görülmektedir⁸⁵. Bunun nedeninin uyuşmazlıkların çözümlenmesinde çabukluk ve kolaylık sağlanmasından kaynaklandığı söylenebilir. Örneğin; yargı organınca, vergi tarh işleminin belli bir kısmının hukuka aykırı olması durumunda bu işlem tamamen iptal edilecek ve vergi dairesi yeni bir tarh işlemi yapacak, bu da hukuka aykırı bulunduğu takdirde ise olay tekrar yargı organı önüne getirilecektir. Eğer tamamen iptal etmek yerine değişiklikle tasdik kararı verilirse vergi idaresi yeni bir tarh işlemi yapmayacak ve sadece hukuka aykırı olan kısmı terkin etmek sureti ile uyuşmazlık çözülmüş olacaktır⁸⁶.

Vergi davalarının İYUK'ta ifade edilen iki istisna durumunda tam yargı davası niteliği taşıdığı açık olup, bu durumlar dışında idarenin işlem ve eylemlerinden vergi borçlusuna vereceği zararlar; örneğin ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerinden kaynaklanan ve haczedilen malların korunamaması sonucu ortaya çıkacak sorumluluk hali sosyal hukuk devleti ilkelerince tazmini gerekli dava konusu yapılabilecek haklar arasında yer almış, yine vergi mahremiyetinin ihlali sonucunda da şerefi, hasiyeti zedelenen mükellefin manevi kayıpları da tam yargı davası niteliğinde dava konusu yapılabilecek haklar kapsamında değerlendirilmelidir⁸⁷.

İdari yargı ile ilgili pozitif hukuk düzenlemeleri göz önünde bulundurulduğunda, vergi davalarının tam yargı davaları kategorisi dışında tutulması gerektiği görülmektedir. Çünkü, kanun koyucu, vergi uyuşmazlıklarını tam yargı davalarından özenle ayırmıştır⁸⁸. Örneğin; idare mahkemelerinin görevlerini düzenleyen 2576 sayılı Kanunun 5 inci maddesi ile ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecek davaları gösteren 2575 sayılı Kanunun 24 üncü maddesi açıkça tam yargı davalarından söz etmişken, vergi mahkemelerinin görevini düzenleyen 2576 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinde belirtilen dava türüne yer verilmemiştir. Yine aynı ayırım tek yargıyla çözümlenecek davaları belirleyen 2576 sayılı Kanunun 7 nci maddesinde de yapılmıştır⁸⁹. Bunun yanında, vergi uyuşmazlıklarına yönelik dava açma süresi 2577 sayılı Kanunun 7 nci maddesinin

⁸⁵ AKSOY, Vergi Yargısı, s. 56.

⁸⁶ AKSOY, Vergi Yargısı, s. 56.

⁸⁷ ACİNÖROĞLU, s. 203; KARAKOÇ, Kamu Alacakları, s. 95-96.

⁸⁸ Yenice Kazım-Esin Yüksel (1983), İdari Yargılama Usulü, Arısan Matbaacılık, Ankara, s. 76. Nakleden: ACİNÖROĞLU, s. 203.

⁸⁹ ACİNÖROĞLU, s. 204.

2 nci bendinin (b) fıkrasında düzenlenmişken, tam yargı davalarında dava açma süresi 2577 sayılı Kanunun 12 nci ve 13 üncü maddelerinde ayrıca hükme bağlanmıştır. Benzer şekilde, tam yargı davalarında yetki 2577 sayılı Kanunun 36 ncı maddesinde düzenlenmişken, vergi uyuşmazlıklarında yetki konusunda aynı kanunun 37 nci maddesinde düzenleme yapılmıştır⁹⁰. İfade edilen bu hükümler göstermektedir ki, kanun koyucu, vergi davaları ile tam yargı davalarını birlikte düzenlemekten kaçınarak farklı hükümler öngörmüştür.

Vergi davası, ilke olarak, iptal davası niteliğini taşımakta olup, istisnai olarak da tam yargı davası niteliğine bürünmektedir⁹¹.

Netice itibariyle, tarh işlemi ve tahsil aşamasındaki muhtelif işlemlere (örneğin; haciz, ihtiyati haciz, ödeme emri) karşı açılan davalar ile vergi yargıcının esasa ilişkin karar verdiği davaların “iptal davası”; tahsilden sonra açılmış bulunan davaların (iade davaları) ise, kural olarak, “tam yargı davası” niteliğini taşıdığı ve bu nitelermeler kabul edildiğinde ise vergi davalarının kuramsal yapısının “iptal davası ağırlıklı karma model ” olduğu ifade edilebilir⁹².

⁹⁰ ACİNÖROĞLU, s. 204.

⁹¹ ACİNÖROĞLU, s. 204.

⁹² AĞAR, Vergi, s. 297.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ EHLİYETİ VE VERGİ DAVASI AÇMAYA YETKİLİ OLANLAR

I. VERGİ EHLİYETİ

Ehliyet, kişinin hak ve borç sahibi olabilme ve haklarını kullanabilme yetisi olarak tanımlanabilir⁹³. Ehliyet kurumu 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu(TMK)'nda düzenlenmiş olup; Vergi kanunlarında bu hususta ayrıca bir düzenleme yapılmamıştır⁹⁴. 213 sayılı VUK'un "Vergi Ehliyeti" başlıklı 9 uncu maddesinin 1 inci fıkrası "*Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir*" amir hükmüne havidir. Bu açıdan ehliyetin ve kanuni ehliyetin ne olduğu konusunda Türk Medeni Kanununa başvurmak icap eder.

4721 sayılı TMK'da gerçek kişiler açısından hak ehliyeti ve fiil ehliyeti olmak üzere iki türlü ehliyet söz konusudur. Hak; hukuk düzeni tarafından kişilere tanınan yetkiler⁹⁵ veya hukuk düzenince korunan menfaat olarak tanımlanabilirken⁹⁶, hak ehliyeti TMK'nın 8 inci maddesinde "*Her insanın hak ehliyeti vardır. Buna göre bütün insanlar, hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara ehil olmada eşittirler*" şeklinde tanımlanmıştır. Buna haklardan yararlanma ehliyeti de denmektedir⁹⁷. Fiil ehliyeti ise, kişinin hakları kullanma ve borçlarından ve fiillerinden sorumlu olması ehliyeti demek olup; TMK'nın 9 uncu maddesinde "*Fiil ehliyetine sahip olan kimse, kendi fiilleriyle hak edinebilir ve borç altına girebilir*" şeklinde düzenlenmiştir.

Gerek hak ehliyeti, gerek fiil ehliyeti kişilerin hak sahibi olmalarını ve yükümlülük altına girmelerini öngörmekte olup; her iki ehliyet arasında sıkı sıkıya bir bağ mevcuttur. Ancak hak ehliyeti fiil ehliyetinin ön koşulu olup; hak ehliyetine sahip olmadan kişinin fiil ehliyetinin mevcudiyetinden söz edilmesi mümkün

⁹³ ÇELİK Hüseyin, **Hukuk Davalarında Dava Ehliyeti ve Davada Husumet**, Ankara 2006, s. 3.

⁹⁴ KIRBAŞ, s. 88.

⁹⁵ KILIÇOĞLU Ahmet M., **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Ankara 2003, s. 12.

⁹⁶ EREN Fikret, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, C. I. , İstanbul 1994, s. 52.

⁹⁷ KIRBAŞ, s. 88.

değildir⁹⁸. Yine hak ehliyeti pasif bir ehliyet iken; fiil ehliyeti kişinin hal ve hareketlerine hüküm ve netice bağladığı için aktif bir ehliyettir⁹⁹. Fiil ehliyetine sahip olabilmek için TMK’da üç şart aranmaktadır. Bunlar ayırt etme gücüne sahip olmak (mümeyyiz olmak), kısıtlı (mahcur) olmamak ve ergin (reşit) olmaktır.

Tüzel kişiler TMK’nın 48 inci maddesi hükmü gereğince cins, yaş, hısımlık gibi yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışındaki bütün haklara ve borçlara ehildirler. Yani tüzel kişilerin de hak ehliyeti mevcuttur. Tüzel kişilerin fiil ehliyetlerini kazanması ise TMK’nın 49 uncu maddesi hükmü gereğince kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmaları ile mümkündür. Organların işlem ve eylemleri tüzel kişiyi bağlar.

Vergi hukukunda mükellefiyet (yükümlülük) ve sorumluluk için ayrıca bir düzenleme yapılmadığı için vergiyi doğuran olayla iradi veya gayri iradi bir ilişki kurmak vergi yükümlüsü olmak için yeterli olmaktadır. Zira vergi hukukunda ehliyetin temeli vergi ödeme gücüdür¹⁰⁰. Ödeme gücüne sahip olan herkes kanunun belirlediği ölçüler dahilinde mükellef ya da sorumlu olabilmektedir. Bu durumda fiil ehliyeti bulunmayan örneğin reşit olmayan bir kişi ile tüzel kişiliği olmayan hatta hak ehliyeti dahi bulunmayan bir cemaat de vergi mükellefi veya sorumlusu olabilmektedir. Bu anlamda VUK’un 9 uncu maddesinin 1 inci fıkrasındaki, *“Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir”* hükmü gereğince vergi ehliyeti için hak ehliyeti ve fiil ehliyetinin varlığı aranmamaktadır.¹⁰¹

II. VERGİ DAVASI AÇMAYA YETKİLİ OLANLAR

A. GENEL AÇIKLAMA

Vergi davalarında dava ehliyeti incelenmeden önce kimlerin vergi davası açabileceğinin ele alınması gerekmektedir. Bunlar belirtildikten sonra dava ehliyeti konusunun ele alınması daha isabetli olacaktır. VUK’un 377 nci maddesinde vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar, yani kimlerin vergi uyumsuzlukları nedeni ile davacı olabileceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu maddeye göre;

⁹⁸ ÖZTAN Bilge, *Medeni Hukukun Temel Kavramları*, Ankara 2003, s. 225.

⁹⁹ ÖZTAN, s. 225.

¹⁰⁰ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 74.

¹⁰¹ AKKAYA, s. 194.

“Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.

Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir.

Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır.

Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının (İl özel idareleri ile belediyeler, valilerin) muvafakatını almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler.

Gelir İdaresi Başkanlığı, tespit edeceği hadlerle sınırlı olmak şartıyla, muvafakat verme yetkisini vergi dairesi müdürlüklerinin taraf bulunduğu davalar için vergi dairesi başkanlıklarına ve/veya defterdarlıklara devredebilir”

VUK’un “Mükellef ve Vergi Sorumlusu” başlıklı 8 inci maddesinin 4 üncü fıkrası *“Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir”* amir hükmüne havi olup; yukarıda ifade edilen 377 nci maddenin uygulama alanı, 8 inci maddenin 4 üncü fıkrası hükmü gereğince maddede geçen “mükellefler” tabiri nedeni ile vergi sorumlularını da içine alarak genişlemektedir¹⁰².

VUK’un 377 nci maddesinde bu şekilde vergi mahkemelerinde dava açabilecekler belirtilmiş olmakla birlikte; VUK’un mükerrer 49 uncu maddesinin “a” bendi *“Maliye ve Bayındırlık ve İskan bakanlıkları 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 ncu maddesi hükmü ile aynı Kanunun 31 inci maddesi uyarınca hazırlanan tüzük hükümlerine göre bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini, uygulanacağı yıldan dört ay önce müştereken tespit ve Resmi Gazete ile ilan eder.*

Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği bu bedellere karşı Resmi Gazete ile ilanını izleyen onbeş gün içinde Danıştay’da dava

¹⁰² AKKAYA, s. 192; NAS Adil, “Vergi Sorumlusunun Hakları”, **KHHD.**, S.69-70, Mayıs-Haziran 2010, s. 92.

açabilir” amir hükmüne havidir. Aynı Kanunun mükerrer 49 uncu maddesinin “b” bendine göre ise;

“Takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin dört yılda bir yapacakları takdirler, tarh ve tahakkuk işleminin (Emlak Vergisi Kanununun 33 ncü maddesinin (8) numaralı fıkrasına göre yapılacak takdirler dahil) yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak, arsalara ait olanlar takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelere, araziye ait olanlar il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığında verilir.

Büyükşehir belediyesi bulunan illerde takdir komisyonu kararları, vali veya vekalet vereceği memurun başkanlığında, defterdar veya vekalet vereceği memur, vali tarafından görevlendirilecek tapu sicil müdürü ile ticaret odası, serbest muhasebeci mali müşavirler odası ve esnaf ve sanatkarlar odaları birliğince görevlendirilecek birer üyeden oluşan merkez komisyonuna imza karşılığında verilir. Merkez komisyonu kendilerine tebliğ edilen kararları onbeş gün içinde inceler ve inceleme sonucu belirlenen değerleri ilgili takdir komisyonuna geri gönderir. Merkez komisyonunca farklı değer belirlenmesi halinde bu değerler ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınır.

Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler. Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine onbeş gün içinde Danıştay’a başvurulabilir.

Kesinleşen asgari ölçüde arsa ve arazi birim değerleri, ilgili belediyelerde ve muhtarlıklarda uygun bir yere asılmak suretiyle tarh ve tahakkukun yapıldığı yılın başından Mayıs ayı sonuna kadar ilan edilir.

Bakanlar Kurulu bu fıkroda yer alan dört yıllık süreyi sekiz yıla kadar artırmaya veya iki yıla kadar indirmeye yetkilidir” amir hükmüne havidir.

Belirtilen maddeler dikkate alındığında VUK’ta 377 nci maddede sayılanlar dışında bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri ile ilgili olarak Türkiye

Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği'nin; takdir komisyonlarının kararlarına karşı da kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıklarının vergi mahkemelerinde dava açabileceği ve davacı olabileceği ortaya çıkmaktadır.

Yine 6183 sayılı AATUHK'un "Kanunun Şümülü" başlıklı 1 inci maddesi, *"Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur.*

Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekil ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur." hükmüne havi olup; söz konusu Kanunun 15 inci maddesi; *"Haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu¹⁰³ nezdinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilirler."* amir hükmüne; aynı Kanunun 58 inci maddesinin birinci fıkrası ise; *"Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur."* amir hükmüne havidir.

¹⁰³ 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanun'un "Vergi mahkemelerinin görevleri" başlıklı 6 ncı maddesi, "Vergi mahkemeleri: a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları, c) Diğer kanunlarla verilen işleri, Çözümler." amir hükmüne; aynı kanunun 15 inci maddesi "1. İdare ve vergi mahkemelerinin görev alanına giren ve kanunlarla çeşitli kurul ve komisyonlara verilmiş bulunan görev ve yetkiler, bu mahkemelerin göreve başladığı tarihte sona erer. 2. Vergi itiraz komisyonlarının ve Vergiler Temyiz Komisyonunun kuruluşuna ilişkin hükümler birinci fıkrada gösterilen tarihte yürürlükten kalkar." hükmüne havi olup; belirtilen nedenlerle 6183 sayılı Kanunda geçen vergi itiraz komisyonu ifadeleri "Vergi mahkemesi" olarak anlaşılmalıdır.

Bu anlamda vergi mahkemelerinde VUK uyarınca yukarıda ifade edilenler dışında; 6183 sayılı Kanun'un belirtilen maddeleri hükmü gereğince, haklarında ihtiyati haciz tatbik edilen kişiler ile ödeme emri tebliğ edilen kişiler de bu işlemlere karşı vergi mahkemelerinde dava açabileceklerdir.

Yukarıda da görüldüğü gibi temel itibariyle vergi davası açabilecekler VUK'un 377 nci maddesinde ve mükerrer 49 uncu maddesinde hüküm altına alınmıştır. AATUHK'un 15 ve 58 inci maddesine göre kendilerine ödeme emri gönderilenler ve haklarında ihtiyati haciz tatbik edilenler temel anlamda VUK'un 377 nci maddesinde belirlenenler olduğundan söz konusu madde kapsamındakiler ayrı bir başlık altında incelenmeyecek olup; VUK'un 377 nci maddesine göre vergi davası açabilecek olanlar esasen vergilendirme ve ceza kesme işlemine taraf olanlar açısından yapılmış olduğundan, bu düzenleme ve mükerrer VUK'un mükerrer 49 uncu maddesi doğrultusunda dava açabilecek olanlar aşağıda başlıklar altında incelenecek, daha sonra da taraf ehliyeti ve dava ehliyeti başlıkları altında izah yapılırken yeri geldikçe 377 inci ve mükerrer 49 uncu maddede belirtilen dava açabilecek olanların taraf ehliyeti ve dava ehliyeti yönünden durumları izah edilmeye çalışılacaktır.

B. MÜKELLEF

Vergi Mükellefi (Yükümlüsü / Borçlusu); 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8/1. maddesinde "*Vergi kanunlarına göre kendisine vergi terettüp eden gerçek veya tüzel kişi*" olarak tanımlanmıştır. Bir başka deyişle Vergi Mükellefi (Yükümlüsü / Borçlusu) vergi kanunları gereğince belirli bir miktarda vergiyi kamu alacaklısına ödemek durumunda olan, kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir¹⁰⁴. Söz konusu kanun maddesine bakıldığında vergi mükellefiyetinin en önemli unsuru olan "vergi borcunun ödenmesi" hususunun vurgulandığı net bir şekilde ortaya çıkmaktadır¹⁰⁵.

Vergi borcunu ödeme (maddi görev) dışında mükellefin bazı şekli ve usule ilişkin görevleri de bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu (157 inci madde vd. gibi)

¹⁰⁴ KARAKOÇ Yusuf, **Vergi Hukuku Uygulamaları**, Ankara 2007, s. 29; ÖNCEL-KUMRULU ÇAĞAN, s. 71; KIRBAŞ, s. 215.

¹⁰⁵ KIRBAŞ, s. 76-77.

başta olmak üzere bu görevler çeşitli kanunlarda yer almaktadır. Örneğin; defter tutmak, beyanname vermek, defter ve belgeleri saklamak ve gerektiğinde göstermek gibi.

Vergi yükümlülüğü genellikle sadece maddi edimde bulunma gereği şeklinde anlaşılmaktadır. Maddi ve şekli görevleri içine alan yükümlülük ise daha geniş bir kavramdır. İlk bakışta Vergi Usul Kanunu yükümlü kavramını yalnız maddi görev açısından tanımlıyormuş gibi algılansa da; mükellefi tanımlayan VUK'un 8 inci maddesinin 1 inci bendi hükmünü, "mükellefin ödevleri" başlığını taşıyan İkinci kitabın biçimsel ödevlere ilişkin hükümleri (VUK m. 157-257) ile bir arada değerlendirmek gerekmektedir. Vergilendirmeden kaynaklanan ilişkide maddi görev ve şekli görevler bir arada bulunmaktadır¹⁰⁶.

Vergi kanunları gereğince kendisinden vergi alınan kimseye "*kanuni mükellef*" denilmektedir. Ancak, vergi her zaman bunu ödeyen kişinin üzerinde kalmamakta, mükellefler ödedikleri vergiyi çeşitli ekonomik durumlardan istifade ederek başkalarına yansıtılabilmekte / aktarabilmektedirler. Böyle bir durumda verginin kanuni mükellefi ile gerçek taşıyıcısı ayrı kimseler olmaktadır. Şu halde verginin kanuni mükellef tarafından aktarılması durumunda vergi yükü üzerinde kalan kişiye ise "*nihai yüklenici / gerçek taşıyıcı*" denilmektedir.¹⁰⁷

Kanun koyucunun kimi zaman gerçek amacı; bir verginin ekonomik yükünü onu ödeyenden farklı kişilere (vergi yüklenicisi) yüklemek olsa bile, verginin ödenmesi ve diğer ödevlerin yerine getirilmesi açısından vergi dairesine muhatap olanlar yasal yükümlüler (kanuni mükellefler)dir¹⁰⁸. İfade edilen nedenle, mükellefiyet kanundan doğan hukuki bir ilişki olup, vergi kanunlarında öngörülen istisnalar dışında mükellefiyete ilişkin özel sözleşmeler vergi idaresini bağlamamaktadır¹⁰⁹. Yani, vergiyi yansıma yoluyla başkalarına aktarma imkânına sahip olsa bile, vergi mükellefi

¹⁰⁶ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 71-72.

¹⁰⁷ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 73.

¹⁰⁸ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 73; GERÇEK Adnan, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", *AÜHFD.*, C. 54, S. 3, 2005, s. 158 – 159.

¹⁰⁹ VUK m. 8/3: "Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz". ; ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 73; GERÇEK, s. 159.

“asıl vergi borçlusu” konumundadır ve buna ilişkin maddi ve şekli ödevleri (yükümlülükleri) yerine getirmek durumundadır¹¹⁰.

Bir kişinin vergi mükellefi olabilmesi için; vergiyi doğuran olayın ilgilinin kişiliğinde gerçekleşmesi ve vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek durumunda olması şarttır.¹¹¹ Bu iki şart vergi mükellefi ile vergi sorumlusu arasındaki farkları belirlemede temel kriter oluşturmakta olup, vergi mükellefiyeti, esasında vergiyi doğuran olayın vergi mükellefi nezdinde ortaya çıkması ile doğmaktadır. Bunun için vergi mükellefi ile vergi konusu arasında bir bağın kurulmuş olması gerekir. Diğer yandan, mükellef vergi borcunu malvarlığından ödemek durumunda olduğundan, şahsi malvarlığında eksilme meydana gelmekte olup, verginin ödenmemesi durumunda ise vergi idaresi mükellefin malvarlığına karşı cebren takibat yapabilmektedir. Bu özelliklerinden dolayı mükellefe uzlaşma, düzeltme, mahsup ve iade, takas ve terkin talebinde bulunma veya zamanaşımını ileriye sürme hakkı tanınmakta; yine malvarlığındaki eksilmeye bağlı olarak menfaati zedelendiğinden, mükellefin yargı yoluna başvurma hakkı da bulunmaktadır¹¹².

Temel kaide vergi mükellefinin; gerçek veya tüzel kişi olması olmakla birlikte, istisna olarak gerçek veya tüzel kişi niteliği taşımayan bazı kişi ve mal toplulukları da mükellef kabul edilebilmektedir¹¹³. Bu ayrıcalıklar VUK’un 10 uncu maddesinde ifade edildiği gibi kanunlarda açıkça belirtilmektedir.

Yine kanuni ehliyeti olmayan veya yasak faaliyetlerle uğraşan bir kişi; vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmesi halinde vergi mükellefi olabilmektedir¹¹⁴. Bu anlamda

¹¹⁰ GERÇEK, s. 159.

¹¹¹ GERÇEK, s. 159; ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 72.

¹¹² GERÇEK, s. 159.

¹¹³ VUK’un 10 /1 maddesinde “Tüzelkişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzelkişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir” ifadelerine yer verilerek tüzel kişiliği olmayan vakıflar ve cemaatlerin vergi mükellefi olabileceği belirtilmekle birlikte, halihazırda vakıfların tüzel kişiliği bulunmaktadır.

¹¹⁴ VUK’un 9. maddesinde “Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz” hükmüne yer verilmiştir. Danıştay bir kararında “ Olayda yapılan iş yasa dışı olduğuna göre, bu konuda ahlak zabıtasınca düzenlenmiş tutanağın yapılan faaliyetin varlığının kanıtı ve tutanakta ismi geçen ve yükümlü ile aralarında hiçbir husumet bulunmayan sermaye kadınlarının aynı yönde ve birbirleriyle tutarlı ifadelerinin bu işi yaptırانların kimler olduğunun saptanmasının yeterli belgeleri olarak kabulü zorunlu olduğundan, söz konusu tutanağın

vergi hukukunda kanuni ehliyet koşulunun aranmaması¹¹⁵, vergi alacağının güvence altına almak bakımından da önemlidir.

C. VERGİ SORUMLUSU

Genel açıklama bölümünde; VUK'un "Mükellef ve Vergi Sorumlusu" başlıklı 8 inci maddesinin 4 üncü fıkrasının "*Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir*" amir hükmüne havi olup; VUK'un 377 nci maddesinin uygulama alanının, 8 inci maddenin 4 üncü fıkrası hükmü gereğince ve maddede geçen "mükellefler" tabiri nedeni ile vergi sorumlularını da içine alarak genişlediğini¹¹⁶ ifade etmiştik. Ayrıca vergi sorumlularının dava açabilmeleri konusunda Danıştay'ın çelişkili kararları olup belirtilen nedenlerle vergi sorumlularının da vergi davası açabilecek olanlar başlığı altında incelenmesi gerekmektedir.

Vergi sorumluluğunun varlığı için vergilendirme ilişkisinden kaynaklanan bir talebin mevcut bulunması gerekir¹¹⁷. Vergi hukuku dışındaki diğer hukuk kollarında çeşitli anlamlara gelen sorumluluk kavramı vergi hukuku açısından vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin, kanunlarla, vergiye ilişkin maddi ya da şekli görevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairelerine muhatap tutulmalarını ve bazen asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçmek sureti ile vergiyi kendi malvarlıklarından ödemek durumunda bırakılmalarını ifade etmektedir¹¹⁸.

Bu anlamda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8 / 2 maddesinde "*Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir*" şeklinde bir tanımlama yapılmıştır. Yani bir bakıma vergi sorumlusu,

yükümlülük tesisi için yeterli olduğunu kabul etmek gerekli olduğu gibi..." ifadelerine yer vererek yasadışı faaliyetten elde edilen gelirden Gelir Vergisi alınması yönünde hüküm tesis etmiştir. D.13.d., 15.06.1977 tarih ve E. 1976/2548, K. 1977/1980, Nakleden : GELEGEN Taner – ÖZGENELLER Fevzi, **Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Danıştay Kararları**, C.I, Ankara-Aralık 1977, s. 7.

¹¹⁵ AKSOY Şerafettin, **Kamu Maliyesi**, İstanbul 1994, s. 213.

¹¹⁶ AKKAYA, s. 192; NAS, Vergi Sorumlusu, s. 92.

¹¹⁷ AKKAYA, s. 187.

¹¹⁸ KARAKOÇ Yusuf, **Yargı Kararlarının Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü**, İzmir 1996, s. 45; BİLİCİ Nurettin, **Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi**, Ankara 2006, s. 52; ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 75; AKSOY, Kamu Maliyesi, s. 214.

kanun koyucu tarafından mükellefin temsilcisi kabul edilmiştir¹¹⁹. Vergi sorumlularının vergi ödevleri bulunduğu gibi, hakları da bulunmaktadır. Bu hakların başında vergi hatalarını düzeltme hakkı¹²⁰ ve dava açma hakkı¹²¹ gelmektedir.

¹¹⁹ MUTLUER Kamil, **Vergi Hukuku**, Eskişehir-Haziran 2007, s. 52.

¹²⁰ “..213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8. maddesinde, vergi sorumlusu "verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi" olarak tanımlanmış ve bu Kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabirinin vergi sorumlularına da şamil olduğu belirtilmiş, 11.maddesinde de yaptıkları ve yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanların verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumlu oldukları ve bu sorumluluğun, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etme hakkını kaldırmayacağı hükme bağlanmıştır. Bu hale göre, vergi hatalarının mükellefin başvurusu ile de meydana çıkarılabileceğini hükme bağlayan Vergi Usul Kanununun 119/5 maddesi ile vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini mükelleflerin yazı ile isteyebileceklerini öngören 122.maddesinin yukarıda bahsi geçen 8. madde ile birlikte değerlendirilmesi durumunda vergi sorumlularının düzeltme isteminde bulunmalarını engelleyen açık bir hükmün bulunmadığı anlaşılmaktadır. Olayda İş Mahkemesi kararına dayanarak, evvelce yapılan vergilendirme hatası sonucu mamelekinde meydana gelmiş olan azalmayı vergi sorumlusu durumunda bulunan davacı Bankadan aynı tutarda para almak suretiyle gideren asıl yükümlünün düzeltme isteminde bulunmasının kendisi yönünden bir menfaat sağlamayacağı ve amacının sağlanmış olması nedeniyle bu yönde bir girişimde bulunmasına olanak bulunmadığı, diğer taraftan davacı Bankanın asıl yükümlünün değil, kendi mamelekinde meydana gelen bir azalma nedeniyle düzeltme isteminde bulunduğu ve kesinleşmiş yargı kararı nedeniyle yükümlüye rücu hakkının da kalmadığı göz önüne alınınca, haksız olarak kendi üzerinde kalan vergi yükü nedeniyle düzeltme isteminde bulunmasında usul ve kanuna aykırı bir yön olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır...” D.4.d. 23.01.1986 tarih ve E. 1985 / 3253, K. 1986 / 343, <http://www.danistay.gov.tr/>.

¹²¹ “...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8'inci maddesinde mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi, vergi sorumlusu da, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlandıktan sonra son fıkrasında, bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabirinin vergi sorumlularına da şamil olduğu, aynı Kanunun 377'nci maddesinde, mükellefler ve kendisine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri, 378'inci maddesinde ise vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerektiği kurala bağlanmıştır. Vergi sorumluları, istihkak sahiplerine yapılan ödemelerden yasadaki öngörülen vergiyi kesmek, muhtasar beyanname ile beyan edip, ödemekten sorumlu tutulmaktadır. Kestiği vergiyi beyan etmemesi ya da ödememesi durumunun, vergi sorumlusunun takibini gerektireceği açık olup, yukarıda sözü edilen hükümler de dikkate alındığında beyana dayanan vergi tarh ve tahakkuk işlemlerinin, beyanda bulunan mükellef ya da sorumlu tarafından usulüne uygun olarak ihtirazi kayıt konulması durumunda idari davaya konu edilebileceğinin olanaklı olduğu anlaşılmaktadır. Vergi kesintisi yapmak zorunda olan kişi ve kuruluşlar, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 24'üncü maddesinde belirtilmiştir. Dava konusu olayda Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının 6'ncı bendinin (b-i)alt bendi uyarınca sorumlu sıfatı bulunan davacı şirket, Haziran 2003 döneminde ortaklarından Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na ödediği kar payından vergi kesmiş ve ihtirazi kayıtla beyan etmiştir. İleride cezaya muhatap olmamak için beyannamesini ihtirazi kayıt koyarak veren davacı şirket tarafından, yapılan tahakkuka dava açılabilir. Bu nedenle davanın, esasının incelenerek karar verilmesi gerekirken, ehliyet yönünden reddedilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir...” D.3.d, 15.09.2005 tarih ve E. 2004/239, K. 2005/1905, <http://www.danistay.gov.tr/>.

Bununla birlikte vergi sorumlusunun hakları başta VUK olmak üzere diğer vergi kanunlarında dağınık bir şekilde düzenlenmiştir¹²².

Vergi sorumlularının dava açma hakkının mutlak surette olup olmadığı konusu tartışmalı olup, Danıştay kararlarına bakıldığında da çelişkili kararlar görülmektedir. Vergi Kanunlarınca vergi sorumlularına yüklenen yükümlülüklerin yerine getirilmemesi nedeni ile vergi sorumlularına kesilen cezalara karşı vergi sorumlularının dava açma hakkının bulunduğu konusunda bir ihtilaf bulunmamaktadır.¹²³ Zira bu durumda vergi sorumluları VUK'un 377 inci maddesinde ifade edilen kendisine vergi cezası kesilen konumunda bulunmaktadırlar. Yine vergi sorumlularının kendilerine bu sıfatları nedeni ile yapılan tarhiyata karşı dava açma haklarının bulunduğu açıktır. Ayrıca vergi sorumlularının sorumlu sıfatı ile ödedikleri vergilerle ilgili olarak vergi hatalarına yönelik olarak vergi sorumlusunca yapılan düzeltme başvurularının reddi üzerine şikayet yolu ile dava açılması durumunda da Danıştay'ın vergi sorumlularının dava ehliyetinin bulunduğu yönünde kararları mevcuttur.¹²⁴ Ancak vergi sorumlusunun, sorumlu sıfatıyla ödediği vergilere karşı açtığı davalarda dava ehliyetinin bulunup bulunmadığı konusunda ise Danıştay'ın çelişkili kararları mevcuttur. Danıştay bir kısım kararında "aynı tarh işlemi ile ilgili olarak mükelleflerin de dava açma olasılığı bulunduğundan, vergi sorumlularının da dava açmasının uygulamada karışıklık ve haksızlığa neden olacağı ve pratik sonuç yaratmayacağı¹²⁵" veya "aynı tarhiyat

¹²² NAS, Vergi Sorumlusu, s. 103.

¹²³ AKKAYA, s. 196; NAS, Vergi Sorumlusu, s. 96.

¹²⁴ "...Olayda İş Mahkemesi kararına dayanarak, evvelce yapılan vergilendirme hatası sonucu mamelekinde meydana gelmiş olan azalmayı vergi sorumlusu durumunda bulunan davacı Bankadan aynı tutarda para almak suretiyle gideren asıl yükümlünün düzeltme isteminde bulunmasının kendisi yönünden bir menfaat sağlamayacağı ve amacının sağlanmış olması nedeniyle bu yönde bir girişimde bulunmasına olanak bulunmadığı, diğer taraftan davacı Bankanın asıl yükümlünün değil, kendi mamelekinde meydana gelen bir azalma nedeniyle düzeltme isteminde bulunduğu ve kesinleşmiş yargı kararı nedeniyle yükümlüye rücu hakkının da kalmadığı göz önüne alınınca, haksız olarak kendi üzerinde kalan vergi yükü nedeniyle düzeltme isteminde bulunmasında usul ve kanuna aykırı bir yön olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır..." D.4.d. 23.01.1986 tarih ve E. 1985 / 3253, K. 1986 / 343. <http://www.danistay.gov.tr/>.

¹²⁵ "...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 377 ve 378.maddelerinde, itiraza yetkili olanların, adlarına vergi tarh olunan gerçek ve tüzelkişiler olduğu açıklanmış ve aynı yasanın 8.maddesinin son fıkrasında, yasanın sonraki maddelerinde geçen "mükellef" deyiminin vergi sorumlularını da kapsadığı belirtilmiş ise de, Gelir Vergisi Kanununun 94.maddesinde sayılan ödemeleri yapanlar, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar. Bir başka ifadeyle tevkifat, mükellef adına ve 107/3.madde gereğince sorumlu

nedeniyle hem yükümlülerin hem de vergi sorumlularının dava açma ihtimalinin uygulamada bir çok karışıklığa ve haksızlığa yol açacağı ve pratik hiçbir yarar sağlamayacağı" yönündeki gerekçelerle vergi sorumlularının dava açamayacağı yönünde kararlar vermektedir. Bunun yanında Danıştay'ın Vergi Usul Kanunu'nun 8 inci maddesinin 4 üncü fıkrasından hareketle vergi sorumlularının dava açabileceği¹²⁶ yönünde kararları da bulunmaktadır.¹²⁷

Yukarıda izah ettiğimiz sorumluluk kavramı kapsamında; vergi sorumlularını 1) Kanuni temsilcinin sorumluluğu, 2) Vergi kesenlerin sorumluluğu ve 3) Diğer vergi sorumluları olmak üzere üç başlık altında incelemek doğru olacaktır.

1. Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu

Temsilci, başkası nam ve hesabına hareket ederek, irade beyanı ile temsil ettiği kişiyi, hak sahibi ya da borçlu konumuna getirebilen kişidir. Temsilcinin temsil yetkisi, bir kanun hükmüne ya da temsil ettiği kişinin talep ve iradesine dayanmaktadır¹²⁸. Kanuna dayanan temsil yetkisine, *kanuni temsil*; bu kapsamda yetkiye sahip olan kişiye de, *kanuni temsilci* denilmektedir. Kaynağını temsil edilenin talep ve iradesinden almakta olan temsil yetkisine ise, iradi temsil yetkisi; bu kapsamda yetkili kılınan kişiye de *iradi temsilci* adı verilmektedir¹²⁹.

olarak yapılmaktadır. Bu nedenle, vergi alacağının miktar itibarıyla saptanması olarak tanımlanan tarh işlemine konu olan alacak, esasen mükelleflere ait istihkaklardır. Vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanların bu kesintiye yapmamaları nedeniyle tarhiyata muhatap tutulmaları halinde, ödemeleri gereken vergiler önce onların malvarlığından çıkacağından itiraz hakkını kullanmaları düşünülebilir ise de, vergi sorumlularına ihtirazi kayıtla beyanname vermeleri koşuluyla itiraz hakkı tanınması halinde, aynı tarh işlemiyle ilgili olarak istihkak sahipleri olan mükelleflerinde dava açma olasılığının varlığı karşısında, uygulamada birçok karışıklık ve haksızlığa yol açılacağı ve bu durumun, ise pratik sonuç yaratmayacağı açıktır. Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu hükümleri ile kendilerine bazı görevler verilen vergi sorumlularının bu görevleri gereği gibi yerine getirmemelerinin yaptırımı ve buna karşı sorumluların başvurabilecekleri talep ve dava hakları, Vergi Usul Kanununda ayrıca ve açıkça gösterilmiştir. Ancak, bu hakkın esasen istihkak sahipleri adına yapılması gereken tevkifatın miktarına yaygınlaştırılmasına olanak bulunmamaktadır. Bu nedenle davanın reddine..." D.3.d. 25.12.1984 tarih ve E. 1984/4075, K. 1984/3527, <http://www.danistay.gov.tr/> ; Benzer nitelikteki kararlar için bkz. D.3.d. 11.03.1986 tarih ve E. 1985/656, K. 1986/793. ; D.3.d. 01.03.1985 tarih ve E. 1984/4804, K. 1985/764, <http://www.danistay.gov.tr/>.

¹²⁶ Bkz. D.7.d. 22.05.1984 tarih ve E. 1984/127, K. 1984/1074; DVDDGK. 22.04.1994 tarih ve E. 1993/118, K. 1994/195, <http://www.danistay.gov.tr/>.

¹²⁷ AKKAYA, s. 197.

¹²⁸ CANDAN Turgut, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Şubat 2006, s.7.

¹²⁹ CANDAN, Kanuni Temsilci, s. 7.

Kanuni temsilcilerin yetkilerinin kapsamı ve bu yetkilerin gerektiği şekilde kullanılmamasından kaynaklanan sorumlulukları kanun tarafından belirlenmekte iken, iradi temsilde temsil edilen kişi temsilcinin yetkilerini istediği şekilde belirleyebilmektedir. Kanuni temsilde, temsil edilenin istek ve emirleri, temsilciyi bağlamazken; iradi temsilde temsilci, temsil edilenin talimatlarına uygun hareket etmek durumunda olup, bu talimatlara aykırı davranışından dolayı özel hukuk hükümlerine göre sorumlu olmaktadır¹³⁰.

Vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesi açısından her iki temsil türü de geçerlidir. Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunanlar bu ödevlerini bizzat yerine getirebilecekleri gibi, bu hususta iradi temsilcilerin hizmetlerinden de faydalanabilirler. Bunun yanında medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmayanlar ile bu hakları kısıtlı olanların ve tüzel kişilerin bu ödevlerinin yerine getirilmesi bakımından kanuni temsil esastır¹³¹. Esasen bu yetki temsilci için kanuni bir yükümlülük olup, bu yükümlülüğe aykırı davranmanın doğuracağı sorumluluk ise vergi kanunlarında düzenlenmiş bulunmaktadır. Kanuni temsilci ile temsil ettiği kişi arasındaki ilişki, kan bağı, yargı kararı ya da sözleşme ile tesis edilmiş olabilir¹³². Örnek verilecek olursa; küçük ile babası arasındaki ilişki kan bağına, kısıtlı ile vasisi arasındaki ilişki ise yargı kararına dayanmaktadır¹³³. Hatta; temsil edilenin ticari işletmelerinde kendi nam ve hesabına hareket etmek üzere kendi iradesi ile görevlendirdiği kişiler dahi vergi kanunları tarafından, kanuni temsilci olarak gösterilebilmektedir¹³⁴.

Kanuni temsilci verginin asıl borçlusu olmayıp, temsil ettiği kişinin adına vergi işlemlerini yapmakla sorumludur. Örneğin, kanuni temsilci temsil ettiği kişinin beyannamesini onun adına düzenleyip kanuni temsilci sıfatı ile imzalar.

¹³⁰ CANDAN, Kanuni Temsilci, s. 7.

¹³¹ KARAKOÇ, Genel Vergi, s. 201; CANDAN, Kanuni Temsilci, s. 7; ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 74.

¹³² CANDAN, Kanuni Temsilci, s. 7.

¹³³ CANDAN, Kanuni Temsilci, s. 8.

¹³⁴ “GVK m. 8’de tanımlanan daimi temsilciler, Türkiye’de bulunmayan gelir vergisi mükelleflerinin Türkiye’deki ticari faaliyetlerini yürütmek üzere idari olarak tayin edilmiş olmalarına, yani ticari işlerdeki temsil yetkilerinin sözleşmeden doğmuş olmasına rağmen, temsil ettikleri kişilerin vergi ile ilgili sorumluluklarının yerine getirilmesi açısından kanuni temsilci olarak kabul edilmektedirler”. Bkz. CANDAN, Kanuni Temsilci, s. 8.

VUK'un 10 uncu maddesi hükmüne göre tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Söz konu yükümlülüklerin belirtilenlerce yerine getirilmemesi yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır¹³⁵. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

Kanuni temsilcilerin bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu¹³⁶ hakları vardır. Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.

VUK verginin aslı açısından ortak bir hüküm getirdiği halde, vergi cezalarından sorumlulukta kanuni temsilcileri türlerine göre farklı hükümlere tabi tutmuştur¹³⁷.

Gerçekten veli, vasi ve kayyım, vergi kanunlarına aykırı hareket ettikleri takdirde kasıt ve ihmalleri olup, olmadığına bakılmaksızın cezaya muhatap olurlar (VUK m. 332). Bu şekilde ödenmek durumunda kalınan cezaların kanuni temsilcinin küçük veya kısıtlıya rücu hakkı bulunmamaktadır¹³⁸.

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı kesilecek vergi cezaları ise tüzel kişi adına kesilir. Kanuni temsilcinin mal varlığına başvurulabilmesi için VUK'un 10 uncu maddesinde belirtildiği üzere

¹³⁵ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 74; KARAKOÇ, Genel Vergi, s. 200; KIRBAŞ, s. 83.

¹³⁶ “Rücu : Dönme, geriye dönme; cayma; sözünden geri dönme; bir ödemede bulunan kimsenin, yaptığı bu ödemeyi , kısmen veya tamamen yapması gereken diğer kişilerden istemesi; örneğin, müteselsil veya müşterek borçlarda borcun tamamını ödeyen borçlunun yaptığı fazla ödeme oranında diğer borçlulara yönelmesi.” Bkz. YILMAZ, s. 697.

¹³⁷ KIRBAŞ, s. 83.

¹³⁸ KIRBAŞ, s. 83; KARAKOÇ, Genel Vergi, s. 201.

ödevlerin kanuni temsilcilerce yerine getirilmemesi nedeniyle kesilen cezanın tüzel kişiliğin mal varlığından alınamaması gereklidir¹³⁹.

Kanuni temsilcilerin kimler olduğu hususuna dava ehliyeti bölümünde yeri geldikçe değinileceğinden burada bu hususa değinilmemiştir.¹⁴⁰

2. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu

Kanunun emredici hükümleri ile yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmekten ve verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ayrıca diğer ödevlerin yerine getirilmesinden vergi dairesine karşı muhatap kabul edilen vergi sorumluları, vergi kesen durumundaki vergi sorumlularıdır¹⁴¹. Bu vergi sorumlusu, asıl mükellefe yaptığı veya yapacağı ödemelerden hesapladığı vergiyi keserek alacaklı vergi dairesine onun adına yatırmak durumundadır.

Örneğin, Gelir Vergisi (m. 94)¹⁴², Kurumlar Vergisi(m. 30), Veraset ve İntikal Vergisi (m. 17), Damga Vergisi (m. 19) Kanunlarında kimlerin, yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmek zorunda oldukları hususu ile bunların görevleri belirtilmiştir¹⁴³.

¹³⁹ KIRBAŞ, s. 83; KARAKOÇ, Genel Vergi, s. 203.

¹⁴⁰ Bkz. s. 90 vd.

¹⁴¹ VUK m. 11/1 : “Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar”.

¹⁴² “GVK. m.94 uyarınca Kamu İdare ve müesseseleri, İktisadi Kamu Müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, dernekler, vakıflar, iş ortaklıkları, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler, yasada sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada kesinti yapmaya mecburdur. Bunun yanında gelir vergisi kesintisi konusuna giren önemli ödemeler arasında, hizmet erbabına ödenen ücretleri, serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemeler mal ve hakların kiralanması karşılığında yapılan ödemeler de yer almaktadır”. Bkz. NAS Adil, “Vergi Hukukunda Vergi Kesintisi Yapanların Sorumluluğu”, **KHHD.**, S. 67-68, Mayıs-Haziran 2010, s. 67.

¹⁴³ Örneğin; 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 17 nci maddesi “Amme idare ve müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri sair şirket ve müesseseler, mahkemeler ve icra daireleri istihkak sahiplerine bu verginin mevzuuna giren herhangi bir muamele dolayısıyla para ve senet verebilmek için evvele mirde verginin ödenmiş olduğuna dair vergi dairesinden verilmiş bir tasdikname talep ederler. (Değişik 2. fıkra: 4369 - 22.7.1998/ m.74) Tasdikname ibraz etmeye hak sahiplerinin istihkaklarından, veraset yoluyla intikallerde % 5, ivazsız intikallerde % 15 oranında vergi karşılığı olarak tevkifat yaptıktan sonra, bakiyesini verebilirler. Tevkifatı yapanlar, tevkif ettikleri parayı en geç bir hafta içinde buldukları yerin mal sandığına yatırmaya ve keyfiyeti bağlı buldukları vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar.(Değişik 3. fıkra: 4369 - 22.7.1998 / m.74) Tevkifat yapmadan para ve senet

Verginin en ideal tarh ve tahsili, toplam gerçek geliri vergiye tabi kılmak ve vergiyi mümkün olduğunca gelirin elde edildiği dönem dahilinde veya ona en yakın zamanda tahsil etmek yoluyla gerçekleştirilebilir¹⁴⁴. Bu şartlara en uygun vergi ödeme veya tahsil yöntemi ise kaynaktan kesme, bir başka ifadeyle stopaj denilen usul olup, verginin kaynaktan kesilmesi yöntemi vergilendirme tekniklerinin en yaygın olanından birisidir¹⁴⁵.

Vergi kesen durumundaki vergi sorumluları mükellef adına vergi borcunu kesip vergi dairesine yatırmaktan sorumlu olmakla birlikte bu görevi yerine getirmedikleri takdirde söz konusu vergi kendilerinden ikmalen ya da re'sen tarh edilerek alınmaktadır. Fakat ödemek durumunda kaldıkları vergiden dolayı asıl borçlu olan mükelleflere rücu etme hakları vardır¹⁴⁶. Bu görevlerini yerine getirmeme sonucu kesilen ceza ya da gecikme zamlarını ise mükellefe rücu edemezler¹⁴⁷. Ancak kesilen vergi ve cezalara karşı yargı yoluna başvurma imkânları mevcuttur.

3. Diğer Vergi Sorumluları

VUK vergi anlamında mirasçılarının sorumluluğunu 12 nci maddesinde özel olarak düzenlemiş olup söz konusu maddeye göre ölüm halinde yükümlünün ödevleri mirası reddetmemiş olan kanuni ve / veya mahsup mirasçılarında geçmektedir. Mirasçılarının her biri miras bırakanın vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu bulunmaktadır. Bununla birlikte ölümle vergi cezaları düşmekte

verenlerle tevkif ettikleri parayı yukarıda belirtilen süre içinde mal sandığına yatırmayanlardan (hakimler hariç), tevkif etmeye ve yatırmaya mecbur oldukları paralar Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre gecikme zammı tatbik edilerek tahsil edilir. Tevkifatı yapan ilgili kuruluşların, bu görevleri süresinde yerine getirmeyen sorumlularından, tevkif etmeye ve yatırmaya mecbur oldukları paraların % 10'u oranında ayrıca ceza tahsil olunur" amir hükmüne havidir.

¹⁴⁴ NAS, Vergi Kesintisi, s. 65.

¹⁴⁵ NAS, Vergi Kesintisi, s. 64-65; KARAKOÇ, Genel Vergi, s. 204.

¹⁴⁶ VUK'un 11/1-2 maddesi, "Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz" amir hükmüne havidir.

¹⁴⁷ KIRBAŞ, s. 82; KARAKOÇ, Genel Vergi, s. 206.

olduğundan¹⁴⁸, mirasçılarının ölenin vergi cezalarından sorumluluğu bulunmamaktadır¹⁴⁹.

Bunun yanında tüzel kişiliğinin sona erme şekillerinden olan sermaye şirketlerinin vergisiz birleşmeleri halinde gerçek kişilerdeki külli halefiyete benzeyen bir durum ortaya çıkmaktadır¹⁵⁰. TTK'nın 146 ncı maddesine göre birleşme, iki veya daha fazla ticaret şirketinin birleşerek yeni bir şirket oluşturmalarını ya da bir ya da daha fazla ticaret şirketinin mevcut bulunan diğer şirkete katılmalarını ifade etmektedir¹⁵¹. Bu şekilde yeni şirket kurulması yolu ile ya da devralma yolu ile şirketlerin birleşmesi ve birleşme nedeni ile tüzel kişilikleri sona eren şirketler bakımından tasfiye niteliğinde olup; birleşme kârı üzerinden Kurumlar vergisi alınmaktadır. Bu tür birleşmelerde birleşilen şirket birleşen kurumun tahakkuk etmiş veya edecek vergi borçlarını ödemeyi ve diğer ödevlerini yerine getirmeyi taahhüt ettiğinden, birleşen kurumun tüm vergi borçlarından sorumlu olmaktadır¹⁵².

Bu anlamda üçüncü bir kişinin vergisini kendi malvarlığından ödemekten sorumlu tutulan vergi sorumluları, asıl mükellefle birlikte veya onun yerine geçerek vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek zorunda kalanları ifade etmektedir. Esasen vergi sorumlusunun vergiyi doğuran olayla bir ilgisi bulunmayan, ancak asıl vergi borçlusunu ile birlikte veya onun yerine vergiyi kendi malvarlığından ödeyen vergi sorumlusuna “fer'i vergi borçlusunu” da denilmektedir¹⁵³. Vergi hukukunda bu anlamda bir vergi sorumlusunun kullanılmasından maksat “vergi alacağını güvence altına almaktır”. Şu halde, vergi dairesi asıl vergi borçlusunu olan mükelleften vergiyi alamama ihtimaline karşı, bu verginin ödenmesinden üçüncü kişileri de sorumlu tutmuş olmaktadır¹⁵⁴. Örneğin: Yukarıda ifade edilen VUK'un 12 nci maddesine göre mirasçılarının sorumluluğu bu nitelikte bir sorumluluktur. Yine KVK'nın 17 nci maddesine göre tasfiye memurlarının sorumluluğu, KVK'nın 20 nci maddesine göre

¹⁴⁸ VUK m. 372: “Ölüm halinde vergi cezası düşer”.

¹⁴⁹ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 82; KARAKOÇ, Genel Vergi, s. 209.

¹⁵⁰ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 82; KARAKOÇ, Genel Vergi, s. 209.

¹⁵¹ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 82; KARAKOÇ, Genel Vergi, s. 209.

¹⁵² ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 82; KARAKOÇ, Genel Vergi, s. 209.

¹⁵³ KOCAMAN Musa; “Vergi Kanunları Açısından Sorumluluk Müessesesi”, s. 6, <http://www.sakaryavdb.gov.tr/DOCUMENT/VERG%C4%B0%20KANUNLARINDA%20SORUMLULUK.pdf>.

¹⁵⁴ KOCAMAN, s. 6.

iş devralanların sorumluluğu da bu nitelikte bir sorumluluk olup bu tip sorumluların kesilen vergi ve cezalara karşı yargı yoluna başvurma hakları mevcuttur.

Bunların dışında üçüncü bir kişinin şekli (biçimsel) vergi ödevlerinin doğru yapılıp yapılmamasından dolayı da bir kısım kişiler sorumlu tutulmuştur, bu tip sorumlular mükellefle ilgili bir işlem yapılması veya onun şekli görevlerinin / ödevlerinin yerine getirilmesi sırasında vergi mevzuatına uygun hareket etmekten sorumlu tutulmuşlardır. Bu durumdaki vergi sorumluları, asıl mükellefin biçimsel vergi ödevlerinin doğru yapılması sorumluluğunu üstlenmişlerdir¹⁵⁵. Vergi hukukunda bu özelliklerde bir vergi sorumlusunun kullanılmasından maksat “mükellefle ilgili şekli ödevlerin doğru ve eksiksiz yapılmasını sağlamaktır”¹⁵⁶. Belirtilen nitelikteki vergi sorumluları ise üç grupta toplanabilir. Birincisi, mükellefin ödevlerinin tam ve eksiksiz olarak yerine getirildiğini kontrol etme ödevi verilenler. İkincisi, 3568 sayılı kanuna¹⁵⁷ göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerdir¹⁵⁸. Üçüncüsü ise 4458 sayılı Gümrük Kanunu (GK)’na göre yetki almış gümrük müşavirleri ve gümrük müşavirliği şirketleridir.

Bazı durumlarda, mükellef tarafından vergiye ilişkin ödevlerin eksiksiz, zamanında ve usule uygun olarak yerine getirilmesini temin etmek ve bu ödevlerini kanuna uygun olarak yerine getirmeyenleri tespit etmek amacı ile vergi borcuyla herhangi bir ilişkisi olmayan kişi, kurum ve kuruluşlara mükellefin ödevlerinin tam ve eksiksiz olarak yerine getirildiğini kontrol etmeyi içeren tamamen şekli (biçimsel) nitelikte bir sorumluluk yüklenmiştir¹⁵⁹. Örneğin, MTVK’nın 13 üncü maddesi, DVK’nın 27 nci maddesi ve HK’nın 128 inci maddesi gibi maddelerle noter, trafik, tapu, banka, belediye gibi kurumlara mükelleflerin vergi ödevlerinin tam ve doğru olduğunu kontrol etme ve herhangi bir eksiklik olması halinde işlem yapmama mecburiyeti getirilmiş olup, bu hallerde işlem yapanlara ise, mükellefin ödemesi gereken vergi borcuyla bağlantı kurulmak sureti ile bir sorumluluk yüklenmiştir¹⁶⁰.

¹⁵⁵ KOCAMAN, s. 6; GERÇEK, s. 161.

¹⁵⁶ GERÇEK, s. 161-162.

¹⁵⁷ 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, RG., 13.06.1989, S. 20194.

¹⁵⁸ AKKAYA, s. 189.

¹⁵⁹ GERÇEK, s. 162.

¹⁶⁰ GERÇEK, s. 162.

VUK'un mükerrer 227 nci maddesine göre¹⁶¹, mükelleflerin beyannamelerini imzalayan veya tasdik raporu düzenleyen serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağı olan belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmuştur.

Gümrük Müşavirlerinin ve gümrük müşavirlik şirketlerinin sorumluluğu, mali müşavirlerin VUK'un 227 nci maddesi kapsamındaki sorumluluğuna benzemektedir. Gerçekten VUK'un 227 nci maddesiyle mali müşavirlerin imzaladıkları beyanname ve tasdik raporlarındaki bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağı olan belgelere uygun olmaması durumunda vergi ziyandan cezalardan ve bunların faizinden, mükellef ile beraber müştereken ve müteselsilen sorumlu olacağı düzenlenmektedir. Gümrük müşavirleri de benzer şekilde, ithalata konu malın vergilendirmeye esas niteliklerini doğru beyan etmezlerse, bu yanlış beyandan kaynaklanan vergi kaybı ve vergi kaybindan doğan para cezalarından sorumlu olmaktadır¹⁶². Yine Gümrük Kanunu'nun 5 inci maddesinin 3 üncü bendi hükmü gümrük idaresi nezdinde vekâleten işlem yapılabileceğini hüküm altına almış olup, buna göre, gümrük müşavirleri dolaylı temsilci sıfatıyla, yani kendi adlarına ve vekili

¹⁶¹ VUK mükerrer m. 227: "Maliye Bakanlığı: 1. Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulamaya, 2. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya, Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar. 2 numaralı bent hükmüne göre yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükellefler tasdike konu haktan yararlanamazlar. Ancak, Maliye Bakanlığı tasdik raporlarının ibraz süresini iki aya kadar uzatmaya yetkilidir. (Ek fıkra: 4108 - 25.5.1995) 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi olan Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile bunlara ait müesseseler hakkında bu madde hükümleri uygulanmaz".

¹⁶² BAHÇECİ Barış, "Türkiye'de Kamu Alacaklarının Müteselsil Sorumluluk Yoluyla Tahsili Eğilimi ve Gümrük Kanunu Uygulaması", *AÜHFD.*, C. 60, S. 3, 2011, s. 431.

oldukları şirket hesabına hareket ederler¹⁶³. Yasa koyucu dolaylı temsilci sıfatıyla gümrük müşavirinin müteselsil sorumluluğunu da 181/2 nci ve 181/3 üncü maddede, *“İthalatta gümrük yükümlülüğünde yükümlü, beyan sahibidir. Dolaylı temsil durumunda, hesabına gümrük beyanında bulunulan kişi de yükümlüdür. Dolaylı temsilde, temsilcinin yükümlülüğü, beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildiği veya mesleği icabı ve mutata olarak bilmesi gerektiği durumlarla sınırlıdır. 188 inci, 190 inci ve 194 üncü maddeler uyarınca doğan gümrük yükümlülüğü için de bu hüküm uygulanır.*

Birinci fıkrada belirtilen rejimlerden biri için bulunulan beyanda kullanılan veriler, kanunen alınması gereken vergilerin tamamen veya kısmen tahsil edilememesine sebep olduğu takdirde, beyanın yapılabilmesi için bu verileri veren ve bu verilerin yanlış olduğunu bilen veya bilmesi gereken kişiler de gümrük vergilerinden sorumludur” şeklinde düzenlemiştir.¹⁶⁴ İfade edilen nitelikteki vergi sorumlularının da aleyhlerine salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerine karşı yargıya başvurma hakları mevcuttur.

D. ADINA VERGİ CEZASI KESİLENLER

Ceza muhataplarının adlarına kesilen cezalara karşı VUK’un 377 nci maddesine göre dava açma hakları mevcuttur. Bu hakkın doğabilmesi için öncelikle cezanın kesilmiş ve muhatabına da tebliğ edilmiş olması gerekmektedir¹⁶⁵.

Ceza kesme işlemleri, vergi suçlarından yargılanmaları ceza mahkemelerinin görevleri dışında kalanlar hakkında; VUK’un 365 inci maddesi ile verilen yetkiye dayanılarak, vergi idareleri tarafından tesis edilen ve aynı Kanun’un 366 nci maddesinde şekli belirtilen ceza ihbarnamesi ile muhatabına bildirilen işlemlerdir¹⁶⁶. Ceza kesme işlemlerinin konusu, esasen mükellef ya da sorumluların vergi kanunlarına aykırı davranışları gerekçe gösterilerek yetkili vergi dairesi tarafından VUK’ta öngörülmüş usule uygun şekilde kesilen para cezalarıdır¹⁶⁷.

¹⁶³ BAHÇECİ, s. 432.

¹⁶⁴ Gümrük Müşavirleri ve Gümrük Müşavirlik Şirketleri’nin sorumlulukları açısından ayrıntılı bilgi için bkz. BAHÇECİ, s. 423-445.

¹⁶⁵ KIZILOT, s. 342.

¹⁶⁶ KIZILOT, s. 342.

¹⁶⁷ KIZILOT, s. 342.

Gerçek kişilerde temel prensip, vergi ve cezadan kişinin (yükümlünün) bizzat ve doğrudan sorumlu olmasıdır. Ancak VUK, bir kısım gerçek kişiler için ceza sorumluluğu düzenlemesine gitmemiştir¹⁶⁸. VUK'un "Küçüklerin ve Kısıtlıların Ceza Muhatabı Olmadığı Haller" başlıklı 332 nci maddesinde "*Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır*" hükmüne yer verilerek, kısıtlıların isnat kabiliyeti kabul edilmemiş ve idari vergi cezasından bunların "kanuni temsilcileri" sorumlu tutulmuştur.

Tüzel kişilerde ise, ortaklık borçlarından öncelikle ortaklığın kendisi sorumlu olmaktadır. VUK'ta tüzel kişilerin ceza ehliyetine sahip olduğu kabul edilmiştir¹⁶⁹. VUK'un "Tüzel Kişilerin Sorumluluğu" başlıklı 333 üncü maddesi "*Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir.*

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu Kanunun 10'uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır.

Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 uncu maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur" amir hükmüne havi olup kesilecek cezalardan tüzel kişilerin bizzat sorumlu olacağı ve kesilecek cezanın tüzel kişiler adına kesileceği net bir şekilde ifade edilmiştir.

Tüzel kişiliği bulunmayanlarda örneğin adi ortaklıkta ceza verilmesini gerektiren fiiller tüm ortaklar tarafından birlikte gerçekleştirilmişse tümünün, aralarında görev bölüşümü yapmışlarsa, fiilin görev alanına girdiği ortak veya ortakların cezai sorumluluğu vardır. Ortaklığın kendi içerisinde veya dışarıdan birisini işlerin idaresi konusunda vekil tayin etmesi durumunda ise cezai sorumluluğun vekile ait olacağı aşikârdır¹⁷⁰.

¹⁶⁸ EDİZDOĞAN-TAŞ-ÇELİKKAYA, s. 60.

¹⁶⁹ EDİZDOĞAN-TAŞ-ÇELİKKAYA, s. 60.

¹⁷⁰ EDİZDOĞAN-TAŞ-ÇELİKKAYA, s. 63.

Bu anlamda adına ceza kesilenlerin de yargı yoluna müracaat hakkı bulunmaktadır.

E. VERGİ DAİRELERİ

Kural olarak vergi davalarında dava konusu işlemi yapan idare / vergi daireleri davalı olmakla birlikte, VUK'un 377 nci maddesinin 2 nci fıkrası hükmü gereğince vergi daireleri de vergi davalarında davacı olabilmektedir.

Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği(VDKGY)'nin¹⁷¹ 4 üncü maddesine göre vergi daireleri, mükellefi tespit eden, vergi, resim ve harç tarh eden, tahakkuk ettiren, ceza kesen ve tahsil eden dairelerdir. Vergi daireleri, aynı zamanda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümlerine (AATUHK) göre "Tahsil Dairesi"dir.

VDKGY'nin 5 inci maddesi "*Vergi daireleri, vergi kanunları ve özel kanunlar ile bu kanunlara dayanılarak Maliye Bakanlığınca belli edilen kamu gelirleri ile ilgili mükellefi tesbit, tarh, tahakkuk, tecil, tahsil, terkin, ödeme, iade ve muhasebe işlemlerini yürütür.*

Bu işlemlere ilişkin olarak vergi dairesi veya mükelleflerce yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak, yargı mercii nezdinde Hazineyi temsilen dilek ve savunmalarda bulunması, gerektiğinde itiraz ve temyiz edilmesi, izlenmesi ve sonuçları ile ilgili işlemler de vergi dairelerince yerine getirilir.

Devlete ait menkul ve gayrimenkul malların satış, taksit, borçlanma ve kira bedelleri ile ecrimisil, bedelmisil, tavizat bedeli ve benzerlerinin tahsilat safhasına ilişkin işlemlerinin vergi dairelerince yürütülmesine Maliye Bakanlığınca karar verilebilir.

Yukarıda yazılı olanlar dışında kalan ve çeşitli kanunlarda belirtilen Devlet gelirlerinin de tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri vergi dairelerince yürütülür.

Ayrıca vergi dairesi başkanlığı şeklinde kurulan vergi daireleri; kendi mükellefleri ile sınırlı olmak üzere 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve diğer ilgili kanun ve kanun hükmünde kararnameler ile gelir müdürlüğüne verilen

¹⁷¹ RG., 24.12.1994, S. 22151.

görevlere ilişkin işlemleri, başkan emrinde çalışan vergi denetmenleri vasıtasıyla vergi incelemelerini, hazine avukatları vasıtasıyla vergi davalarına yönelik işlemleri, bünyesinde kurulan takdir ve uzlaşma komisyonları vasıtasıyla da takdir ve uzlaşma işlemlerini yürütür” amir hükmüne havidir.

Vergi mahkemesinde hazine adına dava açma yetkisi vergi dairelerine aittir.¹⁷² Vergi daireleri tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir. Dava açma yetkisi ilgisine göre vekil olarak avukat sıfatını haiz hukuk müşaviri, avukat veya bunların bulunmaması halinde temsilci olarak daire amiri tarafından kullanılır.¹⁷³

F. BELEDİYELER

Belediye; bir şehir, kasabanın, ya da nüfuslarına göre kasaba hükmünde olan yerlerin temizlik, aydınlatma, su esnaf denetlemesi gibi kamu hizmetlerine bakan, tüzel kişiliği olan ve üyeleri halk tarafından seçilen teşkilâttir. 5393 sayılı Belediye Kanunu’na göre ise belediye “*Belde sakinlerinin mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idarî ve malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişisini*” ifade etmektedir.

Belediyeler vergi mükellefi ve sorumlusu olabildikleri gibi, adına ceza kesilen durumunda da olabilirler bu anlamda belediyeler vergi mahkemelerinde dava açabilecektir. Bu durum VUK’un 337 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında açıkça ifade edilmiştir. Aynı maddede dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapanın kullanacağı da açık bir şekilde ifade edilmiştir. Belediyeler ayrıca; Örneğin; Belediye Gelirleri Kanunu hükmüne göre işlem yapıldığı hallerde ve 6183 sayılı Kanun’un ilgili maddelerinin uygulandığı durumlarda vergi mahkemelerinde davalı konumunda bulunurlar.

¹⁷² KIZILOT, s. 377.

¹⁷³ Gelir İdaresi Başkanlığı Hukuk Müşavirliği Görevleri İle Avukatların Mesleğe Alınmaları Davalarının Takip Usulü Ve Çalışmaları Hakkında Yönetmelik, m. 25/1, RG. 20.08.2011, S. 28031.

G. TÜRKİYE TİCARET, SANAYİ, DENİZ TİCARET ODALARI VE TİCARET BORSALARI BİRLİĞİ

Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, Mülga 5590 sayılı "Ticaret Ve Sanayi Odaları", "Ticaret Odaları", "Sanayi Odaları", "Deniz Ticaret Odaları", "Ticaret Borsaları" Ve "Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları Ve Ticaret Borsaları Birliği" Kanunu'nun 61 inci maddesinde *“odalar ve borsalar arasındaki birlik ve dayanışmayı temin etmek, mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, oda ve borsa mensuplarının meslekî faaliyetlerini kolaylaştırmak, bunların birbirleriyle ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hâkim kılmak üzere, meslek disiplinini ve ahlâkını korumak ve bu Kanunda yazılı hizmetleri görmek amacıyla kurulan Kamu kurumu niteliğinde tüzelkişiliğe sahip bir meslekî üst kuruluş”* olarak tanımlanmıştır. Aynı Kanununun 61 inci maddesinin 3 üncü fıkrasına göre birliğin kısa adı *“Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği”*dir.

2004 yılında yürürlüğe giren 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği İle Odalar ve Borsalar Kanunu'nun 54 üncü maddesinde ise birlik eski tanımına çok yakın bir şekilde; *“odalar ve borsalar arasındaki birlik ve dayanışmayı temin etmek, mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, oda ve borsa mensuplarının meslekî faaliyetlerini kolaylaştırmak, bunların birbirleriyle ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hâkim kılmak üzere, meslek disiplinini ve ahlâkını korumak, ülkenin kalkınması, ekonominin gelişmesi için gerekli çalışmaları yapmak ve bu Kanunda belirtilen hizmetleri yerine getirmek amacıyla kurulan, tüzel kişiliğe sahip, kamu kurumu niteliğinde meslek üst kuruluşu”* olarak tanımlanmıştır. Söz konusu maddeye göre birliğin kısa adı *“TOBB”*dur. Aynı Kanununun 55 inci maddesi hükmü gereğince birliğin hukuki temsilcisi birlik başkanıdır. Bunun yanında birlik adına her türlü dava açmaya ve takip etmeye birlik Hukuk Müşavirliği yetkilidir.¹⁷⁴

¹⁷⁴ Birlik Hukuk Müşavirliğinin görevleri m.5 *“Birliğin taraf olduğu her türlü hukuk, ceza, vergi davaları ile idari davaları ve icra takiplerini ait olduğu makam ve mercilerde ikame etmek, izlemek, savunmak, adli ve idari yargı yerleri, mahkemeler ve icra daireleri ile noterlerce Birliğe yapılacak tebligatları kabul edip, hukuki icapları hakkında ilgili birimlerle gerekli görüş alış*

VUK'un mükerrer 49 uncu maddesinin "a" bendine göre "*Maliye ve Bayındırlık ve İskan bakanlıkları 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 ncu maddesi hükmü ile aynı Kanunun 31 inci maddesi uyarınca hazırlanan tüzük hükümlerine göre bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini, uygulanacağı yıldan dört ay önce müştereken tespit ve Resmi Gazete ile ilan eder.*

Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği bu bedellere karşı Resmi Gazete ile ilanını izleyen onbeş gün içinde Danıştay'da dava açabilir". 5174 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesi nedeni ile artık söz konusu maddenin 2 nci fıkrasının Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği bu bedellere karşı Resmi Gazete ile ilanını izleyen onbeş gün içinde Danıştay'da dava açabilir şeklinde anlamak gerekir.

İfade edilen düzenleme dışında TOBB tüzel kişiliğe haiz kamu kurumu niteliğinde bir melek örgütü olması nedeni ile mükellef, vergi sorumlusu ya da kendisine ceza kesilen konumunda da olabilmektedir. Bu durumlarda da TOBB vergi davası açabilecektir.

H. TİCARET ODALARI

5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği İle Odalar ve Borsalar Kanunu'nun 3 üncü maddesinin "b" bendine göre "*Oda: Ticaret ve sanayi odası, ticaret odası, sanayi odası ve deniz ticaret odasını*" ifade etmektedir. Aynı Kanunun 4 üncü maddesine göre ise odalar "*üyelerinin müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, meslekî faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, mensuplarının birbirleri ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hâkim kılmak üzere meslekî disiplin, ahlâk ve dayanışmayı korumak ve bu Kanunda yazılı hizmetler ile mevzuatla odalara verilen görevleri yerine getirmek amacıyla kurulan, tüzel kişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları*" olarak tanımlanmışlardır.

Aynı Kanununun 9 uncu maddesine göre *“Ticaret siciline kayıtlı tacirler ve 5 inci maddeye göre sanayici ve deniz taciri sıfatını haiz tüm gerçek ve tüzel kişiler ile bunların şubeleri ve fabrikaları, buldukları yerdeki odaya kaydolmak zorundadırlar...”*

Kanun’un 11 inci maddesine göre ise Ticaret Odalarının hukukî temsilcisi yönetim kurulu başkanıdır. Odayı, yönetim kurulu başkanı ile en az bir yönetim kurulu üyesinin veya genel sekreterin ortak imzaları bağlamaktadır.

Ticaret Odaları VUK’un mükerrer 49 uncu maddesinin (b) bendi hükmü gereğince arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin takdir komisyonları kararlarına karşı dava açabileceklerdir. Ayrıca Ticaret Odalarının mükellef, vergi sorumlusu yada vergi cezası kesilen olması durumunda da vergi davası açabilmesi mümkündür.

I. ZİRAAT ODALARI

6964 sayılı Ziraat Odaları ve Ziraat Odaları Birliği Kanunu’nun 1 inci maddesine göre *“Ziraat odaları, bu Kanunda yazılı esaslar uyarınca meslek hizmetleri görmek, çiftçilerin müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, meslekî faaliyetlerini kolaylaştırmak, çiftçilik mesleğinin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleri ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hâkim kılmak, meslek disiplin ve ahlâkını kollayıp gözetmek, çiftçilikle iştigal edenlerin meslekî hak ve menfaatlerini korumak amacıyla kurulan, tüzel kişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarıdır”.*

Söz konusu Kanununun 13 üncü maddesine göre Ziraat Odasını yönetim kurulu başkanı temsil eder. Odanın kanunî temsilcisi yönetim kurulu başkanıdır. Bununla beraber oda yönetim kurulu başkanı veya başkan vekili ile diğer bir üyenin müşterek imzaları odayı ilzam eder. Oda meclisinin kararı ile yönetim kurulunun yetkilerinden bir kısmı, yönetim kurulu üyelerinden bir veya birkaçına yahut oda genel sekreterine devredilebilir.

Ziraat Odaları VUK’un mükerrer 49 uncu maddesinin (b) bendi hükmü gereğince arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin takdir komisyonları kararlarına karşı dava açabileceklerdir. Ayrıca Ziraat Odalarının

mükellef, vergi sorumlusu yada vergi cezası kesilen olması durumunda da vergi davası açabilmesi mümkündür.

J. MAHALLE MUHTARLIĞI

Mahalle, belediye sınırları içerisinde yer alan, organları kanunda tespit edilen mahalle halkı tarafından seçimle oluşturulan, kendisine verilmiş kanuni görevlerle birlikte fiilen mahallenin temsilcisi olma özelliğinden dolayı mahalle ve mahalle halkıyla ilgili birçok işlevi ifa eden en küçük kentsel, toplumsal ve yönetsel birim olarak tanımlanabilir¹⁷⁵.

Mahalle yönetimleri Anayasanın 127 inci maddesinde ifade edilen mahalli idare birimlerinden biri değildir. Mahalle yönetimleri kanun ile kurulmaması, kamu tüzel kişiliklerinin olmayışı, kendilerine özgü bütçe ve personeli bulunmayışı sebebi ile yerel yönetim birimi değildirler. 4541 sayılı "Şehir ve Kasabalarda Mahalle Muhtar ve İhtiyar Heyetleri Teşkiline Dair Kanun"un gerekçesinde de mahalle yönetimi, belde hizmetlerinin görülmesinde idareye yardımcı bir kuruluş olarak nitelenmiştir.¹⁷⁶

4541 sayılı Kanununun 1 inci maddesi “*Şehir ve kasabalarda kurulu bulunan ve Belediye Kanununun 8 inci maddesine göre kurulacak olan mahallelerde bir muhtar ve muhtarın başkanlığında bir ihtiyar heyeti bulunur. Yapılacak işler bakımından bir kaç mahallenin bir muhtar ve ihtiyar heyetine bağlanması veya bir mahallede birden fazla muhtar ve ihtiyar heyeti bulunması belediye meclisinin kararına ve o mahallin en büyük mülkiye memurunun tasdikına bağlıdır*” amir hükmüne havidir.

Mahalle muhtarlıkları tüzel kişilikleri bulunmamasına karşın VUK’un mükerrer 49 uncu maddesinin (b) bendi hükmü gereğince kendilerine tebliğ edilen arsalar ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin takdir komisyonları kararlarına karşı dava açabileceklerdir. Şu halde açılacak davada muhtarın temsilci olacağının kabulü gerekir.

¹⁷⁵ PALABIYIK Hamit- ATAK Şermin, “Türkiye’de Mahalle Yönetimi”, s. 2. <http://members.comu.edu.tr/hpalabiyik/makale/f4.pdf>.

¹⁷⁶ PALABIYIK-ATAK, s. 2.

K. KÖY MUHTARLIĞI

442 sayılı Köy Kanunu'nun 1 inci maddesine göre nüfusu ikibinden aşağı olan yurlara köy denilmektedir. Köy tüzel kişiliği ve kendine ait bütçesi bulunan mahalli idarelerdendir. Köy idaresinin başlıca organları; köy derneği, ihtiyar meclisi ve muhtardır. Köy muhtarı hem köy idaresinin başı, yürütme organı ve temsilcisi hem de köyde Devletin / genel idarenin temsilcisi ve ajanı konumundadır.¹⁷⁷

Köy muhtarlıkları, VUK'un mükerrer 49 uncu maddesinin (b) bendi hükmü gereğince kendilerine tebliğ edilen arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin takdir komisyonları kararlarına karşı dava açabileceklerdir. Şu halde açılacak davada köyü muhtar temsil edecektir.

¹⁷⁷ GÜNDAY Metin, **İdare Hukuku**, Ankara 2003, s. 449; KARATEPE Şükrü, **İdare Hukuku**, İzmir 1993, s. 137.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DAVA EHLİYETİ

I. GENEL AÇIKLAMA

Ehliyet genel anlamda bir işi yapabilme yeteneği olup; Yargılama hukukunda ehliyet kavramı kişinin medeni haklarından yararlanabilmesi ve medeni hakları kullanabilmesi anlamında kullanılmaktadır. İYUK'un 31 inci maddesinin 1 inci bendinde ehliyet konusunda mülga HUMK.'na atıfta bulunularak anılan kanundaki ehliyet ile ilgili düzenlemelerin, idari yargılama hukukunda da uygulanacağı belirtilmiştir. 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) 01.10.2011 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş olup; HMK'nın 447 nci maddesinin 2 nci bendi "*Mevzuatta, yürürlükten kaldırılan 18.06.1927 tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa yapılan yollamalar, Hukuk Muhakemeleri Kanununun bu hükümlerin karşılığını oluşturan maddelerine yapılmış sayılır*" hükmü gereğince artık İYUK'un 31 inci maddesinin 1 inci bendindeki, ehliyet konusundaki atfın HMK'ya yapıldığını kabul etmek gerekmektedir. Mülga HMUK ehliyet konusunu Medeni Kanuna yaptığı yollama ile çözmüş iken¹⁷⁸; HMK 50 ve 51 inci maddelerinde "Taraf ehliyeti" ve "Dava ehliyeti" ayrı ayrı tanımlanmış; bunun yanında aynı Kanunun 53 üncü maddesinde ise "Dava takip yetkisi" ayrıca tanımlanmıştır. Ancak 50 ve 51 inci maddelerde taraf ehliyeti ve dava ehliyetinin medeni haklardan yararlanma ehliyetine ve medeni hakları kullanma ehliyetine göre tespit edileceği ifade edildiğinden, belirtilen konuda yine TMK hükümleri esas alınmak durumundadır.

Öte yandan İYUK'un 2 nci maddesinde de dava türlerine göre davacı olabileceklerin taşıması gereken özel bazı nitelikler belirtilerek, dava ehliyeti konusunda HMK'daki dava ehliyeti tanımı dışında idari yargılama hukukuna özgü ehliyet koşulları getirilmiştir¹⁷⁹. Vergi yargısında da dava açma ehliyeti yönünden

¹⁷⁸ Mülga HUMK. m. 38: "Davaya ehliyet Kanunu Medeni ile tayin olunmuştur".

¹⁷⁹ TOSUNER Mehmet-ARIKAN Zeynep, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir 2008, s. 116; ŞİMŞEK, s. 2; AKSOY, Vergi Yargısı, s. 191; GÖZÜBÜYÜK, s. 316; BAYDAR Gül, "İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31/1. Maddesi ile

VUK'taki subjektif dava ehliyetine ilişkin özel nitelikli belirlemeler ve AATUHK'un ilgili maddeleri dışında idari yargıdan ayrı bir özellik söz konusu değildir¹⁸⁰. Zira İYUK'un 31 inci maddesinin 1 inci bendi “*Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hâkimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sukûnunu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır. Ancak, davanın ihbarı ve bilirkişi seçimi Danıştay, mahkeme veya hakim tarafından re'sen yapılır.*” amir hükmüne ve aynı maddenin 2 nci bendi ise “*Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyumsuzluklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.*” amir hükmüne havidir.

Öğretide mülga HMUK'ta düzenlenen genel ehliyet kurallarına (HMK'nın 50 ve 51 inci maddelerinde düzenlenen taraf ehliyeti ve dava ehliyeti ile 53 üncü maddede düzenlenen dava takip yetkisi) objektif ehliyet; İYUK'ta, idari yargılama hukukuna özgü ehliyet kurallarına ise subjektif ehliyet denilmekte olup¹⁸¹; vergi yargılamasında ise subjektif ehliyetin kapsamı VUK'ta ve AATUHK'ta düzenlenen vergi yargılama hukukuna özgü ehliyet kurallarının da eklenmesi ile genişlemektedir.

İYUK'un 2 nci maddesinin ilk halinde iptal davaları için menfaatleri ihlal edilenler, tam yargı davaları ise kişisel hakları ihlal edilenler tarafından açılan idari dava türleri olarak tanımlanmıştı, ancak 10.06.1994 tarih ve 4001 sayılı Kanun ile söz konusu madde değiştirilmiş ve iptal davaları kişisel hakları ihlal edilenler tarafından açılan idari dava türü olarak tanımlanmış, bu anlamda iptal davası

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na Atıfta Bulunulan Konuların İrdelenmesi”; **İBD.**, ÖS. 7, s. 45-46; GÜNDAY Metin, “Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin İdari Yargıda Uygulama Alanı”, s. 2. <http://www.danistay.gov.tr/7-HUMK%20HUKUMLERININ%20IDARI%20YARGIDA%20UYGULANMA%20ALANI.htm>; UĞURLU Yücel, “Danıştay Kararları Işığında İdari Yargılama Usulünde Re'sen Araştırma İlkesi”, **AÜEHFD.**, C: 2, S. 1, 1998, s. 125.

¹⁸⁰ TOSUNER-ARIKAN, s. 116.

¹⁸¹ GÖZÜBÜYÜK – TAN, C. II, İdari Yargılama Hukuku, s. 817.

niteliğindeki vergi davaları da dolaylı olarak bu şekilde tanımlanmıştır. Danıştay 5. Dairesi tarafından bu maddenin Anayasa'ya aykırı olduğu düşüncesiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurulması üzerine, Anayasa Mahkemesi'nce bu madde 21.09.1995 tarih ve E. 1995/27, K. 1995/47 sayılı karar ile iptal edilmiştir¹⁸².

Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararından sonra 08.06.2000 tarih ve 4577 sayılı Kanunun 5 inci maddesi ile İYUK'un 2 nci maddesi tekrar eski haline getirilmiş ve iptal davaları menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan idari dava türü olarak ifade edilmiştir¹⁸³.

Bu anlamda mevcut mevzuata göre vergi davalarında yargı yerleri davacının dava ehliyetinin (objektif ve subjektif dava ehliyetinin) olup olmadığını re'sen incelemektedir(İYUK m. 14/3-c, 15/1-b). Bu inceleme yapılırken ise *kanaatimizce*, öncelikle davacının VUK'a ve AATUHK.'a göre dava açabilecek kişi, kurum, kuruluş ve topluluklardan olup olmadığı daha sonra ise objektif dava ehliyetinin varlığının kontrol edilmesi ve olayın niteliğine göre menfaat ilişkisi olup olmadığı, hak ihlali olup olmadığı incelenerek inceleme neticesine göre dava ehliyeti yönünden bir karar verilmesi gerekmektedir.

HMK'da davalı ve davacı bakımından dava yeteneğinin ayrı ayrı saptanacak olması, idari yargıda, dolayısıyla da vergi yargısında dava ehliyetinin davalı ve davacı bakımından taraf ehliyetinin ve dava ehliyetinin saptanması sonucunu doğurmamaktadır. Zira ilke olarak idari yargıda ve vergi yargısında (istisnalar dışında) davalı, daima üstün emretme gücünü kullanarak işlem tesis eden idaredir ve idarenin dava yeteneği de kamu hukuku kurallarına göre belirlenir. Mülga HUMK.'na dolayısıyla HMK'ya yapılan göndermenin sadece davacı bakımından olduğunu; davalı olabilme yeteneğini belirtmek üzere İYUK'un m. 14/f bendinde "husumet" kavramının kullanılması da teyit eder niteliktedir¹⁸⁴.

Bu açıklamalarımız ışığında dava ehliyetinin, "medeni hakları kullanma ehliyetinin yargılama hukukunda büründüğü şekil olup, bir kimsenin bizzat veya

¹⁸² GÖZÜBÜYÜK, s. 116; ŞİMŞEK, s. 3-4.

¹⁸³ ALTUNDİŞ Mehmet, "İdari Yargıda Dava Açma Ehliyeti", **TBB**, S. 69 , Mart- Nisan 2007, s. 353; ŞİMŞEK, s. 4.

¹⁸⁴ AKKAYA, s. 191-192.

kendisinin atadığı bir temsilci aracılığıyla bir davayı yürütmesi ve yargılama işlemlerini yapabilmesi yeteneği”¹⁸⁵ olarak tanımlandığını belirterek; HMK’da düzenlenen genel ehliyet kurallarına objektif ehliyet, İYUK, VUK ve AATUHK’ta düzenlenen vergi yargılama hukukuna özgü kurallara ise subjektif ehliyet denildiğini tekrar ifade ediyoruz.

II. OBJEKTİF DAVA EHLİYETİ

Öğretide, taraf ehliyeti (davacı olabilme ehliyeti) ve dava ehliyetine (dava açabilme ehliyeti) objektif dava ehliyeti denilmektedir¹⁸⁶. Objektif dava ehliyeti ‘genel yetenek’¹⁸⁷ veya ‘dava açma genel ehliyeti’ olarak da adlandırılmaktadır¹⁸⁸. Aşağıda taraf ehliyeti ve dava ehliyeti ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

A. TARAF EHLİYETİ

Taraf ehliyeti ele alınmadan önce taraf kavramının ne anlama geldiğinin izah edilmesi gerekli olup, taraf kavramı ele alındıktan sonra taraf ehliyeti ayrıntılı olarak incelenecektir.

1. Taraf Kavramı

Kişilerin diğer bireylerin eylemlerinden etkilenmesi ve bu eylemlerden zarar görmesi mümkün olduğu gibi, idarenin eylem ve işlemlerinden de etkilenerek zarar görmesi de mümkündür¹⁸⁹. Kişilerin, gerek diğer kişilerden ve gerekse de idarenin eylem ve işlemlerinden etkilenmeleri halinde bağımsız yargı organlarına müracaat edebilme hakkı mevcuttur. Yargısal başvuru ile belirtilen etkilenmelerden doğan uyuşmazlıkların her türlü kişi ve kurumdan tamamen bağımsız yargı organları önüne getirilmesi ve uyuşmazlığın çözülerek zararın giderilmesi sağlanmaktadır¹⁹⁰. Yapılan

¹⁸⁵ YILMAZ, s. 179.

¹⁸⁶ Hüseyin ÇELİKKOL, “İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet”, Adalet Dergisi., Sayı: 3, 1985, s. 750 vd. Nakleden : KAPLAN Gürsel, “İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet Sorunu Üzerine Düşünceler” MÜHFD., S. 2008 / 2 (Üniversitemiz 10. Yılı) Armağanı, s. 23.

¹⁸⁷ COŞKUN Şenol, “İptal Davalarında Menfaat İhlali Koşulu (Danıştay ve AYİM Kararları Işığında)”, TAHD., Y. 5, S. 46, Haziran 2010, s. 141.

¹⁸⁸ TOSUN Tahsin, **İdari Yargıda Tüzelkişilerin Dava Ehliyeti**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2007, s. 35.

¹⁸⁹ YILDIRIM Ramazan, s. 20-21; KILIÇ, s. 4.

¹⁹⁰ YILDIRIM Ramazan, s. 20-21.

yargısal başvurular sonucunda da dava olgusu ortaya çıkmaktadır¹⁹¹.

“Bir başkası tarafından subjektif hakkı ihlal edilen veya tehlikeye sokulan veya kendisinden haksız bir talepte bulunulan kimsenin, mahkemeden hukukî koruma istemesi”¹⁹² olarak tanımlanan dava, iki taraf sistemi üzerine kuruludur¹⁹³. Davacı veya davalı tarafta birden fazla kimse bulunabilirse de¹⁹⁴; bir davada ikiden fazla tarafın bulunması mümkün değildir¹⁹⁵.

Taraf, mahkemeden hukuki korunma talep eden ve kendisine karşı korunma talep edilen kişiyi ifade etmekte olup, bir kimse dava dilekçesinde bir talepte bulunmakla davacı; davalı olarak gösterilmekle ve kendisine dava dilekçesi tebliğ edilmekle de davalı konumuna gelir¹⁹⁶.

Medenî yargılama usulünde, tarafların, davada açıkça kimliği (adı soyadı) ve adresi gösterilmek suretiyle belirtilmesi zorunludur(HMK m. 119/b). Bilinmeyen bir kişiye karşı dava açılmayacağı gibi, mahkemenin de kimliği açık bir şekilde belirli olmayan tarafı araştırma yükümlülüğü bulunmamaktadır¹⁹⁷. Aksi durumda dava reddedilir. Ancak vergi yargılamasının da esasını oluşturan idarî yargılama usulünde, davacının kimliğinin açıkça gösterilmesi zorunluluğu bulunmakta ise de, davalının açık bir biçimde gösterilmesi şart değildir. Davalı taraf hiç gösterilmemiş veya yanlış gösterilmiş olsa bile, vergi mahkemesi, kendiliğinden davalı tarafı tespit eder ve dava dilekçesini tespit ettiği davalı tarafa gönderir (İYUK m.15/1-c).

¹⁹¹ KILIÇ, s. 4.

¹⁹² KURU Baki – ARSLAN Ramazan –YILMAZ Ejder, **Medeni Usul Hukuku**, Usûl, Ankara 2000, s. 261; KURU Baki – ARSLAN Ramazan –YILMAZ Ejder, **Medeni Usul Hukuku**, Muhakeme, Ankara 2011, s. 215.

¹⁹³ PEKCANITEZ Hakan-ATALAY Oğuz – ÖZEKES Muhammet, **Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerine Göre Medenî Usûl Hukuku**, Ankara 2011, s. 204; KONURALP Halûk, **Medenî Usul Hukuku**, Ağustos 2006, s. 77; KURU – ARSLAN –YILMAZ, Muhakeme, s. 217.

¹⁹⁴ Bkz. İYUK m. 5 / 2.

¹⁹⁵ KURU Baki, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, İstanbul 2001, C.I, s. 885; KURU – ARSLAN – YILMAZ, Usûl, s. 263; PEKCANITEZ-ATALAY-ÖZEKES, Muhakeme, s. 204; KURU – ARSLAN –YILMAZ, Muhakeme, s. 217.

¹⁹⁶ PEKCANITEZ-ATALAY-ÖZEKES, Muhakeme, s. 205.

¹⁹⁷ PEKCANITEZ-ATALAY-ÖZEKES, Muhakeme, s. 204.

Taraf kavramı ile ilgili iki teori bulunmaktadır. Bunlardan birincisi maddi taraf teorisi olup, taraf kavramını maddi hukuka göre açıklamakta, ikincisi ise şekli taraf teorisidir¹⁹⁸.

a. Maddi Taraf Teorisi

Bu teori taraf kavramını maddi hukuka göre açıklamaktadır. Teori on dokuzuncu yüzyılda geçerli olmuş olmakla birlikte, bu gün için terk edilmiştir¹⁹⁹. Bu teori, davayı maddi hukukun aynası olarak ifade etmekte olup, davadaki taraflar da maddi hukukta hak sahibi olmaları ve borçla yükümlü olma durumlarına göre tespit edilir. Maddi taraf teorisinin başkasına ait bir hakkı kendi adına talep eden kişilerin durumunu açıklayamaması nedeni ile şekli taraf teorisi yirminci yüzyılın başından itibaren maddi taraf teorisinin yerine kabul görmeye başlamıştır²⁰⁰. Vergi yargılama usulünde maddi taraf teorisinin davalı bakımından kabul edildiği ifade edilebilir²⁰¹. Zira mahkeme davalının hatalı gösterilmiş olması durumunda dava konusu işlem ve eylemle ilgili gerçek muhatabı resen belirlemekle yükümlüdür.

b. Şekli Taraf Teorisi

Bu teoriye göre, taraf kavramı, şekli ve usûli bir kavramdır ve maddi hukuktan bağımsız olarak düşünülmesi gerekmektedir. Taraf olarak görünmekte olan kişiyi gerçekte söz konusu hukuki ilişkinin tarafı olmayabilir²⁰². Taraflar sırf dava dilekçesinde gösterilmiş olmaları sebebiyle taraf sıfatını şeklen kazanmaktadır. Davalının taraf sıfatını almış olmasının tek nedeni dava dilekçesinde davalı olarak gösterilmiş bulunması olup, dava konusu olayla hiçbir ilgisi bulunmayabilir²⁰³.

Vergi yargılama usulünde, davacı taraf açısından şekli taraf teorisinin kabul edildiği ifade edilebilir. Zira davacı dava dilekçesinde davacı olarak gösterilen kişidir. Davalının hatalı gösterilmiş olması durumunda, vergi mahkemesinin davalıyı

¹⁹⁸ PEKCANITEZ-ATALAY-ÖZEKES, Muhakeme, s. 205; KILIÇ, s. 5.

¹⁹⁹ PEKCANITEZ-ATALAY-ÖZEKES, Muhakeme, s. 205; KILIÇ, s. 5.

²⁰⁰ PEKCANITEZ-ATALAY-ÖZEKES, Muhakeme, s. 205; KILIÇ, s. 6.

²⁰¹ KILIÇ, s. 6.

²⁰² PEKCANITEZ-ATALAY-ÖZEKES, Muhakeme, s. 205.

²⁰³ PEKCANITEZ-ATALAY-ÖZEKES, Muhakeme, s. 205; KILIÇ, s. 6.

resen belirleyerek düzeltme imkânı bulunmasına karşın, davacı yönünden mahkemenin bu şekilde bir yetkisi bulunmamaktadır²⁰⁴.

2. Taraf Ehliyeti

Her davada olduğu gibi vergi davalarında da davacı ve davalı olmak üzere her zaman iki taraf vardır. Taraf ehliyeti kavramı; bir davada davacı veya davalı olabilme yeteneğini yani davada taraf olabilme, usûli hukuki ilişkinin süjesi olabilme yeteneğini ifade etmektedir²⁰⁵. Bir başka deyişle taraf ehliyeti bir yargılamanın başlaması ile kurulan usûl hukuku ilişkisinde aktif ya da pasif süje olarak bulunup, geçerli taraf usûl işlemleri yapabilme ehliyetidir²⁰⁶. Taraf ehliyeti, esasen medeni (maddi) hukuktaki hak ehliyetinin medeni usul hukukunda büründüğü şekilden başka bir şey olmayıp²⁰⁷; vergi davalarında kimlerin taraf ehliyetine sahip buldukları İYUK'un 31 inci maddesinin 1 inci bendinde mülga HMUK'a yapılan atıf gereğince Medeni Kanuna (Türk Medeni Kanunu'na) göre belirlenir²⁰⁸. 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) 01.10.2011 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş olup; HMK'nın 447 nci maddesinin 2 nci bendi hükmü gereğince artık İYUK'un 31 inci maddesinin 1 inci bendindeki, ehliyet konusundaki atfın HMK'ya yapıldığının kabul edilmesi gerektiğini ve mülga HMUK'un ehliyet konusunu Medeni Kanuna yaptığı yollama ile çözmüş iken; HMK'nın 50 ve 51 inci maddelerinde Taraf ehliyeti ve Dava ehliyetinin ayrı ayrı tanımlandığını, yine 53 üncü maddede ise Dava takip yetkisinin tanımlandığı ifade edilmişti.

HMK'nun 50 nci maddesi “ *Medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahip olan davada taraf ehliyetine sahiptir*” hükmüne havidir²⁰⁹. Buna göre hak ehliyeti

²⁰⁴ KILIÇ, s. 7.

²⁰⁵ KURU – ARSLAN –YILMAZ, Usûl, s. 264; PEKCANITEZ Hakan – ATALAY Oğuz – ÖZEKES Muhammet, **Medeni Usul Hukuku Temel Bilgiler**, Ankara 2001, s. 59; PEKCANITEZ Hakan – ATALAY Oğuz – ÖZEKES Muhammet, **Medenî Usûl Hukuku**, Medeni, Ankara 2007, s. 197.

²⁰⁶ ERİŞİR Evrim, **Medeni Usûl Hukukunda Taraf Ehliyeti**, İzmir 2007, s. 30.

²⁰⁷ KURU-ARSLAN-YILMAZ, Usûl, s. 264; KONURALP, s. 77; KURU-ARSLAN-YILMAZ, Muhakeme, s. 218; HMK'nın “Taraf Ehliyeti” başlıklı 50 nci maddesi gerekçesinde de bu husus açıkça ifade edilmiştir.

²⁰⁸ Bkz. Mülga HMUK m. 38.

²⁰⁹ Hükümet gerekçesi, “..1086 sayılı Kanunda; davaya ehliyetin Türk Medeni Kanununa göre tayin olunacağı zikredilmiştir. Burada taraflara ilişkin dava şartlarını açıklamada bir belirginlik yoktur. Bu nedenle davada taraf ehliyetine ilişkin düzenlemelerin yeni baştan ve ayrı ayrı ele

bulunan her gerçek ve tüzel kişinin davada taraf olabilme ehliyeti mevcuttur²¹⁰. Doktrinde ise bu konu tartışmalı olup; bir görüşe göre hak ehliyetine sahip olanların taraf ehliyetine de sahip olduğu belirtilirken, bir başka görüşe göre ise hak ehliyeti olmadığı halde taraf ehliyetinin bulunabileceği ifade edilmektedir²¹¹.

TMK'nın 8 inci maddesinde “ *Her insanın hak ehliyeti vardır. Buna göre bütün insanlar, hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara ehil olmada eşittirler*” hükmüne yer verilmiş; TMK'nın 48 inci maddesinde de “*Tüzelkişiler cins, yas, hısımlık gibi yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışındaki bütün haklara ve borçlara ehildirler*” hükmüne yer verilmiştir.

Yine VUK'un 9 uncu maddesinde “*Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir*” hükmüne yer verilmiş ve aynı Kanununun 10 uncu maddesinin 1 inci fıkrasında “*Tüzelkişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzelkişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir*” hükmüne yer verilmek sureti ile de tüzelkişiliği bulunmayan teşekküllerin vergi mükellefi veya sorumlusu olabileceği açıkça ifade edilmiştir. Bu hükümlere göre vergi davalarında gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği bulunmayan teşekkül ve cemaatlerin taraf ehliyeti mevcuttur.

a. Gerçek Kişilerin Taraf Ehliyeti

Gerçek kişiler yönünden kişilik TMK'nın 28 inci maddesi hükmüne göre çocuğun sağ olarak tamamıyla doğumuyla başlayıp, ölümüyle sona ermekte ve

alınması gerekmiştir. Nitekim gerek Alman hukukundaki düzenleme gerekse İsviçre hukukundaki düzenleme de bu doğrultudadır. Taraf ehliyeti, medeni hukuktaki hak ehliyetinin usul hukukunda büründüğü şekildedir. Medeni hukuktaki haklara ve borçlara sahip olma ehliyeti hak ehliyetini oluşturmakta, gerçek ve tüzel kişiler bakımından geçerli olmaktadır. Bu madde de, gerçek ve tüzel kişilerin ayrımı yapılmaksızın, medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahip olanların davada taraf ehliyetine de sahip olacağı ifade edilmiştir.” Nakledenler: BUDAK Ali Cem; **Karşılaştırmalı Hukuk Muhakemeleri Kanunu**, İstanbul Şubat 2011., s.87; DİNÇ Mutlu, **Hukuk Muhakemeleri Kanunu**, Ankara 2011, s. 80; KURU Baki-ARSLAN Ramazan-YILMAZ Ejder, **Hukuk Muhakemeleri Kanunu ve İlgili Mevzuat**, 2011, s. 111; PEKCANITEZ Hakan-TAŞ KORKMAZ Hülya – MERİÇ Nedim, **Gereğeli Hukuk Muhakemeleri Kanunu**, Ankara 2011, s. 108.

²¹⁰ KURU-ARSLAN-YILMAZ, Usûl, s. 264; PEKCANITEZ-ATALAY-ÖZEKES, Temel Bilgiler, s. 59.

²¹¹ ALANGOYA H. Yavuz, **Medeni Usul Hukuku Esasları**, İstanbul 2003, s. 125.

çocuk hak ehliyetini sağ doğmak koşulu ile ana rahmine düştüğü andan itibaren elde etmektedir. Ölü insan ise kişi (süje) değil, şey (obje) sayılmaktadır²¹².

Cenin (çocuk), sağ doğmuş olması kaydı ile ana rahmine düştüğü andan başlayarak taraf ehliyetine sahiptir. Ceninin kanuni temsilcisi sıfatı ile cenine tayin edilecek kayyım cenin adına dava açabilir. Çocuğun ölü doğması halinde ise dava konusuz kalır. Çocuğun doğmasından önce dava sonuçlanması ve ondan sonra çocuğun ölü doğması halinde ise mahkemenin kararı geçersiz (hükümsüz) hale gelecektir²¹³.

Bu durumda her şahıs, hatta sağ doğmak şartıyla cenin dahi vergi davasında taraf olma ehliyetine sahiptir. Bu hususla ilgili olarak Yargıtay Hukuk Genel Kurulu (YHGK) bir kararında; *“Ergin olmayan kimse medeni haklardan yararlanma ehliyetini haiz bulunduğundan aleyhine dava açılabilir. Ancak davalının ergin olmadığı mahkemece öğrenilirse, tebligat resen yasal mümessiline, dava sırasında ergin olması halinde ise davalının kendisine yapılır. Bunlar yapılmadan ergin olmayan kişi aleyhine dava açılmayacağı gerekçesi ile dava reddedilemez”*²¹⁴ şeklinde karar vermiştir.

Mükellef, vergi sorumlusu ya da adına ceza kesilen gerçek kişilerin küçük ya da kısıtlı olması onların vergi davalarında taraf olmalarına engel değildir. Küçük ya da kısıtlı gerçek kişiler vergi davalarında taraf ehliyetine sahiptirler. Ancak bunlar adına dava, kanuni temsilcisi ve kanuni temsilcisinin vekil olarak tayin ettiği avukat tarafından açılabilir. Küçük ya da kısıtlıların vergi yargısı açısından durumu ileride dava ehliyeti başlığı altında detaylı olarak incelenecektir.

Vergi yargısında davalı, dava konusu işlemi yapan ve kararı alan idari kurum veya kuruluş olup, kural olarak idaredir²¹⁵(vergi idaresidir)²¹⁶. Ancak VUK’un 377 nci maddesi 2 nci fıkrası hükmünde vergi dairesinin veya belediyelerin tadilat ve

²¹² MUŞUL Timuçin, **Medenî Usul Hukuku (Temel Bilgiler)**, Ankara 2009, s. 100.

²¹³ KURU-ARSLAN-YILMAZ, Muhakeme, s. 219; KURU, Hukuk, C.I., s. 888-889 ; KURU-ARSLAN-YILMAZ, Usûl, s. 265.

²¹⁴ YHGK., 14.01.1976 tarih ve E.1975/4147, K.1976/112, Nakleden : ŞİMŞEK, s. 6.

²¹⁵ ATAR, s. 171.

²¹⁶ Vergi davalarının muhatabı genel anlamda ilgili vergi daireleri olmasına karşın bazı durumlarda, belediyelere (emlak vergisi) veya doğrudan Gelir İdaresi Başkanlığı’na ya da Maliye Bakanlığı’na da dava açılabilirdiğinden vergi idaresi ibaresinin kullanılması uygun görülmüştür.

takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabileceği ifade edilmiştir²¹⁷. Bu ayrık durum haricinde davalı daima idaredir (vergi idaresidir).

Bu yüzden çalışmada esas itibariyle davacının taraf ehliyeti yönünden inceleme yapılacaktır. İdari yargıda, dolayısıyla vergi yargısında kural, davacının medeni hakları kullanma yetkisine davanın açıldığı tarih itibariyle sahip olmasıdır. İfade edilen bu yetkinin dava sırasında kazanılmış olması halinde başlangıçtaki usulsüzlük giderilmiş olmaz. Danıştay içtihatlarına göre de dava ehliyetinin davanın açıldığı tarihten itibaren var olması gerekmektedir. Örneğin Danıştay 3. Dairesi bir kararında “...yetkili iflas idaresi yerine, müflis şirket adına şirket müdürü tarafından açılan davada, dava ehliyeti, dava açıldığı tarihte bulunması gereken ve davanın görülebilmesi için zorunlu bir usul hukuku koşulu olduğundan mahkemece, dava devam etmekte iken ticaret mahkemesi kararı ile iflasın kaldırılmış olması nedeniyle

²¹⁷ Vergi dairesi veya belediyeler tarafından açılan bu tip davalarda uygulamada davalı olarak ilgili komisyon kararından faydalananlar gösterilmektedir. Bu yönde Danıştay 3. Dairesi vermiş olduğu bir kararda “...Dosyanın incelenmesinden, ... Soğutma San.Ltd.Şti.'nin ... İlçesinde bulunan soğuk hava deposunda tarihinde yangın çıkması üzerine, olay mahallinde Asliye Hukuk Mahkemesi kanalıyla tespit ve bilirkişi incelemesi yaptırıldığı ve adı geçen şirket tarafından da hasar tespiti için yapılan başvuru sonucu ... Mal Müdürlüğü bünyesinde oluşturulan takdir komisyonunca hasarın takdir edilmesi üzerine mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından hasar tespitine ilişkin takdir komisyonu kararının iptali istemiyle takdir komisyonu başkanlığı hasım gösterilerek dava açıldığı anlaşılmaktadır. Uyuşmazlık konusu takdir komisyonu kararının uygulanması halinde menfaatleri etkilenecek olanlar vergi yükümlüsü olan kişi ile hazinedir. Bu nedendir ki, hazine menfaatinin korunması amacıyla vergi dairesine, kişisel menfaatin korunması amacıyla da yükümlülere dava açma hakkı tanınmıştır. Olayda, vergi dairesince takdir komisyonu başkanlığına karşı açılan davada savunma yapma görevini takdir komisyonu başkanı sıfatıyla malmüdürü yapmıştır. Takdir komisyonları illerde defterdarların, ilçelerde Malmüdürlerinin veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında, matrah ve servet takdiri veya vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret, sair matrah kıymetleri takdir etmek üzere oluşturulan kuruluşlardır. Olayda, takdir komisyonu başkanı sıfatıyla savunma yapan malmüdürünün de davayı açan vergi dairesi müdürünün de hazinenin menfaatinin korunmasıyla yükümlü kişiler olduğu açıktır. Bu durumda, yukarıda yapılan açıklamalar gereği hazinenin menfaatinin korunmasıyla yükümlü olan Vergi Dairesi Müdürlüğü ile, İlçe Mal Müdürlüğü bünyesinde oluşturulan Takdir Komisyonu Başkanlığının davacı ve davalı olarak karşı karşıya gelmeleri mümkün olmayacağından İlçe Takdir Komisyonu Başkanlığının husumet mevkiinden çıkarılarak, doğal olarak kendi menfaatinin savunacak olan mükellefin hasım olarak kabulü ile dava dilekçesinin hasım olacak yükümlüye tebliği suretiyle oluşacak dosya üzerinden yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir...” şeklinde hüküm vermiştir. Bu yöndeki uygulama ise esas itibariyle bir idari dava olan vergi davasında davalının idare olması kuralının istisnasını oluşturmaktadır. ATAR’a göre ise; vergi dairesinin takdir ve tadilat komisyonlarının kararlarına karşı dava açması halinde davalı taraf komisyonlardır. Bkz. ATAR, s. 171.

şirket müdürü ...'in dava ehliyetinin avdet edeceği yolundaki gerekçesinde usul ve kanun hükümlerine uyarlık görülmemiştir...” şeklinde karar vermiştir²¹⁸.

Yukarıda da ifade edilmiş olduğu üzere TMK'nın 28 inci maddesinin 1 inci fıkrası hükmüne göre gerçek kişilerin kişiliği ve hak ehliyeti ölümle son bulmaktadır. Belirtilen nedenle ölmüş bir kişinin hak ehliyeti yoktur. Dava tarihinden önce ölmüş olan kişiye karşı dava açılmayacağı gibi ölmüş kişi adına da dava açılmaz²¹⁹. Dava devam ederken taraflardan birinin ölmesi durumunda ölen kişinin taraf ehliyeti son bulmaktadır²²⁰. Davanın taraflarından birinin ölmesi halinde mirasçılara karşı veya onun mirasçıları tarafından davaya devam edilip edilemeyeceğini tespit etmek için bir ayırım yapmak gerekmektedir²²¹.

VUK'un 12 nci maddesi "*Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mensup mirasçılarına geçer. Ancak mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumludurlar*" amir hükmüne havidir.

Söz konusu madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, ölen kişinin vergi mükellefi veya sorumlusu olması halinde, ölümünden sonra bu kişiyle ilgili bildirimde bulunma defter ve belgeleri ibraz ve muhafaza etme gibi VUK'ta ifade edilen ödevlerin yerine getirilmesinden mirası reddetmemiş kanuni ve mensup mirasçılar sorumlu olacaktır²²².

Diğer taraftan ölüm halinde vergi cezalarının düşeceği VUK'un 372 nci maddesinde hüküm altına alınmış olup, kanun koyucu mirasçılara sadece bu konuda sorumluluk bakımından istisna getirmiştir.

Yalnız öleni ilgilendiren davalar, mirasçılara geçmeyen hak ve menfaatlere ilişkin davalar olup; 2577 sayılı İYUK'un 26 ncı maddesinin 2 nci fıkrası hükmü "*Yalnız öleni ilgilendiren davalara ait dilekçeler iptal edilir*" gereğince bu tip

²¹⁸ D.3.d., 11.02.1993 tarih ve E. 1991/2882, K. 1993 / 726, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

²¹⁹ ALTUNDİŞ, s. 345.

²²⁰ ODYAKMAZ Zehra- KAYMAK Ümit- ERCAN İsmail, **İdari Yargı**, 2008, s. 135.

²²¹ ŞİMŞEK, s. 4.

²²² KARAKOÇ, Yargı Kararları, s. 46; KORKUSUZ Mehmet, "Ölüm Olayının Vergi Hukuku Açısından Sonuçları", <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/24MaliCozum/06-MehmetKorkusuz23.doc>.

davalarda kişinin ölmesi üzerine dava dilekçesi iptal edilir. Bu anlamda ölenin daha önce tarafına kesilmiş vergi cezasına karşı açmış olduğu davada, davacının ölümü ile vergi cezası düşeceğinden bu davaya ilişkin dava dilekçesinin iptaline karar verilmesi gerekmektedir.

Yalnız öleni ilgilendirmeyen, yani mirasçıları da ilgilendiren, mirasçıların mal varlığı haklarını etkileyen davalar, tarafın ölümü ile konusuz kalmaz. Bu davalara mirasçılar tarafından devam edilebilmektedir²²³.

Böyle bir durumda, İYUK'un 26 ncı maddesinin 2 nci fıkrası "*Dava esnasında ölüm veya her hangi bir sebeple tarafların kişilik veya niteliğinde değişiklik olursa, davayı takip hakkı kendisine geçen başvurusuna kadar; gerçek kişilerden olan tarafın ölümü halinde, idarenin, mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar, dosyanın işlemde kaldırılmasına ilgili mahkemece karar verilir. Dört ay içinde yenileme dilekçesi verilmemiş ise, varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz kalır*". hükmü gereğince işlem tesis edilir. Konuya ilişkin olarak Danıştay 3. Dairesi vermiş olduğu bir kararında; "*...Gerçek usulde mükellefiyet tesisine ilişkin işleme karşı muris tarafından açılan bu dava sonunda, mirasçılar adına tarhiyat da yapılabileceğine göre, davanın yalnız öleni ilgilendirdiğinin kabulüne olanak bulunmadığından davayı takip edeceklerini dilekçeyle Mahkemeye bildiren mirasçıların bu davayı takip etmekte menfaat ilişkisinin bulunduğu açıktır. Bu durumda, davayı takip hakkı kendilerine geçen mirasçıların başvurusu üzerine Mahkeme tarafından, uyumsuzluğun esası incelenerek karar verilmesi gerekir ...*" şeklinde hüküm tesis etmiştir²²⁴.

²²³ KURU-ARSLAN-YILMAZ, Muhakeme, s. 221; ŞİMŞEK, s. 7.

²²⁴ "...2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 26'ncl maddesinin 2'nci bendinde "Yalnız öleni ilgilendiren davalara ait dilekçelerin iptal edileceği" kurala bağlanmıştır. Medeni Kanun hükümlerine göre, murisin devredilebilen hakları mirası kabul eden mirasçılara kendiliğinden geçeceğinden, mirasçıların mal varlığı ile ilgili hak ve menfaatlerini ilgilendiren davaları takip etmeleri kendilerine tanınmış bir hak olduğuna göre, yalnız öleni ilgilendirmesine karşın davanın doğuracağı sonuçları itibarıyla mirasçıların hak ve menfaatini etkilemesi durumunda da bu davaları takip etme haklarının bulunduğu kabulü gerekmektedir..." D.3.d., 10.04.2007 tarih ve E. 2006/1587 , K. 2007/1052, <http://www.kazanci.com/kho2 /ibb /giris.htm>.

b. Tüzel Kişilerin Taraf Ehliyeti

TMK'nın 47 nci maddesinde, başlı başına bir varlığı olmak üzere örgütlenmiş kişi toplulukları ve belli bir amaca özgülennmiş mal toplulukları tüzel kişilik²²⁵ olarak tanımlanmıştır. Tüzel kişiler de gerçek kişiler gibi hak ehliyetine sahiptirler. Tüzel kişileri hak ehliyeti mevcut olmakla birlikte bu topluluklar kendilerini meydana getiren gerçek kişilerden tamamen bağımsız ayrı varlıklardır²²⁶. Yine tüzel kişilerin hak ehliyeti, yaratılış gereği insana özgü bağı olan hak ve borçları kapsamamaktadır. Bu durum TMK'nun 48 inci maddesinde "*Tüzel kişiler cins, yas, hısımlık gibi yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağı olanlar dışındaki bütün haklara ve borçlara ehildirler*" şeklinde ifade edilmiştir. İdare hukukunda kural olarak tüzel kişilerin dava açabilmesi için tüzel kişiliğe haiz olmaları yani henüz tüzel kişilik kazanamamış topluluk veya teşekkül durumunda olmamaları gerekmektedir. Ancak vergi hukuku açısından konu değerlendirildiğinde tüzel kişiliğe haiz olmayan topluluk ve cemaatlerin vergi mükellefi, sorumlusu ve kendilerine ceza kesilen durumunda olmaları ve VUK'ta belirtilen diğer hallerde vergi davasında taraf ve dava ehliyetlerinin mevcut olduğu görülmektedir.

Tüzel kişiler, kanunun öngördüğü kurallara göre kuruldukları anda, yani hak ehliyetini kazandıkları anda taraf ehliyetini kazanmakta olup, tüzel kişiliğin kazanılması anının tespit edilmesi tüzel kişilerin taraf ehliyeti ile yakından ilgilidir²²⁷. Belirtilen nedenle, davanın açıldığı tarihte tüzel kişiliğe sahip bir kuruluşun, davanın devamı sırasında da tüzel kişiliğini devam ettirip ettirmediği, taraf ehliyetinin mevcudiyetinin tespiti bakımından, vergi yargı mercilerince davanın her aşamasında göz önünde bulundurulmak durumundadır²²⁸.

Kamu hukuku alanında tüzel kişilerin faaliyetlerine ilişkin olarak ihdas edilen yükümlülüklerden bir tanesi de yaptığı işlemler neticesinde vergi borcu doğması

²²⁵ "Tüzel kişiler, toplumsal yaşamın gerekli kıldığı amaç birlikleridir. Bunlar, bireylerin dağılmış olan güçlerini bir araya getirmek, birey üstü amaçları gerçekleştirmek, düşünce akımlarını örgütlemek, bireylerin toplumsal yaşayış içindeki yerlerini ve grup çıkarlarını pekiştirmek işlevini görürler." Bkz. CENTEL Nur-ZAFER Hamide-ÇAKMUT Özlem, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, Ekim 2006, s. 240.

²²⁶ ÖZTAN, s. 299.

²²⁷ ALTUNDİŞ, s. 346.

²²⁸ ALTUNDİŞ, s. 346.

halinde vergi ödeme yükümlülüğüdür. Gerçek kişilerin yanı sıra ve bunlardan bağımsız mal edinme imkânı tanınan tüzel kişilerinde sahip oldukları mal varlığına veya elde ettikleri kazançta göre tahakkuk edecek vergileri ödemeleri gerekmektedir²²⁹.

Tüzel kişilerin haklara ve borçlara ehil olmaları nedeni ile sahip oldukları hakların ihlali ya da borçlu bulunmadıkları halde borçlu bulduklarına ilişkin işlemlere muhatap olmaları gibi durumlarda dava açma hakları mevcuttur. Örneğin, tüzel kişi aleyhine haksız olarak salınan vergi nedeniyle tarafına gönderilen ödeme emrinin iptali için vergi mahkemelerinde dava açabilir. Tüzel kişilerin organları vasıtası ile temsil edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle tüzel kişiler adına dava, yetkili organları veya kanuni temsilcileri tarafından açılmak ve takip edilmek zorundadır. Örneğin, 3762 sayılı TTK'nın 317 nci maddesi amir hükmü gereğince, anonim şirketlerde şirket, yönetim kurulu tarafından idare ve temsil edilir. Yine 2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu'nun 15 inci maddesinin 3 üncü bendinde "*Partiyi temsil yetkisi genel başkana aittir. Kanunlardaki özel hükümler saklı kalmak kaydıyla parti adına dava açabilme ve davada husumet yetkisi genel başkana veya ona izafeten bu yetkileri kullanmak üzere parti tüzüğüne göre göstereceği parti mercilerine aittir*" hükmü yer almaktadır.

Tüzel kişilerin, niteliklerine göre taraf ehliyeti açısından ayrı ayrı başlıklar altında incelenmesi gerekir.

aa. Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Taraf Ehliyeti

Özel hukuk alanında hukuki bir işlemle kurulan ve kamu otoritesini temsil etmeyen tüzel kişilere özel hukuk tüzel kişileri denilmektedir²³⁰. Bir başka deyişle özel hukuk tüzel kişileri; kişilerin sosyal, kültürel ve ticari amaçlarını ortaklaşa yerine getirmek için serbest iradeleriyle mal ve emeklerini birleştirerek kurdukları topluluklar olarak ifade edilebilir²³¹.

²²⁹ ÖZGENÇ İzzet, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara 2009, s. 191.

²³⁰ ÖZTAN, s. 299.

²³¹ ÇEKER Mustafa, "Şirketler Hukuku", http://www.slidefinder.net/s/sirketler_hukuku_do%c3%a7_mustafa_%c3%a7eker/1-rketkavrami/13926016.

Özel hukuk tüzel kişilerinin taraf ehliyeti Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre kurulduklarında başlamakta ve tüzel kişilikleri sona erene kadar devam etmektedir²³². Özel hukuk tüzel kişileri, kazanç paylaşmak amacını güden tüzel kişiler olarak nitelenen kollektif, komandit, limited ve anonim şirketler yani ticari şirketler ile kooperatifler ayrıca kazanç paylaşmak amacını gütmeyen dernekler, vakıflar ve sendikalar²³³.

Bu nitelikteki tüzel kişilerin ne zaman ve nasıl kişilik kazanacakları ve kişiliklerini nasıl kaybedecekleri kendi özel yasalarında gösterilmiştir²³⁴. Örneğin, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 7 nci maddesinde kooperatiflerin ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanacağı belirtilmiş, aynı Kanununun 81 ve 82 inci maddelerinde ise kooperatiflerin dağılma sebepleri belirtilerek, iflastan gayri hallerde kooperatifin dağılmasının yetkili organlar tarafından Ticaret Siciline tescil ile ilan ettirileceği hüküm altına alınmıştır.

Açılacak olan davanın tüzel kişilik adına onun yetkili organı tarafından açılması gerekmekte olup organ durumunda olmayan üye, ortak ve diğer ilgililerin tüzel kişilik adına dava açmaları mümkün değildir²³⁵.

bb. Kamu Tüzel Kişilerinin Taraf Ehliyeti

“Kamu tüzel kişileri tamamıyla kamu yararlarının gerçekleşmesi için çalışan ve kamu erki kullanan, yasa ile veya yasanın verdiği açık yetki ile kurulan tüzel kişiliğe sahip kamu idare ve kurumlarıdır”²³⁶. Bir başka deyişle “kamu tüzel kişileri, görevleri bakımından kamu otoritesini temsil eden tüzel kişilerdir”²³⁷.

1982 Anayasası'nın 123 üncü maddesinin 3 üncü fıkrası hükmü gereğince; kamu tüzelkişiliği, ancak kanunla veya kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak kurulur. Bu anlamda kamu tüzel kişilerini özel hukuk tüzel kişilerinden ayıran ilk özellik bir kanun ile ya da onun verdiği açık yetkiye dayanılarak idari işleme

²³² ŞİMŞEK, s. 8.

²³³ ÖZTAN, s. 303; ODYAKMAZ-KAYMAK-ERCAN, s. 135.

²³⁴ KARAVELİOĞLU Celal, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 2001, s. 979.

²³⁵ KURU-ARSLAN-YILMAZ, Muhakeme, s. 222; KARAVELİOĞLU, s. 980; KURU-ARSLAN-YILMAZ, Usûl, s. 268.

²³⁶ YILMAZ, s. 435.

²³⁷ KURU, Hukuk, C.I. , s. 939; KURU-ARSLAN-YILMAZ, Muhakeme, s. 222.

kurulmasıdır²³⁸. Kamu tüzel kişileri kuruluş işlemlerinin tamamlanmasıyla birlikte taraf ehliyetine de sahip olurlar. Kamu tüzel kişilerinin kişiliklerinin sona ermesi ise kuruluş yöntemine bağlı kalınarak ya yine bir kanunla ya da bir kanunun açıkça verdiği yetkiye dayalı olarak olur. Özel hukuk tüzel kişileri gibi kamu tüzel kişilerinin kendi kendilerini yok etme yetkileri yoktur. Kamu tüzel kişileri kaldırılınca tüzel kişiliğin sona ermesi nedeni ile kişiliğin taraf olma ehliyeti de sona ermektedir²³⁹.

İl, belediye, köy gibi kamu idareleri ile iktisadi devlet teşekkülleri gibi kurumlar ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Ticaret Odaları, Ziraat Odaları, Barolar Birliği, Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği gibi kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları bu grup içinde değerlendirilmelidir²⁴⁰.

Kamu tüzel kişilerinin başında Devlet bulunmakta olup bakanlıkların devlet tüzel kişiliğinin dışında kendilerine ait ayrı bir tüzel kişilikleri bulunmamaktadır²⁴¹. Zira bakanlıklar Devlet kamu tüzel kişiliğinin organı durumundadırlar ve Devlet tüzel kişiliğinin temsilcisi olmayıp birer organı olmaları ve kendi hizmet alanlarına ilişkin olarak devlet tüzel kişiliğini temsil etmeleri²⁴² nedeni ile bakanlıkların idari yargıda davada taraf ehliyeti bulunmaktadır²⁴³. Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olmadıkları için, bunlar adına bağlı buldukları bakanlık davada taraf olur. Şu kadar ki idari yargıda bir bakanlık diğer bir bakanlığın işlemi için iptal davası açamaz ve bu anlamda bir davanın tarafı olamaz. Belirtilen konuda Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu vermiş olduğu bir kararında; “...Devletin tüzel kişiliğinden ayrı olarak, bağımsız tüzel kişilik sahibi olan kamu tüzel kişilerinin devletin diğer organları ile aralarında çıkabilecek herhangi bir

²³⁸ GÖZÜBÜYÜK Şeref – TAN Turgut, **İdare Hukuku**, C.I., Ankara 2008, s. 184.

²³⁹ KARAVELİOĞLU, s. 972; GÖZÜBÜYÜK, s. 316.

²⁴⁰ İKİNCİOĞULLARI Füzun: “Dava Açma Ehliyeti”, İdare Hukuku Ve İdari Yargılama ile ilgili incelemeler I, Güneş Matbaası, Ankara 1976, s.138, Nakleden : ŞİMŞEK, s. 9.

²⁴¹ GÜNDAY, İdare, s. 346; Aksi yönde Yargıtay kararları da mevcut olup bir Yargıtay kararında, bakanlıkların ayrı bir kamu tüzel kişisi olduğu belirtilmiştir. Bkz: İİD 14.2.1967, 1161/1365 (RKD 1967/4 s. 143-144) Nakleden: KURU, Hukuk, C.I. , s. 940.

²⁴² “...Hukuk sistemimizde genel olarak yürütme organlarının tüzel kişiliği temsile yetkili olduğu, bu nedenle de bakanlıkların, devletin tüzel kişiliği dışında ayrıca tüzel kişiliklerinin bulunmamasına karşın, kendi hizmet alanlarına ilişkin olarak devlet tüzel kişiliğini temsil ettikleri hususunda duraksama yoktur. ...” D.6.d., 16.04.1998 tarih ve E. 1997/5676, K. 1998/2051, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

²⁴³ KURU, Hukuk, C.I., s. 940-941; KURU-ARSLAN-YILMAZ, Muhakeme, s. 222.

uyuşmazlık nedeniyle yargı mercilerine başvurulabilmesi mümkün iken; aynı tüzel kişiliğin, yani devletin, tamamlayıcı birer organı olan bakanlıkların, ayrı birer taraf sıfatıyla aralarındaki uyuşmazlıkları yargı yerleri önüne getirerek dava konusu yapmalarına olanak bulunmamaktadır.

Aynı tüzel kişiliği temsil eden bakanlıklar arasında yetki veya diğer nedenlerle ortaya çıkan uyuşmazlıkların, bu tüzel kişiliğin kendisi tarafından ve organlar arasında eşgüdümü sağlamak ve düzeltici önlemleri almakla yükümlü üst organca, yani Bakanlar Kurulu ve Başbakanca çözümlenmesi gereklidir... ”²⁴⁴ şeklinde hüküm tesis etmiştir.

Bakanlıkların taraf olduğu davalar; ilgili bakanlık hukuk müşavirleri ve avukatları yahut talep edilmesi halinde Maliye Bakanlığında temin edilen avukatlar tarafından takip edilir. Ancak belirtilenlerden hizmet temin edilememesi veya özel ihtisas gerektiren konularda Bakan onayı ile serbest avukatlar ya da avukatlık ortaklıkları tarafından da takip edilmektedir²⁴⁵. Vergi davalarında ise bakanlıkların davacı sıfatı ile davada taraf olabilmesi mümkündür(Yine genel bütçe kapsamındaki

²⁴⁴ “...Hukuk sistemimizde bakanlıklar, bir kamu idaresi tüzel kişisi olarak tanımlanan devletin, kamu alanındaki iradesini işlem ve eylemleri ile ortaya koyan organlardır. Bakanlıklar devletin organı sıfatıyla, devletten ayrı ve bağımsız bir hukuksal varlığa ve tüzel kişiliğe sahip değildirler. Bununla birlikte, bakanlıkların kendi görev alanları ile ilgili konularda yetki uyuşmazlıklarına düşmeleri mümkündür. Bu nedenle, devlet tüzel kişiliği içerisinde ve aynı kademede yer alan bakanlıkların birbirleri ile olan ilişkilerinde koordinasyonu sağlayacak olan bir üst ortak makama ihtiyaç vardır ki, Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 112 nci maddesine göre bu makam, Bakanlar Kurulunun başkanı sıfatıyla Başbakanıdır. Anayasa'nın anılan maddesinde; Başbakanın, bakanlıklar arasında işbirliğini sağlamak, hükümetin genel siyasetinin yürütülmesini gözetmekle görevli ve bakanların görevlerinin Anayasa ve kanunlara uygun olarak yerine getirilmesini gözetmek ve düzeltici önlemleri almakla yükümlü olduğu hükmü yer almıştır. Devletin tüzel kişiliğinden ayrı olarak, bağımsız tüzel kişilik sahibi olan kamu tüzel kişilerinin devletin diğer organları ile aralarında çıkabilecek herhangi bir uyuşmazlık nedeniyle yargı mercilerine başvurulabilmesi mümkün iken; aynı tüzel kişiliğin, yani devletin, tamamlayıcı birer organı olan bakanlıkların, ayrı birer taraf sıfatıyla aralarındaki uyuşmazlıkları yargı yerleri önüne getirerek dava konusu yapmalarına olanak bulunmamaktadır. Aynı tüzel kişiliği temsil eden bakanlıklar arasında yetki veya diğer nedenlerle ortaya çıkan uyuşmazlıkların, bu tüzel kişiliğin kendisi tarafından ve organlar arasında eşgüdümü sağlamak ve düzeltici önlemleri almakla yükümlü üst organca, yani Bakanlar Kurulu ve Başbakanca çözümlenmesi gereklidir. Bu durumda; Bayındırlık ve İskan Bakanlığı ile Milli Savunma Bakanlığı arasındaki uyuşmazlığın bu idarelerce iptal davasına konu edilebilmesi olanaksız bulunduğundan; işin esası incelenerek verilen temyiz konu kararda hukuka uyarlık bulunmamaktadır... ”DİDDGK, 12.12.1997 tarih, E. 1995 / 930 , K. 1997 / 703, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb /giris.htm>.

²⁴⁵ Bkz. 659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname, m. 5, RG., 02.11.2011, S. 28103.

kamu idareleri adına bağılı buldukları bakanlık vergi davasında taraf olmaktadır). Zira VUK'un 377 inci maddesinde vergi davasında taraf olabilecekler açıklanırken, mükelleflerin ve vergi sorumluları ile kendisine ceza kesilenlerin vergi davası açabileceği ifade edilmiştir. Bakanlıklar ve genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri vergi mükellefi olabileceği gibi, vergi sorumlusu ya da kendilerine ceza kesilen durumunda da olabilirler. Nitekim Danıştay 7. Dairesi vermiş olduğu bir kararda; *"...488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 3'üncü maddesinin birinci fıkrasında, damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu; resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların damga vergisinin kişilerce ödeneceği açıklandıktan sonra, 8'inci maddesinde de, bu Kanunda yazılı resmi daireden maksadın, genel ve katma bütçeli daire ve idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köyler olduğu vurgulanmıştır..."*

*Anılan düzenlemelere göre; İcra Müdürlüğünce yapılan ihaleye ilişkin damga vergisinin mükellefi, 488 sayılı Kanunun yukarıda değinilen 3'üncü maddesi uyarınca, ihale kararında imzası olan ihale makamı, dolayısıyla Adalet Bakanlığıdır..."*²⁴⁶ şeklinde hüküm tesis etmiştir. Danıştay 7. Dairesi bir başka kararında ise, Tarım ve Köyüşleri Bakanlığı'na bağılı, genel bütçeye dahil bir kamu kuruluşu olan Tarımsal Ekonomik Araştırmalar Enstitüsü Müdürlüğünün, sorumlu sıfatıyla vermesi gereken katma değer vergisi beyannamelerini vermediğinden

²⁴⁶ *"...488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 3'üncü maddesinin birinci fıkrasında, damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu; resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların damga vergisinin kişilerce ödeneceği açıklandıktan sonra, 8'inci maddesinde de, bu Kanunda yazılı resmi daireden maksadın, genel ve katma bütçeli daire ve idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köyler olduğu vurgulanmıştır. Bu Kanuna ekli, damga vergisinden istisna edilen kağıtlara ilişkin (2) sayılı tablonun kurumlara ilgili kağıtları düzenleyen 5 inci fıkrasının 13,14 ve 15'inci bendlerinde, bazı resmi kurumlara vergi muafiyeti tanınması da yukarıda yer alan 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 3'üncü maddesi uyarınca resmi dairelerin de damga vergisi mükellefi olduğunu göstermektedir. Öte yandan; 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 1'inci maddesinde; her asliye mahkemesinin yargı çevresinde yeteri kadar icra dairesi bulunacağı; her icra dairesinde Adalet Bakanlığınca atanacak bir icra memuru ile yeteri kadar yardımcı ve mahallince atanacak katip, mübaşir ve sair müstahdemler bulunacağı; icra memuru olmayan yerlerde bu vazifenin mahkeme başkatipleri tarafından görüleceği; adalet teşkilatının sulh mahkemesinden ibaret olduğu yerlerde, Adalet Bakanlığının bu mahkemelere, görmeye yetkili olduğu işlerde icra yetkisini de verebileceği; bu takdirde, icra memuruna ait görev ve yetkilerin mahkeme başkatiibi, yokluğu halinde zabıt katibi tarafından yerine getirileceği; 5'inci maddesinde de; icra ve iflas dairesi görevlilerinin kusurlarından doğan tazminat davalarının ancak idare aleyhine açılabilceği hükümlerine yer verilmiştir. Anılan düzenlemelere göre; İcra Müdürlüğünce yapılan ihaleye ilişkin damga vergisinin mükellefi, 488 sayılı Kanunun yukarıda değinilen 3'üncü maddesi uyarınca, ihale kararında imzası olan ihale makamı, dolayısıyla Adalet Bakanlığdır...D.7.d., 04.02.2008 tarih ve E. 2005/185, K. 2008/632, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.*

bahisle düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak, 1997/Eylül, Kasım, Aralık, 1998/Mart-Mayıs, Temmuz-Aralık dönemleri için ağır kusur cezalı, 1999/Ocak-Mayıs, Temmuz, Ağustos dönemleri için ise, vergi zıyaı cezalı olarak salınan katma değer vergilerine ilişkin işlemlerin iptali istemiyle Bakanlık tarafından açılan davayı esasa girerek incelemiş ve hüküm tesis etmiştir²⁴⁷.

²⁴⁷ “...Davacı Bakanlığa bağlı, genel bütçeye dahil bir kamu kuruluşu olan Tarımsal Ekonomik Araştırmalar Enstitüsü Müdürlüğünün, sorumlu sıfatıyla vermesi gereken katma değer vergisi beyannamelerini vermediğinden bahisle düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak, 1997/Eylül, Kasım, Aralık, 1998/Mart-Mayıs, Temmuz-Aralık dönemleri için ağır kusur cezalı, 1999/Ocak-Mayıs, Temmuz, Ağustos dönemleri için ise, vergi zıyaı cezalı olarak salınan katma değer vergilerine ilişkin işlemlerin iptali istemiyle açılan davada; dosyanın incelenmesinden, Enstitü tarafından yurt dışında yerleşik danışmanlara meydana getirdikleri eserler için ödenen telif ücretlerinin katma değer vergisine tabi olduğu ve sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekirken bunun yapılmadığından bahisle, söz konusu ödemelere %25 gelir (stopaj) vergisi ilavesi suretiyle hesaplanan matrahlar üzerinden, dava konusu tarh ve ceza kesme işlemlerinin tesis edildiğinin anlaşıldığı; olayda, yurt dışında yerleşik olarak proje çalışması yürüten danışmanların bu faaliyetlerinin, mesleki bilgi ve ihtisasa dayanması nedeniyle serbest meslek faaliyeti; meydana getirilen eserler için ödenen ücretlerin ise, telif ücreti niteliğinde olduğu ve bu ödemelerden sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi kesilerek beyan edilmesi gerektiği; her ne kadar, davacı Bakanlık, ABD ile yapılan "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" uyarınca, Türk vatandaşı olmayan danışmanlara yapılan ödemelerin vergiye tabi tutulmaması gerektiği ileri sürülmüşse de; anılan Anlaşmanın "Kavranan Vergiler" başlıklı 2'nci maddesinde, katma değer vergisine yer verilmediğinden olayla ilgisi bulunmadığı; diğer taraftan, katma değer vergisinin mükellefinin, serbest meslek geliri elde eden kişiler olması sebebiyle, Bütçe Kanununun 33'üncü maddesinde kredi anlaşmaları için öngörülen vergi istisnasından yararlandırılmaları söz konusu olamayacağı gibi, danışmanlarla bire bir yapılan hizmet sözleşmeleri uluslararası anlaşma niteliği taşımadığından, başka bir uluslararası şirketle yapılan danışmanlık sözleşmesindeki "Danışmanlar her türlü vergiden istisna tutulmalıdır." hükmünün davaya konu danışmanlık hizmetlerine de uygulanamayacağı; davacı Bakanlığın diğer iddialarının ise yerinde bulunmadığı; ancak, Mahkemelerinin E:2002/521 sayılı dosyasında, aynı ödemelerden dolayı yapılan gelir (stopaj) vergisi tarhiyatlarının iptali istemiyle açılan davada; danışmanlarla yapılan hizmet sözleşmelerinde, ödemeler üzerinde tahakkuk edecek vergilerden Enstitünün sorumlu olmadığını belirtmesi karşısında, bu ödemelerin brüt tutarlar olduğu halde, bu tutarlara %25 gelir stopaj vergisi ilavesi suretiyle matrah takdir edilmesinin yerinde bulunmadığı; bu bakımdan, danışmanlara yapılan ödeme tutarlarını aşan matrahlara isabet eden tarh işleminde yasal isabet görülmediği; kesilen ağır kusur cezasına gelince, kurumun Tarım ve Köyişleri Bakanlığına bağlı bir Enstitü olması ve olayın yoruma açık bulunması karşısında, cezanın kusur cezasına çevrilmesi gerektiği gerekçesiyle tarh ve ceza kesme işlemlerinin kısmen iptali; kısmen de davanın reddi yolundaki Ankara Dördüncü Vergi Mahkemesinin 16.12.2002 gün ve E:2002/522; K:2002/880 sayılı kararının iptale ilişkin hüküm fıkrasının; inceleme raporuna dayanılarak yapılan işlemin yerinde olduğu ileri sürülerek davalı Vergi Dairesi Müdürlüğünce; redde ilişkin hüküm fıkrasının ise, yurt dışında yerleşik danışmanlara ödenen ücretlerden vergi kesintisi yapılamayacağı ileri sürülerek davacı Bakanlık tarafından bozulması istenilmektedir...Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle, gerekçesi yukarıda açıklanmış bulunan mahkeme kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülüş olup, tarafların temyiz dilekçelerinde ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, tarafların temyiz istemlerinin reddine...” D.7.d., 24.12.2003 tarih E. 2003 / 1592, K. 2003 / 5192, <http://www.danistay.gov.tr/>.

Bu anlamda bakanlıkların da vergi davasında mükellef, vergi sorumlusu ve adına ceza kesilen olarak davacı sıfatı ile taraf olabileceği görülmektedir. Bu noktada şu hususu belirtmekte fayda vardır; vergi yargılamasında idari yargılamadaki istisnanın aksine, bir bakanlığın diğer bir bakanlık aleyhine iptal davası açması, davanın iki tarafının da dolaylı da olsa bakanlık olması mümkündür. Zira vergi davalarında davalı istisnalar dışında idaredir(vergi idaresidir). Davalı konumundaki Vergi Dairesi Başkanlıkları Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlıdır. Gelir İdaresi Başkanlığı ise Maliye Bakanlığı'na bağlı genel bütçe kapsamında bir kamu idaresidir. Bunun yanında VUK hükümleri gereğince düzeltme ve şikayet yolu işletilerek talebi reddedilenler Maliye Bakanlığı aleyhine dava açmak durumundadır. Bu anlamda mükellef konumundaki bir bakanlığın düzeltme ve şikayet başvuru yollarını tükettikten sonra dava açması durumunda da davalı Maliye Bakanlığı olmak durumundadır. Bu noktada vergi davalarında (vergi yargılamasında) bir bakanlığın diğer bir bakanlık aleyhine adli yargıda kabul gördüğü gibi²⁴⁸ dava açabilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bakanlıklara bağlı olan bazı genel müdürlüklerin ise ayrı tüzel kişilikleri bulunmaktadır. Örneğin, Tarım, Orman ve Köyişleri Bakanlığı'na bağlı olan Orman Genel Müdürlüğü bu tür genel müdürlüklerdendir. 3234 sayılı Orman Genel Müdürlüğü Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun'un 1 inci maddesi "*Bu Kanunun amacı; Tarım Orman ve Köyişleri Bakanlığına bağlı, katma bütçeli ve tüzelkişiliğe sahip Orman Genel Müdürlüğünün kurulmasına, teşkilat, görev ve yetkilerine ait esas ve usulleri düzenlemektir*" hükmüne havidir. Çeşitli bakanlıklara bağlı genel müdürlüklerin bazılarının da bu şekilde tüzel kişilikleri bulunmaktadır.²⁴⁹

²⁴⁸ “..Bilindiği üzere kamu tüzel kişiliğinin başında Devlet bulunur. Bakanlıkların Devlet tüzel kişiliğinden ayrı ve bağımsız tüzel kişilikleri yoktur. Çünkü, bakanlıklar Devlet kamu tüzel kişiliğinin birer organı konumundadırlar. Bununla birlikte bakanlıklar, Devlet tüzel kişiliğinin temsilcisi olmayıp, birer organı oldukları için, davada taraf ehliyetine sahiptirler. Devlet tüzel kişiliğini ilgilendiren davalardan temsil yetkisi Maliye Hazinesine aittir. Bu nedenle bir davada iki bakanlık hasım olabileceği gibi, hazine ile bir bakanlıkta hasım olabilir...” YHGK., 05.04.2006 tarih ve E. 2006 / 7-134, K. 2006 / 140, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

²⁴⁹ Örneğin, Ulaştırma Bakanlığı'na bağlı olan Karayolları Genel Müdürlüğü de bu tür genel müdürlüklerdendir. 6001 sayılı Karayolları Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3 üncü maddesi “Kanunlarla verilen görevleri yürütmek üzere, Ulaştırma Bakanlığına bağlı, kamu tüzel kişiliğine sahip, merkezi Ankara'da olan özel bütçeli Karayolları Genel Müdürlüğü kurulmuştur.” hükmüne havidir. Yine Başbakanlığa bağlı olan Vakıflar Genel

Ayrı tüzel kişiliği ve bu nedenle taraf ehliyeti bulunan bu gibi genel müdürlüklerle ilgili davalar, bağlı buldukları bakanlıklara karşı değil bu genel müdürlükler tarafından veya onlara karşı açılır²⁵⁰. Belirtilen genel müdürlükler yapmış oldukları işlemler nedeniyle vergi mükellefi, yahut vergi sorumlusu, ya da tarafına vergi cezası kesilen konumunda olabilecektir.

1982 Anayasası'nın "Mahalli İdareler" başlıklı 127 nci maddesinin 1 inci fıkrası "*Mahalli idareler; il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, gene kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzelkişileridir*" hükmüne havi olup; kamu tüzel kişiliklerinin bulunduğu 1982 Anayasası ile tasdik edilen il özel idaresi, belediye ve köylerin de taraf ehliyeti mevcuttur.

233 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin "Teşebbüslerin Nitelikleri" başlıklı 4 üncü maddesinin 1 inci bendinde "*Teşebbüsler tüzel kişiliğe sahiptir*" hükmü yer almakta olup tüzel kişiliklerinin bulunması nedeni ile Kamu İktisadi Teşebbüslerinin vergi mükellefi, sorumlusu ya da kendisine vergi cezası kesilen konumunda bulunabilmeleri nedeniyle vergi davalarında taraf ehliyetleri de mevcuttur. Bunları açılan davalarda genel müdür temsil etmekte olup; genel müdür söz konusu temsil yetkisini genel hükümlere göre başkasına devredebilme imkânına sahiptir²⁵¹.

cc. Tüzel Kişiliği Bulunmayan Kamu Kurumu ve Toplulukların Taraf Ehliyeti

aaa. Genel Açıklama

İdare hukukunda kural olarak henüz tüzel kişilik kazanamamış toplulukların

Müdürlüğü de bu tür genel müdürlüklerdendir. 5737 sayılı Vakıflar Kanunu'nun 35 inci maddesi "Bu Kanun ile kendisine verilen görevleri yerine getirmek üzere, *kamu tüzel kişiliğini haiz* Başbakanlığa bağlı Vakıflar Genel Müdürlüğü kurulmuştur. Başbakan, Genel Müdürlüğün yönetimi ile ilgili yetkilerini gerekli gördüğü takdirde görevlendireceği Devlet Bakanı vasıtasıyla kullanabilir. Vakıflar Genel Müdürlüğü, merkez ve taşra teşkilâtından oluşur. Genel Müdürlüğün merkezi Ankara'dadır." hükmüne havidir.

²⁵⁰ KURU-ARSLAN-YILMAZ, Muhakeme, s. 222.

²⁵¹ KIZILOT, s. 376.

ve tüzel kişiliği bulunmayan kamu kurumlarının taraf ehliyeti yoktur²⁵². Ancak vergi hukuku açısından konu değerlendirildiğinde tüzel kişiliğe haiz olmayan topluluk ve

²⁵² İdari yargıda tüzel kişiliği bulunmayan kamu kurumlarının faaliyetlerinden kaynaklanan anlaşmazlıklara ilişkin davalarda taraf ve dava ehliyetinin varlığının kabul edilmesi gerektiği yönünde Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu vermiş olduğu bir kararda; "...*Taraf ehliyeti, kişilerin davacı ve davalı olabilme yeteneklerini ifade eder. Yapılan incelemede; 521 sayılı Kanunda, taraf ve dava ehliyeti bakımından bir düzenlemeye gidilmediği; yasanın 88 nci maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa gönderme yapmakla yetinildiği görülmektedir. Gönderme yapılan Usul Yasasının «taraf ehliyeti» başlıklı 38 nci maddesinde de «Davaya ehliyet Kanunu Medeni ile tayin olunmuştur.» hükmü yer almıştır. Medeni Kanunumuzun kişilikle ilgili 8 inci maddesi ile bunu izleyen maddelerinde ise, kişilerin medeni haklardan yararlanmaları ve bu hakları kullanmaları konuları düzenlenmekte; aynı yasanın 45 ve devamı maddelerinde de tüzel kişilerin medeni haklardan yararlanma ve bu hakları kullanma yetki ve koşulları belirtilmektedir. Doktrinde ve mahkeme içtihatlarında açıklandığı gibi; medeni haklardan yararlanma, usul hukukunda taraf yeterliği olarak görünmekte; usul hukukundaki dava yeterliği ise, medeni hukuktaki medeni hakların kullanılması müessesesinin yerini almaktadır. Dava ehliyetinin, kayıtsız şartsız gerçek ve tüzel kişilerin medeni hakları kullanma ehliyetine bağlı okluğu söylenebilir mi? Türk Medeni Kanununda, gerçek ve tüzel kişilerin hangi koşullar içinde medeni hakları kullanmaya yetkili oldukları ve bunların «bütün hakları iktisaba ve borçları iltizama» ehil oldukları belirtilmesine rağmen, yine de ayrı hükümlere yer verildiği; medeni hakları kullanma ehliyetinin bazen dava ehliyeti için yeterli olmadığı görülmektedir, örneğin; terekeye ve iflas masasına giren mallar hak ve borçlar bakımından yapılan takiplerde ve açılan davalarda, medeni hakları kullanma ehliyeti olan ilgililerin dava ehliyeti bulunmamaktadır. Keza, karının şahsi mallar hakkında üçüncü şahıslara karşı sürdürülecek davalarda, medeni hakları kullanma ehliyeti olduğu kuşku götürmeyen kararı, ancak kocanın temsil edebileceğine ilişkin Medeni Kanunumuzun 160 ıncı maddesi de dava ehliyeti yönünden tipik bir ayrı hüküm oluşturmaktadır. Kamu hukuku yönünden soruna daha da geniş bir açıdan bakmak gerekmektedir. Yukarıda değindiğimiz gibi, Danıştay Kanununun 88 nci maddesi taraf ve dava ehliyeti için Hukuk Usulü Yargılama Kanununa gönderme yapmakla yetinmiştir. Ancak bu gönderme, ehliyet yönünden idare hukukumuzun özellikleri ve gereksinimleri olmadığı ve uygulamada bunun gözetilemeyeceği anlamına gelmemektedir. Gerçekten her gün Danıştay'da, - Bakanlıklar dahil - tüzel kişilikleri olmayan, ancak kendilerine yasalarla ve diğer düzenlemelerle yetki ve görevler tanınan pek çok kamu idare ve merciiine karşı iptal davaları açılmaktadır. Yapılan yargılamada, usul hukukunun tüm olanaklarından davacı, davalı ayrımı olmaksızın taraflar eşit koşullar içinde yararlanırlar. İdare usul hukuku içinde, anlaşmazlığın bir aşamasında davalı olanın, bir diğer aşamada davacı olması da olasıdır. Esasen dava yeterliği; davacı veya davalı olarak hukuksal sonuçları olan yargısal işlemleri yapmak ve bu işlemlere muhatap olabilmek için karar verebilmek yeterlidir. Tüzel kişiliği olmayan bir idari merciiin yukarıda yazılı kararlarda görüldüğü gibi, davalı olabileceği nasıl kabul ediliyorsa, aynı idarenin gerekli hallerde davacı olabileceğinin kabulü de zorunludur. Aksine bir uygulama usul hükümlerinin eşitlik kurallarıyla bağdaştırılamayacak çelişkilere yol açar ve bir anlaşmazlığın tüm yasal mercilerden geçerek kesinleşmesini zaman zaman engeller. 521 sayılı Yasanın 69 ve 70 inci maddelerinde, gerçek ve tüzel kişiler yerine daha kapsamlı ve idare usul hukuku gereklerine daha uygun biçimde, -ileride davacı sıfatını alacaklardan- «ilgililer» diye söz edilmesi de b u anlamda kabul edilmelidir. Kamu hizmetleri alanında görevler üstlenen ve kendisine verilmiş yetkileri kullanan bir idare; işlemleri, tutumu ve kararlarıyla toplumun sosyal ve ekonomik yaşantısına etkili olmaktadır. Eylem ve işlemlerinden doğabilecek hukuksal anlaşmazlıkların çözümü için - yargı yerleri dahil- her türlü yasal girişimde bulunması, gerekirse davacı veya davalı olması da bu idari faaliyetlerinin kaçınılmaz sonucudur. Tüm aktif faaliyetlerine rağmen, tüzel kişiliğe sıkı sıkıya bağlı kalarak dar kalıplar içinde idareleri taraf ve dava ehliyetinden yoksun bırakmak veya onu sadece usul hukuku terasisinin davalı kefesinde tutmak mümkün değildir. İdari kuruluşun yapısından gelen bu zorunluluk doktrinde de göz önünde tutulmuş; soruna çözüm yolları önerilmiştir. Profesör Tahsin Bekir Balta, İdare Hukuku Ders Notlarının 265 inci sayfasında da, «idari yargıda taraf ehliyeti» başlığı altında aynen «Dava; hukukun başlıca müeyyidelerinden olduğundan hak,*

cemaatlerin vergi mükellefi, sorumlusu ve kendilerine ceza kesilen durumunda olmaları durumunda ve VUK'ta belirtilen diğer hallerde vergi davasında taraf ve dava ehliyetlerinin mevcut olduğu görülmektedir. Şu kadar ki cemaatler cemaati idare edenler ya da varsa bunların temsilcileri tarafından temsil edilir. Yine tüzel kişilikleri bulunmayan vergi dairelerinin ve mahalle muhtarlıklarının da VUK'ta belirlenen durumlarda vergi davasında davacı olarak taraf ve dava ehliyeti bulunmaktadır.

Zira VUK'un 9. maddesinde “*Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz*” hükmüne yer verilmiştir. Yine VUK'un 10/1 maddesinde ise “*Tüzelkişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar²⁵³ ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzelkişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir*”

yetki, borç ve ödev niteliği dava ehliyetini de içine alır. Şu halde genel bir hukuk süjeliğine sahip olmaları dolayısıyla gerçek ve tüzel kişiler genel olarak, belli yetki ve ödev süjeliğine sahip olan kamu mercileri de kendi yetki ve ödevleri alanında dava ehliyetine sahiptirler.» demektedir. Profesör Dr. Şeref Gözübüyük de, İdari Yargı adlı eserinde şu tümcelerle aynı görüşü benimsemektedir: «Bazı hallerde bir kamu kuruluşu, başka bir kamu kuruluşunun kararını iptal ettirmek için, iptal davası yoluna başvurmaktadır. Aynı hiyerarşi içinde olmayan, fakat tüzel kişiliği de bulunmayan bir kamu kuruluşunun, başka bir kamu kuruluşunun kararını iptal ettirmek için açtığı iptal davasında, davacı durumunda olan kamu kuruluşunda tüzel kişilik aramak bazı hallerde isabetli sayılamaz. İdarenin davalı olduğu zaman davada taraf olma yeteneği yönünden tüzel kişi olmasını şart koşturmak, davacı olduğu zaman tüzel kişilik aramak, çelişkili bir durum yaratır... iptal davası yönünden, tüzel kişiliği olmayan kamu kuruluşlarının kendi yetki ve görev alanlarındaki işlerde, davada taraf olma yeteneğine sahip olduklarını, ana kurala bir istisna olarak kabul etmek idarenin hukuka uygun hareketini sağlama yönünden isabetli bir yol gibi görünmektedir.» Devlet kuruluşunda yeri olan, kamu gücüne dayanan ve belli ölçüde bağımsız olarak bir kamu hizmeti yürüten idari makam ve mercilerin ehliyetlerine yasalarda da yer verildiği görülmektedir, örneğin; Batı Almanya İdare Usul Yasasında medeni hakları kullanma yeterliği bakımından, gerçek ve tüzel kişiler dışında bu resmi merciler (Behörden) de sayılmaktadır (Verwaltungsverfahrgesetz - 25/5/1976-11/3,12/4, 13). Aynı ülkenin İdari Mahkemeler Yasasında da, gerçek ve tüzel kişilerden başka taraf ve dava ehliyeti olanlar arasında idari makam ve merciler (Behörden) aynı bend ve fıkralarda gösterilmektedir. (Vermaltungsgerichteordnung - 21/6/196C -61/bend: 3 ve 62/fikra: 2). Yinelemek gerekirse, tüzel kişiliği olmayan idari mercilerin davalı sıfatını kabul etmek; ancak davacı olamayacaklarını söylemek genel surette usul hukuku ve özellikle idare usul hukuku esaslarıyla bağdaştırılmaz. İdari yapı içinde belli yetki ve görevleri olan kamu idaresi kuruluşlarının tüzel kişilikleri olmasa da, faaliyetlerinden doğan anlaşmazlıklar için kendilerine taraf ve dava ehliyeti tanınmalıdır...” ifadelerine yer verilmiştir. Bkz. DİBK., 08.03.1979 tarih ve E. 1971 /1 , K. 1979 / 1, RG. 06.02.1980, S. 16892.

²⁵³ 27.02.2008 tarih ve 26800 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5737 sayılı Vakıflar Kanunu'nun “Tüzel kişilik” başlıklı 4 üncü maddesi “ Vakıflar, özel hukuk tüzel kişiliğine sahiptir.” amir hükmüne havidir.

ifadelerine yer verilerek tüzel kişiliği bulunmayan toplulukların vergi mükellefi olabileceği açık bir şekilde belirtilmektedir. Bu anlamda vergi hukukunun kendine özgü yapısı nedeni ile tüzel kişiliği bulunmayan cemaatlerin de mevcut kanuni düzenleme nedeni ile vergi davalarında taraf ehliyeti mevcut bulunmaktadır.

bbb. Adi Şirketin ve İş Ortaklıklarının (Joint Venture) Taraf Ehliyeti

Tüzel kişiliği bulunmayan adi şirketin de taraf ehliyeti mevcut değildir. Belirtilen nedenle adi ortaklığı ilgilendiren davalarda kural olarak adi ortaklığı meydana getiren kişilerin birlikte hareket ederek dava açmaları gerekmektedir. Ancak 818 sayılı Borçlar Kanunu (BK.)'nun adi şirketle ilgili olarak "Temsilin Hükümleri" başlıklı 534 üncü maddesi "*...Hilâfi mukavele edilmiş olmadıkça, şerikler, birlikte yahut bir mümessil vasıtasıyla üçüncü şahsa karşı deruhte etmiş oldukları borçlardan müteselsilen mes'ul olurlar*" amir hükmünü içermektedir. Adi ortaklıklarda, vergi borcundan sınırsız ve müteselsilen sorumlu ortaklardan her biri istenen vergi ve cezayı vergi mahkemesi önünde tek başına dava etme hakkına sahiptir. Bu anlamda Danıştay 4. Dairesi vermiş olduğu bir kararda, "*...Davacının ortağı bulunduğu adi ortaklık işlemleri nedeniyle düzenlenen tutanağa dayanılarak ortaklık adına usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları kesilmiştir. Vergi Mahkemesi adi ortaklıklarda aksi kararlaştırılmadıkça ortakların tek başına ortaklığı temsil yetkilerinin bulunmadığı ve her ortağın hissesi oranında sorumlu olduğu, cezaların da her ortağın ortaklıktaki hissesi oranında hesaplanarak ayrı ayrı ihbarnamelerle, her biri adına tanzim ve tebliği gerektiği, sonuç olarak uyuşmazlık konusu cezaların usule aykırı olarak kesildiği gerekçesiyle cezaların kaldırılmasına karar vermiştir.*

Adi ortaklık Borçlar Kanununun 520 inci maddesinde tarif edilmiş, 534 üncü maddesinde de aksine bir anlaşma bulunmadıkça şirket ortaklarının, şirket borçlarından müteselsilen sorumlu oldukları belirtilmiştir. Bu hükümlere göre bir tarif vermek gerekirse, "adi ortaklık, kanunen yasak olmayan her türlü maksat ve mevzu için gerçek veya tüzel kişiler arasında kurulan ve ortakların ortaklık borçlarından müteselsilen sorumlu oldukları ortaklıktır." denilebilir. Adi ortaklığın tüzel kişiliği bulunmadığına göre ortakların sorumluluğu müteselsil olmaktan başka, birinci derecededir ve sınırsızdır.

Adi ortaklığın işlemlerinde vergi kanunlarına aykırı hareketinden dolayı kesilen usulsüzlük cezalarının adi ortaklık adına düzenlenmesinde kanuna aykırılık bulunmadığı gibi, ortaklığın bu borcundan müteselsilen ve sınırsız olarak sorumlu bulunan ortağın da söz konusu cezaları vergi mahkemesi önünde kendi adına dava konusu etmesine bir engel bulunmamaktadır. Adi ortaklıkta ortakların her birinin tacir sayılarak ticari kazanç sahibi olarak gelir vergisi mükellefi olmaları nedeniyle adi ortaklıktan sağlanan gelirin payları oranında beyan edilip vergilendirilmesi zorunluluğu, ortaklık işlemlerinden dolayı, ortaklık adına kesilecek vergi cezalarından da payları oranında sorumlu tutulabilecekleri anlamına gelmeyeceğinden cezanın ortaklar adına tebliğ edilip, ancak bundan sonra ortaklar tarafından dava edilebileceğinin kabulü ile cezanın kaldırılmış olmasında isabet bulunmamaktadır...” şeklinde hüküm tesis etmiştir²⁵⁴.

Genel olarak “Joint Venture” olarak adlandırılan²⁵⁵ iş ortaklıkları (ortak girişim)²⁵⁶ da adi şirket (ortaklık) niteliğindedir ve iş ortaklıkları 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK.)’nun 1 inci maddesinin (e) bendinde Kurumlar Vergisi mükellefi olarak nitelendirilmiştir. Esasen bu durum VUK’un 8/1 inci maddesindeki “*Vergi kanunlarına göre kendisine vergi terettip eden gerçek veya tüzel kişi*” tanımlamasındaki mükellef tanımının da bir istisnası durumundadır. Zira adi ortaklık niteliğindeki iş ortaklıklarının tüzel kişiliği mevcut değildir. Ancak belirtmek gerekir ki iş ortaklıklarının KVK bakımından mükellef kabul edilmeleri

²⁵⁴ D.4.d., 14.09.1992 tarih ve E. 1992 /3647, K. 1992 / 1786, <http://www.danistay.gov.tr/>.

²⁵⁵ KAPLAN İbrahim, **İnşaat Sektöründe Müsterek İş Ortaklığı – Joint Venture-**, Ankara 1994, s. 2.

²⁵⁶ Ortak girişimle ilgili olarak farklı tanımlamalar yapılmıştır. Örneğin, “...iki ya da daha fazla sayıda işletmenin stratejik ve ticari amaçlarını gerçekleştirmek için kaynakları biraraya getirerek kurdukları, ayrı bir yasal kişiliği olan yeni bir işletme” ULAŞ Dilber, **Uluslar arası Pazarlara Giriş Stratejisi Olarak Ortak Girişimler (Joint Venture) ve Türkiye Uygulamaları**, Ankara 2003, s. 58; “ iki veya daha ziyade hukuken ve iktisaden birbirinden bağımsız kişi veya tüzelkişiliğe haiz şirketlerin müştereken belli bir amacı gerçekleştirmek ve kâr elde etmek için kurdukları ve müştereken yönettikleri tüzel kişiliği bulunan veya bulunmayan bir ortaklık” KAPLAN İbrahim, s. 6; Yine Türk hukukunda joint venture’ın Türkçe karşılığı olarak ortak girişim ifadesi genel kabul görmüş olmasına karşın “Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi’nde birden fazla kişinin, ortak girişimde olduğu gibi, bir işin yapımını birlikte üstlenmeleri durumunda, müteahhitlerden birinin ölmesi ya da iflası halinde buna ilişkin sözleşmenin akıbetinin ne olacağını düzenleyen m.52/1’de açıkça ortak girişim ibaresi kullanılmamış, aralarındaki ilişki ‘birlikte yapılan taahhüt’ olarak ifade edilmiştir.” ÖZTÜRK Pınar, **Ortak Girişim (Joint Venture) ve Uygulanacak Hukuk**, İstanbul Ocak 2001, s. 3.

kendilerine kişilik kazandırmaz. Bu anlamda davada taraf olma ve dava ehliyeti açısından bu durumun bir etkisi bulunmamaktadır.

Hukuki işlemlere taraf olma ehliyeti olmayan adi ortaklığın temsili de söz konusu olamayacağından; adi şirket adına ortakların dava açma ehliyeti de bulunmamaktadır. Bu anlamda Danıştay 7. Dairesi bir kararında “...Belirli bir işin ifası için, belirli bir süre ile sınırlı olarak, birden fazla şirket tarafından kurulan ortaklığa, Joint Venture (ortak girişim) denilmektedir. Hukukumuzda, bu ortaklıklara ilişkin sözleşmeleri bir bütün olarak ele alan özel bir düzenleme mevcut değildir. Bu ortaklıklar, Kurumlar Vergisi Kanununda, “iş ortaklıkları” adı altında yer almakta ve vergi mükellefiyeti bakımından bu Kanuna tabi oldukları ifade edilmektedir. Ancak, adi ortaklık niteliğinde bulunan iş ortaklıklarına mükellef sıfatının tanınmış olmasının da, yukarıda açıklandığı üzere, bu ortaklıklara kişilik kazandırması hukuken olanaklı değildir.

Bu bakımdan; adi ortaklık niteliğinde olup, medeni haklardan yararlanma ve bu hakları kullanma ehliyeti bulunmayan ve bu nedenle, yargı yerinde temsili de mümkün olmayan davacı iş ortaklığı adına, yalnızca ortaklar tarafından imzalanan dilekçe ile açılan davada, yukarıda açıklanan hususlar incelenmeksizin verilen temyize konu mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir...” hükmünü vermiştir²⁵⁷.

²⁵⁷ “...Dosyanın incelenmesinden; dava dilekçesinin, Ortak Girişimi oluşturan ortaklar tarafından ayrı ayrı değil; Ortak Girişim adına tarafından imzalanmış ve davanın da, Ortak Girişim adına açılmış bulunmasına karşın; Mahkemece, dosyanın bu şekilde tekemmül ettirilerek uyumsuzluğun karara bağlandığı anlaşılmıştır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda, tarafların subjektif ehliyetleri; (menfaat ilişkileri) konusunda düzenleme öngörülmüş; objektif ehliyetleri konusunda ise, 31. maddesinin 1. fıkrasında, 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun ilgili düzenlemelerine göndermede bulunulmakla yetinilmiştir. Adı geçen Kanunun 59. maddesinde ise; davanın ehil olan bir şahıs tarafından bizzat yahut vekil vasıtasıyla ikame ve takip edilebileceği hükmüne yer verilmiş; aynı Kanunun 38. maddesinde de, davaya ehliyetin, Medeni Kanun ile tayin olunacağı açıklanmıştır. Görüldüğü üzere; yargı yerlerinde dava ikame edilebilmesinin ilk koşulu, ikame edenin, şahıs (kişi) olması; ikinci koşulu da, ehliyeti haiz bulunmasıdır. Dava ikame edenin kişi olması zorunluluğu, hak, yani medeni haklardan yararlanma ehliyetiyle; ehil olma koşulu da, fiil, yani bu hakları kullanma ehliyeti ile ilgilidir. Türk Medeni Kanununda; gerçek kişilerde, hak ehliyetinin (kişiliğin), çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu; tüzel kişilerde ise, ilgili özel hükümler uyarınca tüzel kişiliğin kazanıldığı anda başlayacağı düzenlenmiş olup; bunun dışında, tüzel kişiliğin kazanıldığı ve hak ehliyetinin doğduğu başka bir durum mevcut değildir. Aynı şekilde, vergi kanunları karşısında mükellef sayılmak da, Medeni Kanunda, kişilik kazanılmasına olanak tanıyan bir durum olarak öngörülmemiştir. 818 sayılı Borçlar Kanununun 520. maddesinde, adi şirketin iki veya ziyade kimselerin, sayılarını ve mallarını müşterek bir gayeye erişmek için birleştirmeyi iltizam ettikleri bir akit olduğu; Ticaret Kanununda tarif edilen şirketlerin mümeyyiz vasıflarını haiz olmayan

ccc. Miras Şirketinin Taraf Ehliyeti

Miras ortaklığında (miras şirketinde) da aynı durum geçerlidir. Mirasçı birden çok ise, terekenin taksimine kadar ki durumuna miras ortaklığı (şirketi) denilmekte olup, miras ortaklığının tüzelkişiliği ve taraf ehliyeti bulunmamaktadır. Bu nedenle

Şirketlerin, bu bap ahkâmına tabi adi şirket sayılacağı; 525. maddesinde, akit ile veya karar ile münhasıran şerike veya müteaddit şeriklere yahut üçüncü bir şahsa kati surette tevdi edilmiş olmadıkça şirket muamelelerinin idaresinin bütün şeriklere ait olacağı ve şirket muamelelerinin idaresi şeriklerin cümlesine veyahut birkaçına tevdi edilmiş ise, bunlardan her birinin diğerlerinin iştiraki olmaksızın muamele yapabileceği; şirket muamelelerini idareye salahiyyetler her bir şeriğin bu muameleye ikmalinden evvel itiraz edebileceği; tehirinde tehlike melhuz değilse, şirkete umumi bir vekil nasbı ve alelade şirket muameleleri fevkindeki hukuki tasarrufların yapılması için bütün şeriklerin ittifakının gerekeceği; 533. maddesinde de, şirket hesabına ve kendi namına bir üçüncü şahıs ile muameleye girişen şeriğin, bu üçüncü şahsa karşı yalnız kendisinin alacaklı ve borçlu olacağı; şirket veya bütün şerikler namına üçüncü bir şahıs ile şeriklerden birinin muameleye girişmesi halinde diğer şeriklerin ancak temsil hakkındaki hükümlere tevfikân üçüncü şahsın alacaklı veya borçlusunu olacakları, kendisine idare vazifesi tahmil edilen şeriğin, şirketi ve bütün şerikleri üçüncü şahıslara karşı temsil etmek hakkını haiz sayılacağı hükme bağlanmıştır. Borçlar Kanununun 520. maddesinde göndermede bulunulan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 136. maddesinde de, ticaret şirketlerinin, kolektif, komandit, anonim, limitet ve kooperatif şirketlerinden ibaret olduğu açıklanmış; aynı Kanunun 137. maddesinde ise, ticaret şirketlerinin hükmü şahsiyeti haiz olup mukavelesinde yazılı işletme mevzuunun çevresi içinde kalmak şartıyla bütün hakları iktisap ve borçları iltizam edebilecekleri belirtilmiştir. Bu düzenlemelerden anlaşılacağı üzere; Ticaret Kanununda tanımlanan şirketlerin mümeyyiz vasfı, tüzel kişiliklerinin olmasıdır. Bu mümeyyiz vasfa sahip bulunmayan adi ortaklıkların tüzel kişiliği; dolayısıyla da taraf ehliyeti bulunmamaktadır. Nitekim; Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 8.10.2003 günlü E:2003/12-574; K2003/564 sayılı kararı da, adi ortaklıkların tüzel kişilikleri olmadığından taraf ehliyetlerinin de bulunmadığı yönündedir. Bu nedenle, adi ortaklığa ilişkin davalarda, ortaklığı oluşturan kişilerin taraf olarak hep birlikte hareket etmeleri ve bu davaların, BK'nın 534 ve Medeni Kanununun 630. maddeleri uyarınca, iştirak halinde mülkiyet kuralları gereğince bütün ortaklar tarafından birlikte ve, adi ortaklık adına değil, bütün ortaklar adına bizzat veya ortakların her birinin ayrıca verdikleri vekaletname ile avukat tarafından açılması, görüle-bilmeleri için zorunludur. Ortaklardan birine yönetim yetkisinin verilmesi hali ise, gerçekte, tüm ortakların ortak girişimin işlemlerini kendileri adına yönetmek üzere bir başka ortağı vekil tayin etmelerinden ibarettir. Ancak; İdari Yargı'da, vekaleten idari dava yalnızca avukat tarafından açılabilirdiğinden, bu vekilin, diğer ortakları tevkilen veya doğrudan, taraf olma ehliyeti bulunmayan adi ortaklığın temsilcisi sıfatıyla idari dava açması olanaklı değildir. Bir ortağın, diğer ortaklar adına avukat tayini ise, ancak kendisine verilen vekaletnamede bu konuda açık yetki bulunmasına bağlıdır. Hukuki işlemlere taraf olma ehliyeti olmayan adi ortaklığın temsili de söz konusu olamayacağından; adi şirket adına verilen vekaletname ile idari dava açılması olanağı da yoktur. Belirli bir işin ifası için, belirli bir süre ile sınırlı olarak, birden fazla şirket tarafından kurulan ortaklığa, Joint Venture (ortak girişim) denilmektedir. Hukukumuzda, bu ortaklıklara ilişkin sözleşmeleri bir bütün olarak ele alan özel bir düzenleme mevcut değildir. Bu ortaklıklar, Kurumlar Vergisi Kanununda, "iş ortaklıkları" adı altında yer almakta ve vergi mükellefiyeti bakımından bu Kanuna tabi oldukları ifade edilmektedir. Ancak, adi ortaklık niteliğinde bulunan iş ortaklıklarına mükellef sıfatının tanınmış olmasının da, yukarıda açıklandığı üzere, bu ortaklıklara kişilik kazandırması hukuken olanaklı değildir. Bu bakımdan; adi ortaklık niteliğinde olup, medeni haklardan yaralanma ve bu hakları kullanma ehliyeti bulunmayan ve, bu nedenle, yargı yerinde temsili de mümkün olmayan davacı iş ortaklığı adına, yalnızca ortaklar tarafından imzalanan dilekçe ile açılan davada, yukarıda açıklanan hususlar incelenmeksizin verilen temyize konu mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir..." D.7.d., 05.06.2007 tarih ve E. 2004 /1887, K. 2007 / 2607, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

bütün mirasçılarının birlikte dava açması gerekir²⁵⁸. Bu anlamda Danıştay 5. Dairesi vermiş olduğu bir kararda “...*Dava dosyasının incelenmesinden, davanın Hasan Yurtbilir mirasçıları adına Atilla Yurtbilir tarafından açıldığı, dilekçe ekinde mevcut veraset ilamından Atilla Yurtbilir’den başka Hasan Yurtbilir mirasçılarının bulunduğu anlaşılmaktadır.*

Bu durumda Hasan Yurtbilir mirasçılarının bizzat dava açması gerekirken, bu mirasçıları temsil yeteneği bulunmayan Atilla Yurtbilir tarafından düzenlenen dava dilekçesinin usul hükümlerine uygunluğundan söz edilemez...” şeklinde hüküm tesis etmiştir²⁵⁹. Miras şirketinin tüzel kişiliğinin ve taraf ehliyetinin bulunmaması nedeni ile zorunlu dava arkadaşı olan mirasçıların birlikte dava açması zorunlu olduğundan söz konusu Yargıtay kararı gayet yerinde bir karardır.

ddd. İflas Masasının Taraf Ehliyeti

Yine tüzel kişiliği olmadığı halde iflas masasının taraf ve dava ehliyeti bulunmaktadır. TTK’nın 437 nci maddesinde; iflas halinde tasfiyenin iflas idaresi tarafından İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre yapılacağı ifade edilmiştir. İcra ve İflas Kanunu’nun 226 ıncı maddesinin 1 inci bendi “*Masanın kanuni mümessili iflas idaresidir. İdare masanın menfaatlerini gözetmek ve tasfiyeyi yapmakla mükelleftir.*” hükmüne havidir. İİK, iflas masasını adeta bir tüzel kişi kabul etmekte (fakat, iflas masasının tüzel kişiliği bulunmamaktadır) ve iflas idaresi masanın kanuni mümessilidir demektedir. Esasen bununla, iflas idaresi müflis ve alacaklılardan soyutlanmakta ve iflas idaresinin masanın bir organı olduğu ifade edilmektedir²⁶⁰.

Bu anlamda iflas masasıyla ilgili davalar, masanın kanuni temsilcisi olan iflas idaresi tarafından takip edilmektedir²⁶¹. Dolayısıyla bütün alacaklılar aralarında anlaşmış olsalar dahi, iflas masasını temsil edemezler; aynı şekilde iflas dairesinin de

²⁵⁸ KURU-ARSLAN-YILMAZ, Usûl, s. 271.

²⁵⁹ D.5.d., 31.05.2000 tarih ve E. 2000/644, K. 2000 / 643, Nakleden: ASLAN Zehreddin – BERK Kahraman, **İdare Hukuku ve İdari Yargıya İlişkin Temel Kanunlar**, Mayıs 2002, s. 237.

²⁶⁰ YILMAZ Ejder, **İflas İdaresi**, Ankara 1976, s. 49; KURU Baki, **İcra ve İflas Hukuku**, İstanbul 1997, C. IV, s. 3171; KURU Baki, **İcra ve İflas Hukuku El Kitabı**, İstanbul-Kasım 2004, s. 1103.

²⁶¹ KURU, İcra, s. 3171; YELEKÇİ Memduh, **Notlu İçtihatlı İcra ve İflas Kanunu**, Ankara 1986, s. 504; KURU, İcra El Kitabı, s. 1103; OLGAC Senai, **İçtihatlarla Tatbikatımızda İcra ve İflas Kanunu**, C.II, İstanbul 1974, s. 1363.

masayı temsil yetkisi bulunmamaktadır²⁶². Konu ile ilgili olarak Danıştay 4. Dairesi bir kararında; iflas idaresinin iflas masasının tek kanuni temsilcisi olduğu, bu anlamda müflis şirketin vergi borçlarına karşı şirketin eski yönetim kurulu başkanının kendi adına dava açma ehliyeti bulunmadığı yönünde hüküm tesis etmiştir²⁶³.

eee. Mahalle Muhtarlığının Taraf Ehliyeti

Mahalle yönetimi esasen yerel yönetim kuruluşlarına benzetmekle birlikte²⁶⁴ bu bölümde ele alınacaktır. Mahalle muhtarlıklarının tüzel kişiliği olmadığı²⁶⁵ halde VUK'un mükerrer 49 uncu maddesinin "b" bendinde;

"Takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin dört yılda bir yapacakları takdirler, tarh ve tahakkuk işleminin (Emlak Vergisi Kanununun 33 ncü maddesinin (8) numaralı fıkrasına göre yapılacak takdirler dahil) yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak, arsalara ait olanlar takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelere, araziye ait olanlar il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığında verilir...Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler. Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine onbeş gün içinde Danıştay'a başvurulabilir..." hükmü yer verilerek tüzel kişiliği bulunmayan mahalle muhtarlıklarına takdir komisyonlarının kararlarına karşı Danıştay'da dava açma hakkı tanınmıştır. Bu anlamda mahalle muhtarlıkları yukarıda belirtilen konu ile sınırlı olmak koşulu ile vergi davalarında taraf ehliyetini haizdirler. Bu durumda açılacak davada mahalle muhtarının mahallenin muhtarlığının dava ehliyetini kullanabileceği kanaatindeyiz.

²⁶² YILMAZ, İflas, s. 110; KURU, İcra, s. 3171.

²⁶³ D.4.d., 14.10.2002 tarih ve E. 2001/3948, K.20028/3223, <http://www.danistay.gov.tr/>.

²⁶⁴ GÖZÜBÜYÜK-TAN, C. I. , s. 307.

²⁶⁵ GÜNDAY, İdare, s 438.

fff. Vergi Dairesinin Taraf Ehliyeti

Vergi daireleri VUK'ta belirtilen istisna haricinde daima vergi davalarında davalı taraftır. Ancak daha önce de ifade edildiği üzere, bu çalışma davacı açısından değerlendirme üzerine kuruludur. Burada vergi dairesinin davacı olduğu durum açısından vergi davasında tarafılık durumu değerlendirilecektir.

Vergi daireleri 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 23 üncü maddesine göre vergi daireleri Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra teşkilatını oluşturmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı ise Maliye Bakanlığına bağlıdır. Yukarıda bakanlıkların kendi hizmet alanlarına ilişkin olarak devlet tüzel kişiliğini temsil etmeleri nedeni ile idari yargıda taraf ehliyetini haiz olduklarını vergi yargısında da mükellef, vergi sorumlusu ve kendisine vergi cezası kesilen durumunda bulunmaları halinde vergi davasında taraf olabileceği ifade edilmişti. İşte Gelir İdaresi Başkanlığı'nın esasen Maliye Bakanlığı'ndan ayrı bir tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Tüzel kişiliği bulunmamasına rağmen Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra teşkilatı olan vergi dairesinin VUK'nun 377 nci maddesinin 2 nci fıkrası hükmü "*Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir.*" gereğince, belirtilen durumla sınırlı kalmak kaydı ile davacı sıfatı ile taraf ehliyetinin bulunduğunu belirtmek gerekir.

Vergi daireleri 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 23 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında "*Başkanlığın taşra teşkilatı, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde bu Kanunun 24 ve 25 inci maddelerindeki görev ve yetkileri haiz vergi dairesi müdürlüklerinden oluşur...*" hükümlerine yer verilmiş olup vergi dairesi adına dava açma yetkisi vergi dairesi başkanlıklarında vergi dairesi başkanına; vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerdeki vergi dairesi müdürlüklerinde ise vergi dairesi müdürüne aittir. Vergi dairesi başkanlıklarına bağlı vergi dairesi müdürlüklerinin ise davada taraf ehliyeti yoktur. İfade edilen hususla ilgili olarak Danıştay 7. Dairesi bir kararında; 16.09.2005 tarihinden sonra açılan davalarda 5345 sayılı Kanunun 24'üncü maddesine göre, vergi uyuşmazlıklarını takip ve yargısal işlem yapma yetkisinin, vergi dairesi başkanlıklarına, bu başkanlıkların

bulunmadığı yerlerde vergi dairesi müdürlüklerine ve aynı Kanunun geçici 5'inci maddesi kapsamındaki vergi dairesi müdürlüklerine ait olduğu yönünde hüküm tesis etmiştir²⁶⁶.

²⁶⁶ “...Dosyanın incelenmesinden; Ankara Dördüncü Vergi Mahkemesinin 2.3.2006 gün ve E:2005/1322; K:2006/188 sayılı kararının bozulması istemiyle yapılan başvuruya ait dilekçenin, Yeğenbey Vergi Dairesi Müdürlüğüne tebliğ edilerek, dosyanın tekemmül ettirildiği anlaşılmıştır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 48'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, temyiz istemlerinin Danıştay Başkanlığına hitaben yazılmış dilekçeler ile yapılacağı, 3'üncü fıkrasında ise, temyiz dilekçelerinin, ilgisine göre kararı veren mahkemeye, Danıştay'a veya 4'üncü maddede belirtilen mercilere verileceği ve kararı veren mahkeme veya Danıştay'ca karşı tarafa tebliğ edileceği; 4'üncü fıkrasında da, kararı veren Danıştay dairesi veya mahkemenin , cevap dilekçesi verildikten veya cevap süresi geçtikten sonra dosyayı dizi listesine bağlı olarak, Danıştay'a veya Kurula göndereceği açıklanmıştır. Öte yandan; 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun geçici 5'inci maddesinde, kurulacak vergi dairesi başkanlıklarının faaliyete geçmesiyle birlikte vergi dairesi müdürlükleri ile gelir müdürlüklerinin ilgili vergi dairesi başkanlığına bağlanmış sayılacağı, defterdarlıklara ve gelirler bölge müdürlüklerine bağlı vergi denetmen ve yardımcılarının ise, ilgili vergi dairesi başkanlıklarına atanmış sayılacağı; mal müdürlüklerine bağlı vergi denetmen ve yardımcılarının ise, ilgili vergi dairesi başkanlığı birimi haline dönüştürülünceye kadar defterdarlıklara bağlı olarak faaliyetlerine devam edeceği, hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca; 5345 sayılı Kanunun 23'üncü maddesinde; Gelir İdaresi Başkanlığının taşra teşkilatının doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde bu Kanunun 25 ve 25'inci maddesindeki görev ve yetkileri haiz vergi dairesi müdürlüklerinden oluşacağı, vergi dairesi başkanlıklarının kuruluş yerleri ve sayıları ile bunlara ilişkin değişikliklerin Bakanlar Kurulunca belirleneceği, hükme bağlanmış olup; Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca Valiliklere gönderilen 22.9.2005 gün ve 48194 sayılı yazıda da, anılan Kanunun 23'üncü maddesi uyarınca; 29 ilde kurulan ve 16.9.2005 tarihinde faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarının kurulduğu illerde bulunan bağlı vergi dairelerinin, anılan kanunun Geçici 5'inci maddesi gereğince vergi dairesi başkanlığı birimi haline dönüştürülünceye kadar, Defterdarlıklara bağlı olarak faaliyetlerine devam edecekleri belirtilmiştir. Bu durumda, vergi dairesi başkanlıklarının faaliyete geçirildiği 16.9.2005 tarihinden sonra açılan davalarda, 5345 sayılı Kanunun 24'üncü maddesine göre, vergi uyuşmazlıklarını takip ve yargısal işlem yapma yetkisi, vergi dairesi başkanlıklarına, bu başkanlıkların bulunmadığı yerlerde vergi dairesi müdürlüklerine ve aynı Kanunun geçici 5'inci maddesi kapsamındaki vergi dairesi müdürlüklerine aittir. 5345 sayılı Kanunda, dava takip ve yargısal işlemler yapma yetkisininin, yetkinin sahibi olduğunu açıkladığımız idari birimler tarafından alt idari birimlere devrine izin veren bir düzenleme yoktur. Kanunun, Gelir İdaresi Başkanlığının merkez teşkilatını oluşturan başkan ve başkanlık yöneticilerinin astlarına yetki devrine izin veren 27'nci maddesini ise, taşra teşkilatını oluşturan vergi dairesi başkanlıkları ile bu başkanlıkların bulunmadığı yerlerde vergi dairesi müdürlükleri, bu amaçla kendilerine dayanak alamayacakları gibi; 5345 sayılı Kanunun 24'üncü maddesinin son fıkrasında, vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde kurulması öngörülen grup müdürlüklerine verilen, davayı takip ve idari davalara ilişkin işlemleri yapma yetkisi bulunan vergi dairesi başkanlıklarına, hukuki hizmet sağlamaktan ibaret bulunan hukuk işlerini yürütme görevi de, bu müdürlüklere, vergi uyuşmazlıklarında idari davanın tarafı olma niteliğini kazandıramaz. Bu açıklamalar karşısında; dosya da, temyiz dilekçesinin, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığına bağlı vergi dairesi müdürlüğü olan ve bu nedenle, Vergi Dairesi Başkanlığının faaliyete geçtiği 16.9.2005 tarihinden sonra açılan idari davalar ile bu davalarda verilecek kararlara karşı gidilen kanun yollarında taraf olma ehliyeti bulunmayan ve bu konuda kendisine yetki devri de yapılamayacak olan Yeğenbey Vergi Dairesi Müdürlüğü yerine Ankara Vergi Dairesi Başkanlığına tebliğ edilmek suretiyle, 2577 sayılı Kanunun 48'inci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca işlem yapılması gerekmektedir...” D.7.d., 21.09.2006 tarih ve E. 2006/2573, K. 2006/2429, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

B. DAVA EHLİYETİ

Dava ehliyeti, medeni hakları kullanma ehliyetinin (fiil ehliyetinin) yargılama hukukunda büründüğü şekil olup, bir kimsenin bizzat yahut kendisinin atadığı bir temsilci vasıtası ile bir davayı yürütmesi ve yargılama işlemlerini yapabilmesi yeteneğidir²⁶⁷. Bir başka deyişle dava ehliyeti, bir davada kişinin kendisinin yahut yetkili kılacağı bir temsilci aracılığı ile davacı veya davalı olarak usul işlemleri yapabilme yeteneğidir²⁶⁸. Fiil ehliyetine sahip olan tüm gerçek ve tüzel kişiler, dava ehliyetine de sahip bulunmaktadır²⁶⁹. İYUK'un 31 inci maddesinin 1. fıkrasının mülga HMUK'a yaptığı yollamanın HMK'nın 447 inci maddesinin 2 nci bendi hükmü gereğince artık HMK'ya yapıldığının kabulü gerektiği daha önce ifade edilmişti. HMK'nın "Dava ehliyeti" başlıklı 51 inci maddesi "*Dava ehliyeti, medeni hakları kullanma ehliyetine göre belirlenir*" şeklinde düzenlenmiş olup, yukarıda da ifade edildiği üzere dava ehliyeti; medeni hakları kullanma ehliyetinin (fiil ehliyetinin) usul hukukunda büründüğü şekli ifade etmektedir. Bu durum HMK'nın 51 inci maddesi gerekçesinde de açıkça ifade edilmiştir²⁷⁰.

1. Gerçek Kişilerin Dava Ehliyeti

Gerçek kişiler medeni hakları kullanma ehliyeti (fiil ehliyeti) bakımından genel anlamda "tam ehliyetliler", "sınırlı ehliyetliler" ve "ehliyetsizler" olmak üzere üç gruba ayrılmaktadırlar²⁷¹. Dava ehliyeti malum olduğu üzere fiil ehliyetinin bir parçası ve onun usul hukukundaki görünüm şekli niteliğindedir²⁷².

Fiil ehliyeti (medeni hakları kullanma ehliyeti), bir sahsın bizzat kendi fiil ve muameleleriyle kendi lehine haklar, aleyhine borçlar oluşturabilmesidir. Medeni

²⁶⁷ YILMAZ, s. 179; KARAVELİOĞLU, C.I, s. 980.

²⁶⁸ KURU, Hukuk, C.I., s. 1026-1027; KURU -ARSLAN – YILMAZ, Muhakeme, s. 226.

²⁶⁹ KURU, Hukuk, C.I. , s. 1027; YILDIRIM Turan, **İdari Yargı**, Aralık 2008, s. 321; KURU -ARSLAN – YILMAZ, Muhakeme, s. 226.

²⁷⁰ Hükümet gerekçesi, " Bu maddede taraflara ilişkin dava şartının ikincisi olan dava ehliyeti ele alınmıştır. Dava ehliyeti, medeni hukuktaki fiil ehliyetinin usul hukukunda büründüğü şekildir. Burada gerçek ve tüzel kişi ayrımı yapılmaksızın, medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olanların dava ehliyetine de sahip olacağı ifade edilmiştir. Söz konusu düzenleme Alman Medeni Usul Kanunundaki düzenlemeye paralel bir hüküm içermektedir". Nakledenler : DİNÇ, s. 80; KURU -ARSLAN - YILMAZ, Kanun, s. 112; PEKCANITEZ -TAŞ KORKMAZ–MERİÇ, s. 109.

²⁷¹ KARAVELİOĞLU, C.I, s. 980.

²⁷² ÖZTAN, s. 227.

Kanun fiil ehliyetinin doğrudan tanımını yapmamakla beraber dolaylı olarak tanımlamıştır. TMK'nın 9 uncu maddesine göre “*Fiil ehliyetine sahip olan kimse, kendi fiilleriyle hak edinebilir ve borç altına girebilir*” Bütün gerçek kişiler, hak ehliyetine sahip oldukları halde, bu hakları kullanma ehliyetine (medeni haklar kullanma ehliyeti-fiil ehliyeti) her zaman sahip bulunmamaktadırlar²⁷³. Hak ehliyetine sahip bulunan herkesin, aynı zamanda mutlaka haklarını bizzat kullanma iktidarına, yani fiil ehliyetine de sahip olması gerekmez.

Medeni haklar olarak tanımlanan bu hakların kullanılabilmesi için (fiil ehliyetinin) bazı şartlar bulunmakta olup; bu şartlar TMK'nın 10 uncu maddesinde ifade edilmiştir. Söz konusu madde “*Ayırt etme gücüne sahip ve kısıtlı olmayan her ergin kişinin fiil ehliyeti vardır*” hükmüne havidir. Bu durumda fiil ehliyetinin (medeni hakları kullanma ehliyetinin) ikisi olumlu birisi de olumsuz olmak üzere üç koşulu bulunmaktadır. Olumlu koşullar; ayırt etme gücüne sahip olmak ve ergin olmak olup, olumsuz koşul ise kısıtlı olmamaktır²⁷⁴.

TMK ayırt etme gücünü 13 üncü maddesinde olumsuz olarak şu şekilde tanımlamaktadır; “*Yaşının küçüklüğü yüzünden veya akıl hastalığı, akıl zayıflığı, sarhoşluk ya da bunlara benzer sebeplerden biriyle akla uygun biçimde davranma yeteneğinden yoksun olmayan herkes bu kanuna göre ayırt etme gücüne sahiptir*”. Fiil ehliyetinin olumlu şartlarından ergin olmak ise TMK'nın 11 inci maddesinde “*Erginlik onsekiz yaşın doldurulmasıyla başlar*” şeklinde ifade edilmiştir. Burada ifade edilen erginlik normal erginliktir²⁷⁵. Ancak bazı hallerde bir kimse henüz 18 yaşını bitirmemiş olmasına rağmen ergin sayılabilir. Bunlardan biri evlenme ile kazanılan erginliktir. TMK'nın 11 inci maddesinin 2 nci fıkrasında “*Evlenme kişiyi ergin kılar*” diyerek bu erginliğe işaret edilmiştir. Diğerisi ise kazai erginliktir (kazai rüştür)²⁷⁶. Bu tür erginlikte TMK'nın 12 nci maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeye göre “*Onbeş yaşını dolduran küçük, kendi isteği ve velinin rızasıyla mahkemece ergin kılınabilir*”. Fiil ehliyetine sahip olabilmek için ayırt etme gücüne sahip olmak ve ergin olmak yeterli değildir. Bunlardan başka o sahsın kısıtlı olmaması da gerekir.

²⁷³ CANDAN, Kanuni Temsilci, s. 11.

²⁷⁴ ŞİMŞEK, s. 14.

²⁷⁵ CANDAN, Kanuni Temsilci, s. 11; ŞİMŞEK, s. 14.

²⁷⁶ CANDAN, Kanuni Temsilci, s. 11; ŞİMŞEK, s. 14.

Kısıtlı olmamak fiil ehliyetine sahip olabilmek için bulunmaması gereken bir durum olduğu içindir ki bu olumsuz şart olarak nitelendirilmektedir²⁷⁷.

Kısıtlı olma, kanunun belirttiği sebeplerden birinin mevcudiyeti halinde bir kimsenin fiil ehliyetinin mahkeme kararıyla sınırlandırılması veya tamamen kaldırılması demektir. Kısıtlama sebeplerinin neler olduğu, TMK'nın 405 ve 408 inci maddelerinde sayılmıştır. Bunlar; akıl hastalığı veya akıl zayıflığı, savurganlık, alkol veya uyuşturucu madde bağımlılığı, kötü yaşama tarzı, kötü yönetim, bir yol veya daha uzun süreli özgürlüğü bağlayıcı bir cezaya mahkum olmak veya yaşlılık, sakatlık, deneyimsizlik ya da ağır hastalık sebebiyle işlerini gerektiği gibi yönetemediği ispat edilen erginin kısıtlanmasının istenmesi olarak sıralanabilir²⁷⁸.

TMK'nın 16 ncı maddesi "*Ayırt etme gücüne sahip küçükler ve kısıtlılar, yasal temsilcilerinin rızası olmadıkça, kendi işlemleriyle borç altına giremezler. Karşılıksız kazanmada ve kişiye sıkı sıkıya bağlı hakları kullanmada bu rıza gerekli değildir...*" amir hükmüne havidir. Bu açıdan genel anlamda fiil ehliyeti bakımından "sınırlı ehliyetliler" olarak tabir edilen bu gruptaki gerçek kişiler TMK hükümleri uyarınca bir kısım işlemleri kanuni temsilcilerinin rızası olmadan kendi başlarına yapabilirler²⁷⁹. Bu anlamda ayırt etme gücüne sahip küçükler ve kısıtlıların kendi başlarına işlem yapabilecekleri üç istisna hal mevcuttur. Bunlar; a) TMK'nın 16 ncı maddesi hükmü gereğince kişiye sıkı sıkıya bağlı hakların kullanımında kanuni temsilcilerin rızası aranmaması durumu ki bu hakların kullanılmasına ilişkin davalarda ayırt etme gücüne sahip kısıtlılar ve küçüklerin dava ehliyetleri bulunmaktadır. b) Kendisine sulh mahkemesi tarafından bir meslek ya da sanatla uğraşma izni verilmiş vesayet altındaki kimsenin ya da veli denetiminde ki küçüğün bu meslek ya da sanatın gereği olarak yaptığı işlemlerle ilgili olarak açılmış ve açılacak davalarda dava ehliyeti bulunmaktadır(TMK m. 453, 462/7). c) Tasarruf hakkı kendilerine bırakılmış olan serbest mal ve alacaklarla ilgili olarak açılan ve

²⁷⁷ GERÇEK, s. 14.

²⁷⁸ ŞİMŞEK, s. 14-15.

²⁷⁹ KURU - ARSLAN – YILMAZ, Muhakeme, s. 227.

açılacak davalarda ayırt etme gücüne sahip kısıtlılar ve küçüklerin dava ehliyeti bulunmaktadır(TMK m. 359, 455)²⁸⁰.

İfade edilen üç istisna durum dışında, ayırt etme gücüne sahip küçük ve kısıtlıların dava ehliyeti bulunmamaktadır. Bu istisnalar dışında ayırt etme gücüne sahip küçük ve kısıtlılar davalarda kanuni temsilcileri tarafından temsil edilebilirler²⁸¹.

Yukarıda gerçek kişilerin genel anlamda fiil ehliyeti yönünden durumları kısaca belirtilmiş olmakla birlikte gerçek kişilerin vergi yargısında dava ehliyeti incelendiğinde durum farklılaşmaktadır. Esasen gerçek kişilerin vergi yargısı karşısındaki durumunun yukarıda ifade edildiği şekilde üç başlık altında incelemek mümkün değildir. Zira vergi yargılamasında dava ehliyeti açısından “sınırlı ehliyetliler” diye bir gruptan bahsedebilmek mümkün değildir. Zira VUK’un 10 uncu maddesinin 1 inci fıkrasına göre, “*Tüzelkişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzelkişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir*”. VUK uyarınca küçükler ve kısıtlıların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin dahi kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği hüküm altına alınmışken, bu durumdakilerin kendi adlarına dava açabilme ehliyetlerinin bulunduğunu iddia etmek de mümkün değildir. Uygulamaya bakıldığında da küçüklerin ve kısıtlıların adlarına kanuni temsilcileri tarafından vergi davaları açıldığı görülmektedir.

Bu anlamda vergi davaları açısından gerçek kişilerde dava ehliyetinin “*dava ehliyetine sahip gerçek kişiler*” ve “*dava ehliyetine sahip olmayan (ehliyetsiz) gerçek kişiler*” olarak iki başlık altında incelenmesi uygun olacaktır.

a. Dava Ehliyetine Sahip Gerçek Kişiler

Ayırt etme gücüne sahip olan ve hakkında kısıtlılık kararı bulunmayan her gerçek ergin kişi tam ehliyetli olup, aynı zamanda vergi yargısında da dava

²⁸⁰ KURU - ARSLAN – YILMAZ, Muhakeme, s. 227.

²⁸¹ KURU - ARSLAN – YILMAZ, Muhakeme, s. 227.

ehliyetine sahiptir²⁸². Dava ehliyetine sahip gerçek kişilerin, vergi mükellefi veya sorumlusu olmaları ya da haklarında ceza kesilenlerden olmaları durumunda vergi davalarında taraf ve dava ehliyetleri mevcuttur.

Dava ehliyetine sahip olan gerçek kişiler bizzat veya bir avukat aracılığı ile vergi davası açabilirler.

Bu anlamda Danıştay 12. Dairesi bir kararında “...*Hakkında işlem tesis edilen öğrencinin 18 yaşını bitirmiş olmasıyla doğrudan dava açması gerekirken velayet hakkı sona ermiş baba tarafından bu hakka istinaden açılan davanın ehliyetsizlik nedeniyle inceleme yeteneği yoktur, bu nedenle davanın ehliyet yönünden reddine karar verilmiştir...*” şeklinde hüküm kurmuştur²⁸³.

Ayırt etme gücüne sahip olan ve hakkında kısıtlılık kararı bulunmayan her ergin evli kadın da vergi yargısında dava ehliyetine sahiptir. Kocanın eşi adına dava açması mümkün olmayıp bu şekilde açılan bir dava ehliyet yönünden reddedilir²⁸⁴.

b. Dava Ehliyetine Sahip Olmayan (Ehliyetsiz) Gerçek Kişiler

Ayırt etme gücüne sahip küçükler, kısıtlılar ve ayırt etme gücüne sahip olmayanların taraf oldukları hususlara ilişkin olarak vergi yargısı açısından dava açma ehliyetleri mevcut değildir.

Bunlar vergi yargısı açısından dava açma ehliyetine sahip olmadıklarından, bunlara ait davalar kanuni temsilcileri ya da kanuni temsilcilerin vekil olarak tayin edeceği avukatlar aracılığı ile açılır²⁸⁵.

Davanın kanuni temsilci tarafından açılması durumunda; kanuni temsilcinin dava dilekçesinde temsil ettiği ayırt etme gücüne sahip küçüğü, kısıtlıyı veya ayırt

²⁸² KURU-ARSLAN-YILMAZ, Muhakeme, s. 226; ÖZTAN, s. 229; KURU-ARSLAN-YILMAZ, Usûl, s. 271.

²⁸³ “D.12.d., 21.05.1966 tarih ve E.1966/127; K. 1966/1919 s.k. Danıştay Onikinci Daire Kararları, Birinci Kitap, Cilt II. Sh. 18” Nakledenler : KARAVELİOĞLU, C.I, s. 981; KAYIŞOĞLU, M. Bahaettin, “İdari Davalarda Ehliyet ve Husumet”, **ABD.**, 1973, s. 687.

²⁸⁴ Ancak bunun istisnası olarak, 4369 Sayılı Kanun değişikliği öncesinde GVK’ya göre, evli kadına ait gelir unsurları aile reisi tarafından beyan edilmişse, bununla ilgili ilave tarhiyatın muhatabı da koca olduğundan davanın koca tarafından açılması gerekmektedir.” ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 311.

²⁸⁵ KIZILOT-ŞENYÜZ-TAŞ-DÖNMEZ, s. 240; CANDAN, Kanuni Temsilci, s.11-12; TOSUNER-ARIKAN, s.120; KIZILOT, s. 373; ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 311.

etme gücüne sahip olmayanı davanın tarafı olarak göstermesi gerekmektedir. Zira bunların dava ehliyeti bulunmasa dahi söz konusu davanın asıl tarafıdır. Davanın avukat aracılığı ile açılması durumunda ise dava dilekçesinde davanın tarafı ehliyetsiz kişi ile bu kişinin temsilcisinin de dava dilekçesinde belirtilmesi gerekmektedir²⁸⁶.

Küçüklerin kanuni temsilcisi velidir. TMK'nın 335 vd. maddelerine evlilik süresince velayet anne ve babaya ait olup bu anlamda küçüklerin kanuni temsilcileri anne ve babalarıdır. Bu hususla ilgili olarak Danıştay 8. Dairesi vermiş olduğu bir kararında *"...Küçüklerin kanuni temsilcileri velileridir. Böyle olmakla beraber Medeni Kanununun 274, 275, 354 üncü maddelerinde gösterilen istisnai hallerde küçüklerin vasi aracılığı ile temsil edilmesi mümkündür. Anılan kanununun 262. Maddesine göre, evlilik süresince küçük, ana ve babanın velayeti altındadır. Ayrılık halinde ise bu hak çocuğun verildiği tarafa aittir. Kanuni temsilci sıfatıyla vasi sulh hakiminden izin almadan küçük adına dava açamayacağı halde veli için böyle bir şart söz konusu değildir. Ayrıca sözü edilen kanununun 376 ncı maddesinin 2 nci bendinde de belirtildiği gibi kanuni mümessilin menfaati ile küçüğün menfaatinin birbirine zıt olması veya 298 nci maddede belirtilen hallerde, küçüğün kayyum aracılığı ile temsili gerekmektedir. Netice olarak, küçüklerin belirtilen kanuni temsilcileri dışındaki kişiler tarafından adlarına Danıştay'da dava açılmaz. Uygulamada bazı ilişkilere dayanılarak kanuni temsilci olmayan kişiler tarafından küçükler adına açılan davalarda dilekçenin ehliyet yönünden reddine karar verilmektedir..."*²⁸⁷ şeklinde hüküm vermiştir.

TMK'nın 405-408 nci maddelerinde belirtilen hallerde kısıt altına alınan kişiler ve 404 üncü madde gereğince velayet altında bulunmayan küçükler, vasileri tarafından temsil olunurlar bunların taraf olacağı davalarda da dava açma ehliyetini vasi kullanmaktadır. Bunların kendi adına dava açma ehliyeti bulunmamaktadır. Ancak kısıtlı adına dava açılabilmesi için vasi tarafından Sulh Hukuk Mahkemesi hakimliğinden izin alınması gerekmektedir²⁸⁸.

²⁸⁶ ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 312.

²⁸⁷ "D.8.d., 17.10.1972 tarih ve E. 1972/4249, K. 1972/2969 s.k. İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler I, sh. 143." Nakleden: KARAVELİOĞLU, C.I, s. 983.

²⁸⁸ Bkz. Bir önceki dipnotta belirtilen karar.

Vesayet veya velayet altındaki kimseye *kayyım* atanması söz konusu da olabilir. Kendisine kayyım tayin edilmiş kimse, kayyım tayinini gerektiren işlerde, kayyım tarafından temsil olunmaktadır. İdare kayyımlığında kayyımın dava açabilmesi için, temsil kayyımlığından farklı olarak Sulh Mahkemesinden izin alınmasına gerek bulunmayıp, kayyım atanan kişinin kendisinden muvafakat alınır. Eğer temsil edilen kişi muvafakat vermeye ehil değilse, Sulh Mahkemesinden dava açma izni alınması bu halde de gereklidir.

Kısıtlanması için yeterli neden bulunmama ile birlikte, medeni hakları kullanma ehliyetinden kısmen yoksun bırakılması kendisi için faydalı olan reşit kişiye sulh mahkemesi tarafından kanuni müşavir (danışman) atanabilmektedir. *Kanuni müşavirlik*²⁸⁹, iştirak müşavirliği ve idari müşavirlik olarak ikiye ayrılmaktadır²⁹⁰. Kanuni müşavirliğin iştirak müşavirliği mi yoksa idari müşavirlik mi olduğu konusunda tereddüt halinde müşavirliğin idari müşavirlik olduğu kabul edilmektedir²⁹¹. İdare müşaviri, müşavir tayin edilmiş olduğu kişinin mal varlığının idaresi bakımından kanuni temsilci durumunda olup, kendisine müşavir tayin edilen kişinin taraf olacağı davayı kanuni temsilci sıfatıyla bizzat açar²⁹². İştirak müşavirliğinde ise müşavir kendisine müşavir tayin edilen kimsenin yerine geçerek onun adına bir işlem yapamamaktadır.²⁹³ Kendisine iştirak müşaviri tayin edilen kişinin dava ehliyeti vardır, ancak müşavirin davaya onay vermesi gerekir²⁹⁴.

2. Tüzel Kişilerin Dava Ehliyeti

Tüzel kişilerin medeni hakları kullanma ehliyeti (fiil ehliyeti) mevcuttur. Tüzel kişilerin fiil ehliyeti, gerçek kişilerin aksine, kişilik sıfatını kazandıkları andan

²⁸⁹ “Kanuni müşavirlik- danışmanlık; hacedilmesine (kısıtlı hale getirilmesi için) yeterli neden bulunmama ile beraber, fiil ehliyetinden kısmen yoksun bırakılması kendi yararı gereği bulunan reşit kimseye bir danışman atanabilir.” Bkz. YILMAZ, Sözlük, s. 440; Kanuni müşavir “kısıtlanması (hacri) için yeterli sebep olmama ile birlikte, medeni hakları kullanma yetkisinden yoksun kılınmasında menfaati olan reşit kişiye, kanunda gösterilen hususlarda rey (oyu) alınmak üzere mahkemece seçilen ve görevlendirilen kimsedir.” Bkz. KARAVELİOĞLU, C. I, s. 988.

²⁹⁰ ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 313.

²⁹¹ ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 313.

²⁹² ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 313; KARAVELİOĞLU, C. I, s. 988.

²⁹³ KOÇ Nevzat, “Türk Medeni Kanunundaki Düzenlemeler Işığında Vesayet Hukukuna Genel Bir Bakış”, <http://web.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/DergiMiz7-ozel/PDF/koc6.pdf>

²⁹⁴ ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 313.

itibaren başlamaktadır. Daha önce de ifade edildiği üzere TMK'nın 48 inci maddesi *“Tüzel kişiler, cins, yaş, hısımlık gibi yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışındaki bütün haklara ve borçlara ehildirler”* amir hükmü tüzel kişilerin hak ehliyetine sahip olduklarını ifade etmektedir. Yine TMK'nın 49 uncu maddesi ise *“Tüzel kişiler, kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla, fiil ehliyetini kazanırlar”* amir hükmü ile tüzel kişilerin fiil ehliyetine sahip olduğunu da açıkça ifade etmektedir.

Dava ehliyetinin fiil ehliyetinin bir parçası olduğu daha önce ifade edilmişti. Bu anlamda tüzel kişilerin fiil ehliyetine sahip olabilmesi ve dava ehliyetini kullanabilmesi için kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olması gerekmektedir²⁹⁵.

TMK'nın 50 nci maddesinin 1 inci ve 2 ikinci fıkrası *“Tüzel kişinin iradesi, organları aracılığıyla açıklanır.*

Organlar, hukuki işlemleri ve diğer bütün fiilleriyle tüzel kişiyi borç altına sokarlar” amir hükmüne; HMK'nın 52 nci maddesi ise, *“Medeni Hakları Kullanma Ehliyetine sahip olmayanlar davada kanuni temsilcileri; tüzel kişiler ise yetkili organları tarafından temsil edilir”* hükmüne havidir. Belirtilen düzenleme uyarınca, tüzel kişiler dava açma ehliyetlerini ancak yetkili organları veya yetkili organları tarafından vekil tayin edilen avukat eliyle kullanabilirler.

Yine yukarıda ifade edilen maddelere paralel şekilde VUK'un 10 uncu maddesinin 1 inci fıkrasında tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği hükmü yer almaktadır.

Tüzel kişilerin organları davada kanuni temsilci durumundadır²⁹⁶. Yine belirtmek gerekir ki; kural olarak tüzel kişiler ancak kendileri ile ilgili vergi davalarını takip edebilmekte olup, üyelerinin şahsi mükellefiyeti ile ilgili vergi davalarında davacı olamazlar.

²⁹⁵ ÖZTAN, s. 312; PEKCANITEZ-ATALAY-ÖZEKES; Muhakeme, s. 208.

²⁹⁶ KURU, Hukuk, C.I. , s. 1106.

a. Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Dava Ehliyeti

Özel hukuk tüzel kişileri, fiil ehliyetine sahip oldukları için dava açma ehliyetine de sahiptirler ve taraf buldukları davaları yetkili organları aracılığı ile takip ederler. Özel hukuk tüzel kişilerinin nasıl kurulacağı kanun hükümleri ile belirlenmiştir²⁹⁷. Kimlerin organ olduğu ise kanuna ve tüzel kişinin kuruluş belgesine (örneğin derneklerde, statü; şirketlerde, anasözleşme) göre belirlenir²⁹⁸. Genel olarak tüzel kişiliği temsile yetkili organ, yürütme organıdır²⁹⁹.

Özel hukuk tüzel kişileri; VUK'un 377 nci maddesinin 1 inci fıkrası kapsamında mükellef, vergi sorumlusu ve kendisine vergi cezası kesilen durumda olmaları halinde vergi davası açabilirler.

Aşağıda özel hukuk tüzel kişilerinin dava açma ehliyeti ayrı başlıklar altında değerlendirilecektir.

aa. Derneklerin Dava Ehliyeti

Dernek, 5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 2 / a maddesinde; *“Kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi toplulukları”* şeklinde tanımlanmıştır.

Dernekler Kanunu'nun 36 ncı maddesinin göndermede bulunduğu TMK'nın 56 ncı maddesine göre ise Dernekler, gerçek veya tüzel en az yedi kişinin kazanç paylaşma dışında belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları, tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır³⁰⁰.

²⁹⁷ ÖZTAN, s. 303.

²⁹⁸ KURU, Hukuk, C. I., s. 1108; KARAVELİOĞLU, C. I., s. 996; KURU-ARSLAN-YILMAZ, Muhakeme, s. 231.

²⁹⁹ GÖZÜBÜYÜK, s. 322; ÖZTAN, s. 341.

³⁰⁰ CANDAN, Kanuni Temsilci, s. 14; KARAVELİOĞLU, C.I, s. 997.

Bu iki kanun maddesinden de açık bir şekilde anlaşılacağı üzere dernekler ancak kazanç paylaşma amacı dışında bir amaçla kurulabilmekte olup, bununla birlikte ifade etmek gerekir ki iktisadi amaç güden dernekler de bulunmaktadır³⁰¹.

TMK'nın 59 uncu maddesi ise “*Dernekler, kuruluş bildirimini, dernek tüzüğünü ve gerekli belgeleri yerleşim yerinin bulunduğu yerin en büyük mülki amirine verdikleri anda tüzel kişilik kazanırlar*” amir hükmüne havi olup; derneklerin taraf ehliyeti bu anda başlamış olmaktadır. Söz konusu maddeye göre derneklerin kuruluşunda bildirim sisteminin benimsendiği görülmekte olup; derneklerin tüzel kişilik kazanması için mülki amirin iznine veya onayına gerek olmadığı gibi tescile de gerek bulunmamaktadır³⁰².

Ayrıca TMK'nın 85 inci maddesine göre “*Yönetim kurulu, derneğin yürütme ve temsil organıdır; bu görevini kanuna ve dernek tüzüğüne uygun olarak yerine getirir. Temsil görevi, yönetim kurulunca, üyelerden birine veya bir üçüncü kişiye verilebilir*”. Bu durumda derneğin dava ehliyeti ya yönetim kurulunca ya da yönetim kurulunun yetki vereceği temsilci eliyle kullanılacaktır. Dolayısıyla derneğin vergi ile ilgili yükümlülükleri de yönetim kurulu ya da yetki vereceği kişi ya da kişilerce yerine getirilir. Vergi ile ilgili yükümlülükler belirtilenlerce dernek tüzüğünde ya da yönetim kurulu kararında belirlenen esaslara göre birlikte veya yetkilendirilen her üye diğerinden bağımsız olarak tek başına yerine getirilir. Temsil yetkisinin temsil görevi verilen birden fazla sayıda üye tarafından veya bunlardan belli sayıdaki üye tarafından müştereken kullanılması gerektiği kararlaştırılmışsa, vergi ödevleri bu üyelerin tümü (ya da yeterli sayıdaki üye) tarafından yerine getirilir ve vergi uyuşmazlıklarında da dernek adına dava dilekçesinin bu üyelerin tümü (ya da yeterli sayıdaki üye) tarafından imzalanması gerekmektedir³⁰³. Aksi takdirde dava ehliyet yönünden reddedilir³⁰⁴.

³⁰¹ TOSUN, s. 168.

³⁰² ÖZTAN, s. 324; TOSUN, s. 168-169.

³⁰³ CANDAN, Kanuni Temsilci, 14-15.

³⁰⁴ ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 315; “...*Davanın Trabzon Zafer Camii Onarma, Güzelleştirme, Kuran Kursu Yaptırma ve Yaşatma Derneğinin Trabzon İli Cumhuriyet Mahallesinde bulunan ... cami sahasında Kuran Kursu binası yaptırılmasına izin verilmesi için yaptığı başvurunun reddi yolundaki Trabzon Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kurulu kararının iptali istemiyle açıldığı, açılan davada, İYUK'un 14. maddesinin 3/c bendinde; idari yargı mercilerine verilen dava dilekçelerinin, ehliyet noktasından da inceleneceği hükme bağlanmış olduğundan öncelikle*

Yine dernekler ancak amaçları ile sınırlı konularda dava ehliyetine sahiptirler. Dernekler üyelerinin şahsi durumları ile ilgili olarak davacı olamaz. Bu anlamda Danıştay 8. Dairesi bir kararında “...2577 sayılı Yasanın 1/a fıkrası uyarınca idari davalar, yararları bozulanlar tarafından açılabilir. Bir dernek, dernek tüzel kişiliğini ilgilendiren konularda dava açabilir. Dernek üyelerini ilgilendiren konularda ise derneğin üyeleri adına bir avukat gibi dava açma olanağı yoktur...” hükmünü vermiştir³⁰⁵.

Dernekler vergi mükellefi olabileceği gibi, vergi sorumlusu ve kendisine ceza kesilen konumunda bulunabileceğinden, vergi davasında davacı sıfatı ile taraf olabilmektedir. Bununla birlikte dernek adına dava temsil organı olan yönetim kurulu tarafından ya da temsil organı tarafından yetkilendirilen üye veya üyelerce yahut onların vekalet verdiği avukat aracılığı ile açılabilir.

Bunun dışında derneklerin temsili ile ilgili diğer bir hüküm de TMK'nın 427 nci maddesinde bulunmakta olup, bu maddenin 4 üncü bendine göre bir tüzel kişi (ve bu arada dernekler) gerekli organlardan yoksun kalmış ve derneğin yönetimi başka yoldan sağlanamamış ise, vesayet makamı, o derneğe bir yönetim kayyımı atar ve derneğin yönetim ve temsil yetkisi de bu kayyım tarafından kullanılır³⁰⁶. Bu kayyım, ilgili organı seçilinceye kadar tüzel kişiyi davalarda da temsil eder.

Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu bir kararında “...5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri karşısında içtihatların, Türkiye Turing ve Otomobil Kurumunun, Türkiye'ye geçici olarak gelen taşıtların triptik belgelerini

derneğin başkanı pozisyonunda olan davacının, dernek adına dava açma ehliyetine sahip olup olmadığına incelenmesine gerek görüldüğü, derneklerin temsili konusunun Medeni Kanun ile 2908 sayılı Dernekler Kanununda düzenlenmiş olup, Medeni Kanunun 62 ve 2908 sayılı Dernekler Kanununun 27. maddelerine göre derneklerin temsiline yönetim kurullarına ait olduğu, bununla beraber, yönetim kurullarının bu yetkilerini kendi üyelerinden bir veya birkaçına devredebileceği, ayrıca derneklerin bu komuya tüzüklerinde de açıklık getirebileceği, bu yüzden, 27.06.1990 günlü ara kararı ile dernek başkanı olan İ.B'nin dernek adına dava açma konusunda derneği temsile yetkili olup olmadığına araştırıldığı ve bu ara karara cevaben sunulan belgelerin incelenmesi sonucunda; dernek tüzüğünde derneği temsile yetkili organın yönetim kurulu olduğunun açıkça belirtildiği, dernek başkanı İ.B'ye 02.04.1990 günlü belge ile verilen yetkinin ise, dernek adına gelir toplanması ile sınırlı olduğunun görüldüğü, bu durumda; İ.B'nin Trabzon Zafer Camii Onarma, Güzelleştirme, Kuran Kursu Yaptırma ve Yasatma Derneği adına dava açma ehliyetine sahip olduğundan söz edilemeyeceğinden davanın ehliyet yönünden reddi gerektiği hk. Trabzon İdare Mahkemesi, KT:10.09.1990, E:1990/429, K:1990/515”, Nakleden: KARAVELİOĞLU, C.I, s. 997.

³⁰⁵ D.8.d., 25.02.1991 tarih ve E. 1990/494, K. 1991/348, <http://www.danistay.gov.tr/>

³⁰⁶ TOSUN, s. 173.

düzenlemek, Türkiye`den geçici olarak çıkarılan taşıtların gümrük çıkış karnelerini vermek suretiyle ücret karşılığı yaptığı hizmetlerin, yabancı dil kursları düzenleyen ve bununla ilgili kitap satışı yapan derneklerin bu faaliyetlerinin, bir spor kulübünün işlettiği kafeterya, büfe, düğün salonu ve fotoğrafçılık faaliyetlerinin iktisadi işletme sayılması ve bu nedenle elde ettikleri gelirlerinden dolayı Kurumlar Vergisi mükellefi olmaları gerektiği sonucuna varan Danıştay Dördüncü ve Üçüncü Dairesi kararları doğrultusunda birleştirilmesine... ”³⁰⁷ şeklinde karar vermiştir.

Yine Danıştay 3. Dairesi tarafından verilen bir kararda; ticari nitelik taşıyan faaliyetleri ile tedavül ekonomisine katılan, dolayısıyla üçüncü kişilerden gelir sağladığı anlaşılan derneğin devamlılık arz eden bu faaliyetlerinin iktisadi işletme sayılması, elde ettiği gelirin ise kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiği şeklinde hüküm tesis edilmiştir³⁰⁸.

Derneklerin tüzel kişiliğinin sona ermesi durumları ise TMK'nın 87, 88 ve 89 uncu maddelerinde belirtilmiştir³⁰⁹. Belirtilen maddelerdeki durumların gerçekleşmesi halinde ise derneğin tüzel kişiliği sona erecek olup, bu nedenle de derneklerin davada taraf olma ehliyeti de bu andan itibaren ortadan kalkmış olacaktır.

bb. Vakıfların Dava Ehliyeti

TMK'nın 101 inci maddesi Vakıfları “*Vakıflar, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır*” şeklinde tanımlamıştır. TMK'nın 102 nci maddesinin birinci fıkrasına göre ise “*Vakıf kurma iradesi, resmî senetle veya ölüme*

³⁰⁷ DİBGK., 16.06.1994 tarih ve E. 1992 / 2, K. 1994 / 2, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

³⁰⁸ D.3.d., 04.05.1999 tarih ve E. 1998 / 1779, K. 1999 / 1696, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

³⁰⁹ TMK m. 87 “Dernekler, aşağıdaki hâllerde kendiliğinden sona erer: 1. Amacın gerçekleşmesi, gerçekleşmesinin olanaksız hâle gelmesi veya sürenin sona ermesi, 2. İlk genel kurul toplantısının kanunda öngörülen sürede yapılmamış ve zorunlu organların oluşturulmamış olması, 3. Borç ödemede acze düşmüş olması, 4. Tüzük gereğince yönetim kurulunun oluşturulmasının olanaksız hâle gelmesi, 5. Olağan genel kurul toplantısının iki defa üst üste yapılamaması. Her ilgili, sulh hâkiminden, derneğin kendiliğinden sonra erdiğinin tespitini isteyebilir.” ; TMK m. 88 “Genel kurul, her zaman derneğin feshine karar verebilir.” ; TMK m. 89 “Derneğin amacı, kanuna veya ahlâka aykırı hâle gelirse; Cumhuriyet savcısının veya bir ilgilinin istemi üzerine mahkeme, derneğin feshine karar verir. Mahkeme, dava sırasında faaliyetten alıkoyma dahil gerekli bütün önlemleri alır”.

bağlı tasarrufla açıklanır. Vakıf, yerleşim yeri mahkemesi nezdinde tutulan sicile tescil ile tüzel kişilik kazanır.” Tüzel kişiliğin kazanılması ile birlikte hak ve taraf ehliyetine de sahip olur. 5737 sayılı Vakıflar Kanunu’na göre Vakıflar, Mazbut vakıflar, Mülhak vakıflar, Cemaat Vakıfları ve Esnaf Vakıfları olmak üzere dört grupta toplanmaktadır.

Vakıflar Kanunu’nun 3 üncü maddesinde “**Mazbut vakıf**³¹⁰; *Bu Kanun uyarınca Genel Müdürlükçe yönetilecek ve temsil edilecek vakıflar ile mülga 743 sayılı Türk Kanunu Medenisi'nin yürürlük tarihinden önce kurulmuş ve 2762 sayılı Vakıflar Kanunu gereğince Vakıflar Genel Müdürlüğünce yönetilen vakıfları, **Mülhak vakıf**³¹¹; Mülga 743 sayılı Türk Kanunu Medenisi'nin yürürlük tarihinden önce kurulmuş ve yönetimi vakfedenlerin soyundan gelenlere şart edilmiş vakıfları, **Cemaat vakfı**; Vakfiyeleri olup olmadığına bakılmaksızın 2762 sayılı Vakıflar Kanunu gereğince tüzel kişilik kazanmış, mensupları Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan Türkiye'deki gayrimüslim cemaatlere ait vakıfları, **Esnaf vakfı**; 2762 sayılı Vakıflar Kanunu'nun yürürlüğünden önce kurulmuş ve esnafın seçtiği yönetim kurulu tarafından yönetilen vakıfları,” ifade eder tanımlamaları yapılmıştır.*

Vakıflar Kanunu’nun 6 ncı maddesi ise “*Mazbut vakıflar, Genel Müdürlük tarafından yönetilir ve temsil edilir. Mülhak vakıflar, Anayasaya aykırılık teşkil etmeyen vakfiye şartlarına göre Meclis tarafından atanacak yöneticiler eliyle yönetilir ve temsil edilir. Vakıf yöneticileri kendilerine yardımcı tayin edebilirler. Mülhak vakıf yöneticilerinde aranacak şartlar ile yardımcılarının nitelikleri yönetmelikle düzenlenir. Vakfiyedeki şartları taşımamaları nedeniyle kendilerine yöneticilik verilemeyenler bu şartları elde edinceye, küçükler ile kısıtlılar fiil ehliyetlerini kazanıncaya ve boş kalan yöneticilik yenisine verilinceye kadar, vakıf işleri Genel Müdürlükçe temsilen yürütülür. Cemaat vakıflarının yöneticileri mensuplarınca kendi aralarından seçilir. Vakıf yöneticilerinin seçim usul ve esasları*

³¹⁰ “Mazbût, zaptedilmiş, yönetimine el konulmuş demektir. Mütevellisi bulunmayıp da doğrudan doğruya devletin resmi bir kuruluşu tarafından yönetilen vakıflara bu ad verilir. Osmanlı döneminde Evkâf Nezâreti’nin, günümüzde ise Vakıflar Genel Müdürlüğü’nün doğrudan yönettiği vakıflar bu niteliktedir.” Bkz. DÖNDÜREN Hamdi, **Günümüzde Vakıf Meseleleri**, İstanbul 1998, s. 85.

³¹¹ “Kendi mütevellilerince yönetilen, fakat vakıflar idaresinin denetimi altında bulunan vakıflar bu çeşide girer. Günümüzde yeni kurulan tüm vakıflar bu niteliktedir. Vakıflar Genel Müdürlüğü belli aralıklarla teftiş işini yapar ve buna karşılık ‘teftiş ücreti’ alır.” Bkz. DÖNDÜREN, s. 86.

yönetmelikle düzenlenir. *Esnaf vakıfları, mülhak vakıfların tabi olduğu hükümlere tabidir. Bu vakıflar, esnafın seçtiği yönetim kurulu tarafından yönetilir*” hükmüne havidir.

VUK’un 10 uncu maddesinin 1 inci fıkrasında vakıfların mükellef veya vergi sorumlusu olması halinde bunlara düşen ödevlerin bunların kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmaması durumunda bunları idare edenlerin ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirileceği belirtilmiştir. Bu anlamda bunların dava açma ehliyetlerinin de kanuni temsilcileri vasıtası ile kullanılacağı ortaya çıkmaktadır.

Vakıflar Kanununun 6 ncı maddesine göre, mülhak vakıfların meclis tarafından atanacak yöneticiler tarafından idare ve temsil edilirler. Belirtilen nedenle de mülhak vakıflarla ilgili davaların vakıf yöneticileri tarafından açılması gerekmekte olup³¹²; bu konu ile ilgili Danıştay 12. Dairesi bir kararında “...2762 sayılı *Vakıflar Kanununun 23. maddesi mülhak vakıfların temsil selahiyetini mütevellilere vermiş olduğu gibi 5404 sayılı Yasada da cemaatlere mahsus vakıfların bunlar tarafından seçilen kişi veya heyetlerce idare edileceği hükme bağlanmış olduğuna göre; temsil müdürü tarafından açılmış bulunan işbu davanın ehliyet yönünden reddine karar verilmiştir...*”³¹³ hükmünü vermiştir.

TMK’nın 102 nci maddesi; “*Vakıf kurma iradesi, resmi senetle veya ölüme bağlı tasarrufla açıklanır. Vakıf, yerleşim yeri mahkemesi nezdinde tutulan sicile tescil ile tüzel kişilik kazanır*” hükmüne havi olup, vakıflar vakıf senedinde belirtilen organlarınca temsil ve idare edilirler. Bu durumda da 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu hükümlerine tabi vakıfların açacakları davaların, bunların senetlerinde gösterilen yetkili organları aracılığıyla açılması gerekmektedir.

Vakıflar vergi mükellefi, sorumlusu ve kendisine ceza kesilen olabileceklerinden vergi davasında davacı sıfatı ile taraf olabilir. Yukarıda da izah edildiği üzere mazbut vakıflar dışındaki vakıf türlerinde dava seçilen yönetici veya

³¹² ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 317; ŞİMŞEK, s. 22; KIZILOT, s. 375; KARAVELİOĞLU, C.I. , s. 1002; KAYIŞOĞLU, s. 688.

³¹³ “D.12.d., 11.06.1966 tarih ve E,1966/1133; K, 1966/2090 s.k. Danıştay Onikinci Daire Kararları, Birinci Kitap, Cilt II. Sh. 353-355” Nakleden: KARAVELİOĞLU, C.I., s. 999-1000.

temsilci tarafından açılabilecekken, mazbut vakıflarla ilgili dava Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından açılabilecektir³¹⁴.

Diğer taraftan derneklerin temsili ile ilgili olarak ele ifade ettiğimiz TMK'nın 427 nci maddesi hükmü vakıflar için de uygulanmaktadır. Belirtilen maddenin 4. bendine göre bir tüzel kişi (ve bu arada vakıflar) gerekli organlardan yoksun kalmış ve yönetimi başka şekilde sağlanamamışsa, vesayet makamı, o vakfa bir yönetim kayyımı atar ve vakfın yönetim ve temsil yetkisi de bu kayyıma ait olur³¹⁵.

Vakıflar TMK'nın 116 ncı maddesinde³¹⁶ ifade edilen durumların gerçekleşmesi halinde ise tüzel kişiliğini kaybeder. Bu durumda ise vakıfların davalarda taraf olma ehliyeti ortadan kalkmış olacaktır.

cc. Ticari Şirketlerin Dava Ehliyeti

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK.)'nun 136 ncı maddesi "*Ticaret şirketleri; kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif*³¹⁷ şirketlerinden ibarettir."³¹⁸ hükmüne havidir. TTK'da tahdidi olarak sayılan bu beş adet ticaret şirketi sadece bu sıfatla tacir sayılmakta olup, bunların icra ettikleri faaliyetlerin nevi ya da başka bir husus bu konuda herhangi bir fark oluşturmamaktadır.³¹⁹

Aynı kanunun 137 nci maddesi ise "*Ticaret şirketleri hükmi şahsiyeti haiz olup şirket mukavelesinde yazılı işletme mevzuunun çevresi içinde kalmak şartıyla bütün hakları iktisap ve borçları iltizam edebilirler. Bu husustaki kanuni istisnalar*

³¹⁴ ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 317; CANDAN, Kanuni Temsilci, s. 15.

³¹⁵ TOSUN, s. 191.

³¹⁶ TMK m. 116 "Amacın gerçekleşmesi olanaksız hâle geldiği ve değiştirilmesine de olanak bulunmadığı takdirde, vakıf kendiliğinden sona erer ve mahkeme kararıyla sicilden silinir. Yasak amaç güttüğü veya yasak faaliyetlerde bulunduğu sonradan anlaşılan veya amacı sonradan yasaklanan vakfın amacının değiştirilmesine olanak bulunmazsa; vakıf, denetim makamının ya da Cumhuriyet savcısının başvurusu üzerine duruşma yapılarak dağıtılır".

³¹⁷ KARAHAN'a göre önceden TTK.485-502 arasında düzenlenmiş olan kooperatifler, Ticaret Kanunu'ndan çıkarılıp ayrı bir kanunla düzenlenmiş olduklarından artık ticaret şirketi ve dolayısıyla tacir sayılmazlar. Bkz. KARAHAN Sami, **Ticari İşletme Hukuku**, 1998, s. 76.

³¹⁸ 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 124 üncü maddesi "*(1)Ticaret şirketleri; kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden ibarettir. (2) Bu Kanunda, kollektif ile komandit şirket şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket sermaye şirketi sayılır*" hükmüne havi olup, 6762 sayılı TTK. hükümlerine paralel bir düzenleme yapılmıştır.

³¹⁹ POROY Reha, **Ticari İşletme Hukuku**, İstanbul -Temmuz 1987, s. 100.

*mahfuzdur.*³²⁰ amir hükmüne havi olup; belirtilen madde ile ticaret şirketlerinin hak ehliyetine dolayısıyla taraf ehliyetine sahip oldukları açıkça ifade edilmiştir.

TTK.'nun 138 inci maddesinde “*Her şirket nevine mahsus hükümler mahfuz kalmak şartıyla Medeni Kanununun 45, 47, 48, 49 uncu maddeleri ve bu fasılda hüküm bulunmayan hususlar hakkında Borçlar Kanunu'nun 520 - 541 inci maddeleri her şirket nevininin mahiyetine uygun olduğu nispette, ticaret şirketleri hakkında da tatbik olunur.*”³²¹ Hükmüne yer verilmek sureti ile Medeni Kanunun fiil ehliyetini düzenleyen ilgili maddelerine gönderme yapılmış olup; bu anlamda ticaret şirketlerinin dava ehliyetinin bulunduğu da ifade edilmiş olmaktadır. Ticaret şirketlerinden anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler Kurumlar Vergisi Kanunu(KVK)'nun 2 nci maddesinin 1 inci bendinde sermaye şirketi olarak tanımlanmış olup³²² bu şirketler Kurumlar Vergisi mükellefidirler. Yine Kooperatifler de KVK'nın 2 nci maddesinin 2 nci bendine göre Kurumlar Vergisi mükellefidir. Ayrıca ticaret şirketleri çalıştırdıkları personelin maaşlarından gelir vergisini kesip ödemekle sorumludurlar. Bu anlamda ticaret şirketleri mükellef, sorumlu ve haklarında ceza kesilenlerden olmaları durumunda vergi davası açabilmektedirler.

aaa. Kollektif Şirketlerin Dava Ehliyeti

TTK.'nun 153 üncü maddesine göre, “*Ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek maskadiyle hakiki şahıslar arasında kurulan ve ortaklarından*

³²⁰ 6102 sayılı TTK. nun 125 inci maddesi “(1) Ticaret şirketleri tüzel kişiliği haizdir. (2) Ticaret şirketleri, Türk Medenî Kanununun 48 inci maddesi çerçevesinde bütün haklardan yararlanabilir ve borçları üstlenebilirler. Bu husustaki kanuni istisnalar saklıdır” hükmüne havi olup, 6762 sayılı TTK hükümlerine paralel bir düzenleme yapılmıştır.

³²¹ 6102 sayılı TTK.'nın 126 ncı maddesi “ (1) Her şirket türüne özgü hükümler saklı kalmak şartıyla, Türk Medenî Kanununun tüzel kişilere ilişkin genel hükümleri ile bu Kısımda hüküm bulunmayan hususlarda Türk Borçlar Kanununun adi şirkete dair hükümleri her şirket türünün niteliğine uygun olduğu oranda, ticaret şirketleri hakkında da uygulanır.” hükmüne havi olup, 6762 sayılı TTK. hükümlerine paralel bir düzenleme yapılmıştır.

³²² 5520 sayılı KVK m. 2 / 2 “Sermaye şirketleri: 29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Bu Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır.”

*hiçbirisinin mesuliyeti şirket alacaklarına karşı tahdid edilmemiş olan şirket, kollektif şirkettir*³²³.

Kollektif şirketlerde şirket sözleşmesinde aksine hüküm bulunmadığı sürece; şirket işlerini idare hak ve vazifesine sahip olan kimse veya kimseler (ortaklardan her biri) temsil yetkisine sahiptir³²⁴. Bu anlamda aksine hüküm olmadığı sürece şirket işlerini yürütmekte görevli kişiler vergi uyuşmazlığı durumunda şirket adına açılacak davada şirketi temsil edeceklerdir. Bu husus TTK.'nın 175 inci maddesinde “*Şirketi ortaklara ve üçüncü şahıslara karşı temsil salâhiyet ve vazifesi, tescil ve ilân edilen mukavelede aksine hüküm olmadıkça, 160 ncı madde gereğince şirket işlerini idare hak ve vazifesini haiz olanlara aittir*”³²⁵ ifadeleri ile belirtilmiştir. TTK.'nın 160 ıncı maddesi ise “*Ortaklardan her biri ayrı ayrı şirketi idare hak ve vazifesini haizdir. Şu kadar ki; şirket mukavelesiyle veya ortakların ekseriyeti ile idare işleri, ortaklardan birine veya birkaçına yahut hepsine verilebilir. Ticari mümessiller ve diğer ticari vekiller hakkındaki hükümler mahfuzdur*”³²⁶ hükmüne havidir.

TTK.'nın 179 uncu maddesi “*Şirketin borç ve taahhütlerinden dolayı birinci derecede şirket mesuldür. Şu kadar ki; şirkete karşı yapılan icra takibi semeresiz kalmış veya şirket her hangi bir sebeple sona ermiş ise, yalnız ortak veya ortakla birlikte şirket aleyhine dâva açılabilir ve takip yapılabilir*”³²⁷ hükmüne havidir.

³²³ 6102 sayılı TTK.'nın 211 inci maddesi Kollektif şirketi “*Kollektif şirket ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlanmamış olan şirkettir*” şeklinde tanımlamış olup, 6762 sayılı TTK. hükümlerine paralel bir düzenleme yapılmıştır.

³²⁴ KARAVELİOĞLU, C. I, s. 1002; CANDAN, Kanuni Temsilci, s. 17; ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 315; KAYIŞOĞLU, s. 688.

³²⁵ 6102 sayılı TTK.'nın 233 üncü maddesi “*(1) Şirketi temsile yetkili olan kimse, şirketin işletme konusuna giren her türlü işi ve hukuki işlemleri şirket adına yapmak ve şirketin unvanını kullanmak yetkisine sahiptir. Bu yetkiyi sınırlayan her şart, iyiniyetli üçüncü kişilere karşı ileri sürülemez. (2) Ancak, şirket sözleşmesinin tescil ve ilanı gerekli hükümlerine göre şirketin bağlanabilmesi için birlikte imza şart kılınmışsa, bu şart, üçüncü kişilere karşı da geçerlidir*” hükmüne havidir.

³²⁶ 6102 sayılı TTK.'nın 218 inci maddesi “*(1) Ortaklardan her biri, ayrı ayrı şirketi yönetme hakkını ve görevini haizdir. Ancak, şirket sözleşmesiyle veya ortakların çoğunluğunun kararıyla yönetim işleri ortaklardan birine, birkaçına veya tümüne verilebilir. (2) Ticari mümessillere ve diğer ticari vekillere ilişkin hükümler saklıdır*” hükmüne havi olup, 6762 sayılı TTK. hükümlerine paralel bir düzenleme yapılmıştır.

³²⁷ 6102 sayılı TTK.'nın 237 nci maddesinin birinci fıkrası “*Şirketin borç ve taahhütlerinden dolayı birinci derecede şirket sorumludur. Ancak, şirkete karşı yapılan icra takibi semeresiz kalmış veya şirket herhangi bir sebeple sona ermiş ise, yalnız ortak veya ortakla birlikte şirket aleyhine dava açılabilir ve takip yapılabilir*” hükmüne havi olup, 6762 sayılı TTK. hükümlerine paralel bir düzenleme yapılmıştır.

Belirtilen madde ışığında vergi borcundan dolayı öncelikle şirketin sorumlu olduğu, şirketten vergi alacağının tahsil edilememesi halinde veya şirketin sona ermesi halinde ise şirketin ortaklarından ya da şirketle birlikte ortaklarından vergi alacağının tahsili cihetine gidilebileceğini belirtmek gerekir.³²⁸ Şirket ortaklarının buradaki sorumluluğu ikinci dereceden, sınırsız ve müteselsil sorumluluktur³²⁹.

Bu anlamda Danıştay 7. Dairesi bir kararında “...6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 179. maddesinde, kolektif şirketin borç ve taahhütlerinden dolayı birinci derecede şirketin mesul olduğu, şu kadar ki şirkete karşı yapılan icra takibi semeresiz kalmış veya şirket herhangi bir sebeple sona ermiş ise, yalnız ortak veya ortakla birlikte şirket aleyhine dava açılabileceği ve takip yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

Dosyanın incelenmesinden, borçlu ... Kolektif Şirketinin 15.11.1987 tarihi itibarıyla feshedildiği, dava konusu ödeme emrinin düzenlendiği tarihte hukuki varlığının bulunmadığı, bunun için, şirket ortaklarından ...'ya ödeme emrinin tebliğ edildiği, bu kişinin şahsen vekalet verdiği avukat ... ödeme emrinin iptali istemiyle açtığı davanın, vergi mahkemesince kararda yazılı gerekçeyle ehliyet yönünden reddedildiği anlaşılmaktadır.

Yukarıda anılan yasa hükmü uyarınca kolektif şirketin herhangi bir sebeple sona ermesi halinde, yalnız ortak veya ortakla birlikte şirket aleyhine, şirketin borç ve taahhütlerinden dolayı dava açılabileceğinden, fesih nedeniyle 15.11.1987 tarihi itibarıyla sona erdiği anlaşılan yükümlü şirketin vergi borcunun tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin, şirket ortağı ve şirket borçlarından müteselsilen sorumlu ...'ya tebliği yerindedir.

Bu durumda, şirketin vergi borcundan şahsen sorumlu tutulan ortağın, şirketin hukuken mevcut bulunmadığı durumlarda, şirket vergi borçlarının kaldırılması istemiyle şahsen vekalet verdiği avukat vasıtasıyla dava açma hakkının varlığının da kabul edilmesi gerekeceğinden, mahkemece kararda yazılı gerekçeyle,

³²⁸ ÇEVİK Orhan Nuri, **Uygulamada Şirketler Hukuku**, Ankara 2002, s. 250.

³²⁹ ARSLAN İbrahim, **Şirketler Hukuku Bilgisi**, Konya 1998, s. 102.

açılan davanın ehliyet yönünden reddinde yasal isabet bulunmamaktadır... ” şeklinde hüküm vermiştir³³⁰.

Yine Danıştay 3. Dairesi bir kararında “...Şirket adına kesilen cezaların her ortağın hukukunu etkilemesi yönünden bu cezaya karşı ortakların her birinin iptal davası açabileceği... ” şeklinde hüküm tesis etmiştir³³¹.

bbb. Komandit Şirketlerin Dava Ehliyeti

Komandit şirketleri Adi Komandit Şirketler ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler olarak iki ayrı başlıkta incelemek gerekir.

aaaa. Adi Komandit Şirketlerin Dava Ehliyeti

TTK.’nun 243 üncü maddesine göre “*Ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altına işletmek maksadıyla kurulan ve şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının mesuliyeti tahdit edilmemiş ve diğer ortak veya ortakların mesuliyeti muayyen bir sermaye ile tahdit edilmiş olan şirket komandit şirkettir.*

Mesuliyetleri mahdut olmayan ortaklara komandite, mesuliyeti mahdut olanlara komanditer denir.

Komandite ortakların hakiki şahıs olmaları lâzımdır. Hükmi şahıslar ancak komanditer” ortak olabilirler”³³².

Aynı kanununun 257 nci maddesine göre ise “*Komandit şirketlerin idare ve temsili komandite ortaklara aittir. İdare hakkının ve temsil salâhiyetinin hududu kollektif şirketler hakkındaki hükümlerle muayyendir.*

Komanditer ortaklar, şirketi temsil ve idare salâhiyetini haiz değildirler. Şu kadar ki, şirket mukavelesinde aksine hüküm olmamak şartıyla komanditer ortak;

³³⁰ D.7.d., 23.03.1995 tarih ve E. 1993/5, K. 1995/1203, **DD.**, S. 91, s. 773.

³³¹ D.3.d., 08.02.1989 tarih ve E. 1988 / 1883, K. 1989 / 347, Nakleden : DEMİRKOL Selami – TEKİN Önder – TOKTAŞ Nihat, **Danıştay Vergi Dava Daireleri Karar Özetleri**, Temmuz 2006, s. 1463.

³³² 6102 sayılı TTK.’nın 304 üncü maddesi bu hükme paralel olarak “(1) *Ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan, şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirket komandit şirkettir. (2) Sorumluluğu sınırlı olmayan ortaklara komandite, sorumluluğu sınırlı olanlara komanditer denir (3) Komandite ortakların gerçek kişi olmaları gerekir. Tüzel kişiler ancak komanditer ortak olabilirler”* hükmüne havidir.

yalnız ticari mümessil, ticari vekil veya ticari memur olarak tâyin edilebilir”³³³. Şu halde komandit şirket adına dava açmaya sadece komandit ortak yetkilidir.

Bu anlamda Danıştay 12. Dairesi 13.06.1966 tarih ve 1966/3208 E.; 1966 / 2144 K. sayılı kararında “...*Yeni Ant Gazetesinin, Yeni Ant Gazete ve Matbaacılık Mehmet Orhi Komandit Şirketi'ne ait olduğu ve şirketi temsile komandite ortak Mehmet Orhi'nin tek başına yetkili olduğu anlaşılmakta, şirketi temsile yetkili olmayan komanditer ortağın kendi adına verdiği vekaletnameye istinaden Yeni Ant Gazetesinin menfaatini ilgilendirdiğinden bahisle açtığı davanın ehliyet yönünden reddine...*”³³⁴ şeklinde hüküm tesis etmiştir.

bbbb. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerin Dava Ehliyeti

TTK'nun 475 inci maddesine göre Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklarına karşı bir kollektif şirket, diğerleri bir anonim şirket ortağı gibi sorumlu olan şirkettir. Sermaye, paylara bölünmeksizin sadece birden çok komanditerin iştirak nispetlerini göstermek amacıyla kısımlara ayrılmış bulunuyor ise adi komandit şirket hükümleri uygulanır³³⁵.

TTK'nun 476 ncı maddesinin birinci fıkrası hükmü gereğince komanditelerin şirketi idare ve temsili, komandit şirketlerdeki hükümlere tabidir³³⁶. TTK.'nun 481 inci maddesi hükmüne göre ise Anonim şirketlerin yönetim kurulunun görevleriyle

³³³ 6102 sayılı TTK.'nin 318 inci maddesi bu hükme paralel olarak “(1) *Komandit şirketler, kural olarak, komandite ortaklar tarafından temsil edilir. Kollektif şirketin temsil yetkisinin kapsamı ve sınırlandırılmasına ilişkin hükümleri komandit şirkete de uygulanır. (2) Komanditer ortaklar, ortak sıfatıyla şirketi temsile yetkili olamazlar. Ancak, şirket sözleşmesinde aksine hüküm bulunmaması şartıyla, komanditer ortak ticari mümessil, ticari vekil veya seyyar tacir memuru olarak atanabilir*” hükmüne havidir.

³³⁴ “Danıştay Onikinci Daire Kararları, Birinci Kitap, Cilt: I, s. 88.” Nakleden: KARAVELİOĞLU, C. I. , s. 1004.

³³⁵ 6102 sayılı TTK.'nun 564 üncü maddesi bu düzenlemeye paralel olarak “*Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kollektif şirket ortağı, diğerleri bir anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olan şirkettir. Sermaye, paylara bölünmeksizin sermayesi sadece birden çok komanditerin sermayeye katılma oranlarını göstermek amacıyla kısımlara ayrılmış bulunuyorsa komandit şirket hükümleri uygulanır*” hükmüne havidir.

³³⁶ 6102 sayılı TTK.'nun 565 inci maddesinin birinci fıkrası bu düzenlemeye paralel şekilde “*Komanditelerin birbirleriyle, komanditerlerin tümüyle ve üçüncü kişilerle hukuki ilişkileri, özellikle şirketin yönetimine ve temsiline ilişkin görev ve yetkileri, şirketten ayrılmaları, komandit şirketlerdeki hükümlere tabidir*” hükmüne havidir.

sorumluluklarına ilişkin olan hükümler, komandite ortaklar hakkında da geçerli olmaktadır^{337/ 338}.

ccc. Anonim Şirketlerin Dava Ehliyeti

TTK.'nın 269 uncu maddesine göre, “*Anonim şirket, bir unvana sahip, esas sermayesi muayyen ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından dolayı yalnız mamelekiyle mesul bulunan şirkettir.*

Ortakların mesuliyeti, taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile mahduttur”³³⁹.

Anonim şirketler, tüm diğer ticari şirketler gibi tüzel kişiliğe sahiptirler ve ana sözleşmelerinde yazılı işletme konuları çerçevesi içinde kalmak şartıyla, bütün hakları iktisap ve borçları iltizam edebilirler³⁴⁰. Tüzel kişilik ise şirketin ticaret siciline tescili ile kazanılmaktadır(TTK. m. 301).

TTK.'nın 317 nci maddesi “*Anonim şirket idare meclisi tarafından idare ve temsil olunur*”³⁴¹ hükmüne havidir. Şirket sözleşmesinde, idare ve temsil işlerinin yönetim kurulu üyeleri arasında pay edilip edilmeyeceği, pay edilecekse bu paylaşmanın nasıl yapılacağı gösterilir. Ana sözleşmede yetki verilmesi durumunda; şirket genel kurulu veya yönetim kurulu, şirketin idare işleri ile temsil yetkisinin bir bütün olarak veya işlerden ve yetkilerden bir kısmını yönetim kurulu üyelerinden bir veya birkaçına veya yönetim kurulu üyesi olmayan müdürlere bırakmaya

³³⁷ CANDAN, Kanuni Temsilci, s. 25, TOSUN, s. 243.

³³⁸ 6102 sayılı TTK.'nın 570 inci maddesi bu düzenlemeye paralel şekilde “*Anonim şirketlerin yönetim kurulunun görevleriyle sorumluluklarına ilişkin hükümleri, yönetici olan komandite ortaklar hakkında da geçerlidir*” hükmüne havidir.

³³⁹ 6102 sayılı TTK.'nın 329 uncu maddesi bu düzenlemeye paralel olarak “(1) *Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir. (2) Pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur*” hükmüne havidir.

³⁴⁰ CANDAN, Kanuni Temsilci, s. 20; ÇEVİK, s. 398, İMREGÜN Oğuz, **Anonim Ortaklıklar**, İstanbul 1970, s. 23.

³⁴¹ 6102 sayılı TTK.'nın 365 inci maddesi bu düzenlemeye paralel olarak “*Anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. Kanundaki istisnai hükümler saklıdır*” hükmüne havidir.

yetkilidir³⁴². Şu kadar ki müdürlerin şirkette pay sahibi olmaları hususunda bir zorunluluk yoktur(TTK. m. 319).

Aynı kanunun 323 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasında ise “*Anonim şirket adına tanzim edilecek evrakın muteber olması için, aksine esas mukavelede hüküm olmadıkça temsile salâhiyetli olanlardan ikisinin imzası kâfidir*”³⁴³ hükmü yer almaktadır. İfade edilen durumlara göre şu halde, anonim şirketlerde;

- ana sözleşmede idare ve temsil yetkilerinin yönetim kurulu üyeleri arasında pay edilmesine veya müdüre bırakılmasına yetki verilmemiş olması durumunda yönetim kurulu başkanı ve üyelerden her birinin,

- ana sözleşmede yetki verilmesi şartı ile kendisine şirketi idare ve temsil yetkisi bırakılan yönetim kurulu üyelerinin (murahhas üyelerin),

- ana sözleşmede yetki verilmesi koşulu ile, kendisine şirketi idare temsil yetkisi bırakılan müdürün,

- ana sözleşmede idare ve temsil yetkilerinin murahhas üyeye veya müdüre bırakılması hususunda yönetim kuruluna yetki verilmesine rağmen bu yetkinin kullanılmaması durumunda da yönetim kurulu başkanı ve üyelerinden her birinin, kanuni temsilci sayılacağı ve anonim şirketin dava açma ehliyetinin de belirtilenler tarafından veya onların vekalet vereceği avukat aracılığı ile kullanılabilmesi ortaya çıkmaktadır³⁴⁴. Belirtilenler dışındaki kişi veya kişilerce dava açılması durumunda dava ehliyet yönünden reddedilecektir³⁴⁵.

Bu anlamda Danıştay 3. Dairesi bir kararında “...davanın açıldığı tarihte şirketi temsil yetkisi bulunmayan ortak tarafından açıldığı anlaşılmaktadır. Bu nedenle şirket adına düzenlenen ihbarnameye karşı şirketi temsile yetkili bulunmayan ortağın açtığı davanın incelenmesi olanağı bulunmadığından davanın

³⁴² CANDAN, Kanuni Temsilci, s. 20; KARAVELİOĞLU, C. I., s. 1004; ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 316; KAYIŞOĞLU, s. 687-688; İMREGÜN, s. 157.

³⁴³ 6102 sayılı TTK.’nın 370 inci maddesi bu düzenlemeye paralel olarak “(1) Esas sözleşmede aksi öngörülmemiş veya yönetim kurulu tek kişiden oluşmuyorsa temsil yetkisi çift imza ile kullanılmak üzere yönetim kuruluna aittir. (2) Yönetim kurulu, temsil yetkisini bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devredebilir. En az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisini haiz olması şarttır” hükmüne havidir.

³⁴⁴ CANDAN, Kanuni Temsilci, s. 21.

³⁴⁵ KIZILOT, s. 374.

ehliyet yönünden reddine karar verilmesi gerekirken süreaşımı nedeniyle reddine karar verilmesinde yasal isabet görülmemiştir... ”³⁴⁶ hükmünü vermiştir.

Yine Danıştay 12. Dairesi bir kararında; anonim şirket adına dava açan kişinin temsile yetkili olduğu kanıtlanamadığından davanın ehliyet yönünden reddine karar vermiştir³⁴⁷.

ddd. Limited Şirketlerin Dava Ehliyeti

TTK.’nun 503 üncü maddesinin 1 inci fıkrasına göre “*İki veya daha fazla hakiki veya hükmi şahıs tarafından bir ticaret unvanı altına kurulup, ortaklarının mesuliyeti koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile mahdut ve esas sermayesi muayyen olan şirkete limited şirket denir*”³⁴⁸.

³⁴⁶ “...Dosyanın incelenmesinden, şirket adına düzenlenen ihbarnameye karşı davanın açıldığı tarihte şirketi temsil yetkisi bulunmayan ortak tarafından dava açıldığının anlaşıldığı, dava konusu ihbarnamelerin tebliğine ilişkin mazbatada adı yazılı bulunan ...’nin kurucu ortak olmaktan başka sıfatı olmadığı; davacı A.Ş.’nin başkan, müdür veya kanuni temsilcisi sıfatını taşımadığı; ayrıca, bu kişiye yapıldığı ileri sürülen tebligatın da usulüne uygun olmadığı 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 377. maddesinde; mükelleflerin ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri hükme bağlanmıştır. Olayda, davaya konu olan vergi ve ceza ihbarnamesinin, şirket tüzel kişiliği adına düzenlendiği, 22.2.1995 tarihinde şirketin kurucu ortağı ...’nin iş arkadaşı ...’ya işyeri adresinde tebliğ edildiği, davanın ise 21.9.1989 tarihinden itibaren bir yıl süreyle şirketi temsile yetkili kılınan ancak, davanın açıldığı tarihte şirketi temsil yetkisi bulunmayan ortak tarafından açıldığı anlaşılmaktadır. Bu nedenle şirket adına düzenlenen ihbarnameye karşı şirketi temsile yetkili bulunmayan ortağın açtığı davanın incelenmesi olanağı bulunmadığından davanın ehliyet yönünden reddine karar verilmesi gerekirken süreaşımı nedeniyle reddine karar verilmesinde yasal isabet görülmemiştir... ” D.3.d., 10.02.1998 tarih ve E. 1996/1097, K. 1998/295, **DD**, S. 97, s. 240.

³⁴⁷ “...Yargı yerlerinde, davacı özel kişi veya kendisini temsile yetkili avukatı tarafından davacı tüzel kişi ise ilgili yasa hükümlerine göre bu tüzel kişiliği temsile yetkili kişiler veya avukat tarafından açılabilir. Bakılan iş bu davada davacı; Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş bir anonim şirkete olup, Ticaret Kanunu hükümleri gereğince şirketin temsili yönetim kuruluna ait bulunmaktadır. Yargı yerine açılan davalarda, dava ehliyetinin kolayca anlaşıldığı hallerde ilgisinden bunun ayrıca kanıtlanması istenemez. Ancak dava açmağa belli kişinin veya kurulun yetkili bulunması halinde, bu yetkinin, davanın görülebilmesi için kanıtlanması zorunluluğu vardır. Eldeki dosya da, Tarımtur Tarım ve Turizm İşletmeleri Anonim Şirketi adına dava dilekçesini imzalayan şahsın, davacı şirketi temsile yetkili olduğu anlaşılammıştır. Bu nedenle Dairemizce verilen 18.09.1980 tarihli ara kararıyla davacı şirketi temsile yetkili olanları gösterir temsil belgesi istenmiş, söz konusu karar 14.10.1980 tarihinde davacı şirkete tebliğ edilmiş, verilen süre de geçmiş bulunmasına rağmen ara kararımız gereği yerine getirilmemiş ve dava dilekçesini imzalayan şahsın davacı şirketi temsile yetkili olduğu kanıtlanmamıştır. Açıklanan nedenlerle davayı açan kişinin davacı şirketi temsile yetkili olduğu kanıtlanmadığından davanın ehliyet yönünden reddine...karar verildi...” D.12.d., 20.11.1980 tarih ve E. 1980/1993, K. 1980/4050, Nakleden: KARAVELİOĞLU, C.I. , s. 1007.

³⁴⁸ 6102 sayılı TTK.’nun 573 üncü maddesi bu düzenlemeye paralel olarak “(1) Limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur. (2) Ortaklar, şirket

TTK.'nun 540 ıncı maddesi “*Aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortaklar hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecburdurlar.*”

Şirket mukavelesi veya umumi heyet kararı ile şirketin idare ve temsili ortaklardan bir veya birkaçına bırakılabilir.

Kuruluştan sonra şirkete giren ortaklar, bu hususta umumi heyetin ayrı bir kararı olmadıkça, idare ve temsile mezun ve mecbur değildirler.

Limited şirketin temsilcileri arasında bir hükmi şahıs bulunduğu takdirde, ancak o hükmi şahıs adına limited şirketin temsil ve idaresini üzerine almış bulunan hakiki şahıs limited şirketin temsilcisi olarak tescil ve ilân edilir”³⁴⁹ amir hükmüne; aynı kanunun 541 inci maddesi ise “Şirket mukavelesi veya umumi heyet kararıyla şirketin idare ve temsili ortak olmayan kimselere de bırakılabilir. Bu gibi kimselerin salâhiyet ve mesuliyetleri hakkında ortak olan müdürlere ait hükümler tatbik olunur” amir hükmüne havidir.

İfade edilen maddelere göre;

- şirket sözleşmesinde limited şirketi idare ve temsil yetkisi, bir veya birkaç ortağa verilmiş ise bu ortak ya da ortaklar;

- şirketin idare ve temsili ortak olmayan bir müdüre verilmiş ise, bu müdür;

- şirketi idare ve temsil yetkisi ortaklar arasında bulunan tüzel kişiye verilmiş ise, idare ve temsil yetkisini bu tüzel kişi adına üzerine almış olan gerçek kişi;

- ne şirket sözleşmesi, ne de genel kurul kararı ile şirketi idare ve temsil yetkisi ortaklardan birine veya birkaçına ya da ortak olmayan müdüre verilmiş ise,

borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler. (3) Limited şirket, kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilir” hükmüne havidir.

³⁴⁹ 6102 sayılı TTK.'nun 623 üncü maddesi “(1) Şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir. (2) Şirketin müdürlerinden biri bir tüzel kişi olduğu takdirde, bu kişi bu görevi tüzel kişi adına yerine getirecek bir gerçek kişiyi belirler. (3) Müdürler, kanunla veya şirket sözleşmesi ile genel kurula bırakılmamış bulunan yönetime ilişkin tüm konularda karar almaya ve bu kararları yürütmeye yetkilidirler.” hükmüne havidir.

müdür sıfatıyla tüm ortakların kanuni temsilci sayılacağı ve limited şirketin dava açma ehliyetinin de belirtilenler tarafından veya onların vekalet vereceği avukat aracılığı ile kullanılabilmesi ortaya çıkmaktadır³⁵⁰.

Bu anlamda Danıştay 7. Dairesi bir kararında yükümlü limited şirketin vergi borcunun, kurucu ortağın şahsi hesabından alınması durumunda, kurucu ortak tarafından bu konuda açılan davanın ehliyetten reddi yolundaki vergi mahkemesi kararının onanmasına hükmetmiştir³⁵¹.

Danıştay 4. Dairesi ise bir kararında limited şirketin dava açma iradesi ortaya konulurken, ortaklar kurulu kararına göre bir şirket adına hareket etmesi gereken kişinin imzasının sirkülerdeki imza ile uyum sağlamamasının şirketin dava açma

³⁵⁰ CANDAN, Kanuni Temsilci, s. 24; KARAVELİOĞLU, C. I. , s. 1008; KAYIŞOĞLU, s. 688.

³⁵¹ “...Dosya da; ... Otomotiv Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinin gümrük vergi ve resimleri ile para cezasının tahsili amacıyla teminatının nakde çevrilmesi işlemi, yükümlü şirketin kurucu ortağı tarafından dava konusu edilmiş olup, mahkemece, davanın ehliyet yönünden reddine karar verilmiştir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun "Dilekçeler Üzerine İlk İnceleme" başlıklı 14 üncü maddesinin 5.4.1990 gün ve 3622 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle değişik 3 üncü fıkrasında, dilekçelerin, Danıştay'da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hakimi; idare ve vergi mahkemelerinde ise, mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından fıkranın bentlerinde yazılı yönlerden sırası ile inceleneceği açıklandıktan sonra, (c) bendinde, ehliyet konusu bu incelemede dikkate alınması gereken yönler arasında sayılmıştır. Aynı maddenin 6 ncı fıkrasında da, 3 üncü fıkranın bentlerinde yazılı yönlerden kanuna aykırılıkların ilk incelemeden sonra saptanması halinde de, davanın her safhasında 15 inci madde hükmünün uygulanacağı belirtilmiştir. Bu fıkarda sözü edilen 15 inci maddenin ilk fıkrasının (b) bendinde ise, davayı açan kişinin menfaatinin olmaması halinde davanın ehliyet yönünden reddine karar verileceği hükmüne bağlanmıştır. Dosyanın incelenmesinden; ... Otomotiv Sanayi ve Ticaret Limited Şirketince ithal edilen otomobilin kıymetinin düşük bulunması nedeniyle yapılan ek tahakkuka karşılık 16.400.000 lira tutarında teminat mektubu verilerek ithalatın gerçekleştirildiği; ek tahakkukun, 15 günlük sürenin geçirilmesinden sonra itiraz edilmesi nedeniyle, kesinleşmesi üzerine de, 14.4.1993 tarihinde, teminat mektubu nakde çevrilerek kanuni faiziyle birlikte toplam 273.669.000 lira tutarındaki vergi, resim ve para cezasının tahsil edildiği; bu işleme karşı, yükümlü şirketin kurucu ortağı olan davacı tarafından ithalatı gerçekleştiren şirkete ait teminat mektubunun miktar itibarıyla kamu alacağını karşılayamaması üzerine, aradaki farkın kendi vadesiz hesabından tahsil edildiği iddiasıyla idari dava açıldığı anlaşılmıştır. Olayda; teminat mektubunun nakde çevrilmesi suretiyle tahsil edilen kamu borcunun ... Otomotiv Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'ne ait bulunması ve teminat mektubunun ayrı tüzel kişiliği olan bu şirket tarafından verilmiş bulunması karşısında, teminat mektubunun nakde çevrilmesine dair işlemin iptali istemiyle, idari davanın, adı geçen şirketin kanuni temsilcisi tarafından, şirket adına açılması, İdari Yargılama Usulü kuralları gereğidir. Her ne kadar, davacı, kamu alacağının bir kısmının teminat miktarının yetersiz olması sebebiyle kendi vadesiz mevduatından karşılandığını ve bu sebeple anılan işlemin iptalini istemekte menfaatinin bulunduğunu ileri sürmekte ise de; bankanın tutumundan kaynaklanan ve bu nedenle bankaya karşı açılacak hukuk davasında tazminat isteme hakkı verebilecek olan bu durumun, davacıyı teminat mektubunun nakde çevrilmesi işleminin kendi adına idari davaya konu edilmesi konusunda ehliyetli kılması olanaklı değildir. Bu itibarla, davanın 2577 sayılı Kanunun yukarıda açıklanan 15 inci maddesinin 1 inci fıkrasının (b) bendi uyarınca ehliyet yönünden incelenmeksizin reddinde herhangi bir isabetsizlik görülmemiştir...” şeklinde hüküm vermiştir D.7.d., 14.10.1998 tarih ve E. 1997/5040, K. 1998/5301, DD, S.100, s 354.

iradesini ve ehliyetini ortadan kaldırmayacağına; böyle bir durumda davanın ehliyet yönünden reddi yerine dilekçenin reddedilmesi gerektiği şeklinde hüküm kurmuştur³⁵².

Yine Danıştay 4. Dairesi bir kararında; “...12.02.1998 tarihinde tasfiyesi sona eren şirketin borçları nedeni ile şirket adına düzenlenen ödeme emirlerine karşı kanuni temsilcisi olmayan davacı tarafından açık davanın ehliyet yönünden reddi gerekeceği gibi, 1998 yılı kurumlar vergisi ile 1999 yılı ek kurumlar vergisi beyannamelerinin verilmemişinden söz edilerek, şirketin takibine olanak bulunmadığı...”³⁵³ şeklinde hüküm kurmuştur.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu ise vermiş olduğu bir kararda; limited şirketteki payını devreden müdürün, limited şirketi temsile yetkili olmadığı ve bu kişi tarafından açılan davanın ehliyet yönünden reddine karar verilmesi gerektiği yönünde hüküm tesis etmiştir³⁵⁴.

³⁵² “...Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 24 nci maddesinde öngörülen yurt dışı mühendislik hizmetleri istisnasından yararlanmak amacıyla başvuran davacı şirketin, bu isteğinin reddi yolundaki işlemin iptali istemiyle açtığı davayı dava dilekçesini imzalayan şahsın sirkülerde bulunan imzasıyla dilekçedeki karşılaştırıldığında aynı elin ürünü olmadığını bilirkişi incelemesi tespit edildiği gerekçesiyle davayı ehliyet yönünden reddeden mahkeme kararı temyiz edilmektedir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 31 inci maddesinde, "Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hakim in davaya bakmaktan memnuniyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sükununu ve inzibatı bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde Hukuk Usulü Mahkemeleri Kanunu hükümleri uygulanır" denilmekte, maddede sözü edilen Kanunun 39. maddesinde, ehliyeti haiz olan hükmi şahısların kanuni uzuvları vasıtasıyla ve icap eden mezuniyeti istihsal ile hareket edeceği, aksi halde hakim in tayin edeceği müddet zarfında şeraitin ikmalî için muhakemeyi talika mecbur olduğu gibi davanın her halinde tarafların her birinin de bunu talep edebileceği, yine aynı kanunun 40 inci maddesinde, hakim in tayin ettiği müddet zarfında şeraiti Tazime ikmal olunmazsa yapılan muamelelerin hükümsüz addolunacağı belirtilmiştir. Olayda, dava açma ehliyeti bulunan bir tüzel kişinin bu hakkını ortaklar kurulu kararıyla belli edilen yetkili kişi aracılığı ile kullanabileceği açıktır. Limited şirketin dava açma iradesi ortaya konulurken, ortaklar kurulu kararına göre şirket adına hareket etmesi gereken kişinin imzasının sirkülerdeki imza ile uyum sağlamamasının şirketin dava açma iradesini ve ehliyetini ortadan kaldıracağından söz edilemez. Nitekim, vergi dairesi müdürlüğünün savunmasında ileri sürdüğü, dava dilekçesindeki imzanın farklılığı yönündeki iddiasına karşılık olarak davacı şirket tarafından verilen cevapta, dilekçeyi imzalayan kişinin şirket ortağı olduğu ve şirketi temsil ve ilzama yetkili bir kişi olduğunu belirterek dava açma iradesi yinelenmiştir. Bu durumda, imza noksanlığının ara kararı veya 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15/1-d bendi kıyasen uygulanarak dilekçe reddedilmek suretiyle tamamlattırılması yoluna gidilmesi gerekirken davayı ehliyet yönünden reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir...” D.4.d., 13.10.1998 tarih ve E. 1997/3888, K. 1998/3564, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

³⁵³ “D.4.d., 30.10.2003 tarih ve E. 2003 / 243, K. 2003 / 2634” Nakleden : DEMİRKOL-TEKİN-TOKTAŞ, s. 1403.

³⁵⁴ “...Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca, dosya daki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü: Yükümlü şirketin 1997 yılında yaptığı mal ve hizmet

eee. Kooperatiflerin Dava Ehliyeti

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu (KK.)’nun 1 inci maddesine göre “Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir”.

KK’nın 3 ve 4 üncü maddelerine göre; kooperatif ana sözleşmesinde, kooperatifin ne şekilde temsil edileceği ve denetleneceği belirtilir, tescil ve ilan edilir.

Aynı kanununun 55 ve 58 inci maddelerine göre; kooperatifin temsil ve icra organı yönetim kurulu olup, ana sözleşme, genel kurula ya da yönetim kuruluna, kooperatifin yönetimini ve temsilini kısmen ya da tamamen, kooperatif ortağı bulunmaları zorunlu olmayan bir ya da birkaç müdüre ya da yönetim kurulu üyesine tevdi etme yetkisi verebilmektedir³⁵⁵.

alımlarını içeriği itibarıyla yanultıcı faturalarla belgelendirildiği tespit edilerek adına salınan kaçakçılık cezalı katma değer vergisini terkin eden vergi mahkemesi ısrar kararı vergi dairesi müdürlüğü tarafından temyiz edilmiştir. Dava dosyasında örneği bulunan ve ...Noterliğince 20.1.1995 tarihinde 3610 yevmiye sayısı ile düzenlenen imza sirkülerinin dayanağı olan ortaklar kurulunun 19.1.1995 tarihli kararıyla ...’ın bu tarihte şirket ortağı olması nedeniyle müdür seçildiği anlaşılmaktadır. Mahkemece verilen 31.1.2000 günlü ara kararına cevaben ... Ticaret Sicil Memurluğunun gönderdiği 15.2.2000 günlü 565 sayılı yazıdan; davanın açıldığı tarihte şirket ortaklarının ... ve ... olduğu, yukarıda sözü edilen 1995 tarihli ortaklar kurulu kararı dışında şirketi müdür sıfatıyla temsile yetkili kılınan başka bir kimsenin bulunmadığı anlaşılmaktadır. Esas mukavele ile değil ortaklar kurulu kararıyla şirketi temsil yetkisi tanınarak müdür olarak atanmış bir ortağın, şirketteki paylarının tümünü üçüncü bir kişiye devretmesiyle ortaklık sıfatının sona ermesinden sonra yeni ortaklar tarafından ortaklar dışından müdür olarak atanmadıkça şirketi temsil yetkisinin devam ettiği düşünülemez. ...’ın şirketteki payını Ticaret sicilinde de tescil edilen devir senedi ile 27.9.1996 gününde ...’ya devrederek ortaklıktan ayrılması ve yeni ortaklar tarafından müdür olarak görevlendirilmemesi nedeniyle, devir tarihinden sonra davacı şirketi kanuni temsilci sıfatıyla temsil etmesi söz konusu değildir. Belirtilen hukuki durum ve mahkemenin ara kararı üzerine Ticaret Sicil Memurluğunca verilen bilgiler karşısında, şirketi temsile yetkisi bulunmayan ... tarafından açılan davanın ehliyet yönünden reddi gerekirken, yazılı gerekçeyle verilen karar hukuka uygun görülmemiştir. Bu nedenlerle temyiz isteminin kabulü ile, ...Vergi Mahkemesinin ... günlü ve .. sayılı ısrar kararının bozulmasına...” DVDDGK.,29.12.2002 tarih ve E. 2002 / 361, K. 2002 / 444, <http://www.danistay.gov.tr/>.

³⁵⁵ CANDAN, Kanuni Temsilci, s. 26; ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 316.

Kooperatif yönetim kurulu, kooperatifi temsile yetkili kılınanların isimlerini, imzalarını ve bu yetkiye temel teşkil eden kararın noterlikçe onaylı bir suretini ticaret siciline verir³⁵⁶.

KK'nın açıklanan düzenlemelerine göre;

- ana sözleşmede verilen yetkiye dayanılarak, genel kurul ya da yönetim kurulunca, kooperatifi idare ve temsil yetkisinin bir veya birkaç müdür veya yönetim kurulu üyesine bırakılması halinde, kendisine yetki bırakılan müdür veya yönetim kurulu üyeleri,

- ana sözleşmede kooperatifi idare ve temsil yetkisinin bir veya birkaç müdüre ya da yönetim kurulu üyelerine bırakılması hususunda yetki verilmemesi ya da verilen yetkinin genel kurul ve yönetim kurulunca kullanılmaması halinde ise yönetim kurulu başkan ve üyelerinin kanuni temsilci sayılacağı ve kooperatiflerin dava açma ehliyetinin de belirtilenler tarafından veya onların vekalet vereceği avukat aracılığı ile kullanılabilmesi ortaya çıkmaktadır³⁵⁷.

Danıştay 3. Dairesi vermiş olduğu bir kararda “...Her ne kadar, *temyize konu Vergi Mahkemesi kararında, davanın ehliyet yönünden reddine gerekçe olarak 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 58. maddesinde yer alan hükme ve davacı kooperatif adına dava açan Birinci Başkan Ali Nar'a dava açma yetkisinin dava tarihinden sonra verilmiş olmasına dayanılmakta ise de; anılan madde hükmü ile kooperatifin yönetiminin ve temsilinin devri konusunda yapılacak düzenleme, kooperatifin ana sözleşmesine bırakıldığından, davacı kooperatifin ana sözleşmesinde bu yolda yapılan düzenleme araştırılmadan yalnızca söz konusu kanun hükmüne dayanılarak Kooperatif Başkanının davanın açıldığı tarihte kooperatifi temsile yetkisi olmadığı sonucuna varılmasında isabet bulunmadığı gibi dava açıldıktan sonra verilen 17.11.1983 gün ve E:1983/191, K:1983/1113 sayılı dilekçenin reddi kararı üzerine davanın yenilendiği gününden önce Yönetim Kurulu kararı ile Birinci Başkan Ali Nar'a Kooperatif adına dava açma yetkisi verilmiş bulunduğundan, adı geçenin*

³⁵⁶ CANDAN, Kanuni Temsilci, s. 27.

³⁵⁷ CANDAN, Kanuni Temsilci, s. 27.

imzasını taşıyan yenileme dilekçesi ile açılan davanın ehliyet yönünden reddine olanak ta bulunmamaktadır... ”³⁵⁸ şeklinde hüküm kurmuştur.

dd. Sendikaların Dava Ehliyeti

1982 Anayasasının 51 inci maddesi “*Çalışanlar ve işverenler, üyelerinin çalışma ilişkilerinde, ekonomik ve sosyal hak ve menfaatlerini korumak ve geliştirmek için önceden izin almaksızın sendikalar ve üst kuruluşlar kurma, bunlara serbestçe üye olma ve üyelikten serbestçe çekilme haklarına sahiptir. Hiç kimse bir sendikaya üye olmaya ya da üyelikten ayrılmaya zorlanamaz.*

Sendika kurma hakkı ancak, milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlak ile başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebepleriyle ve kanunla sınırlanabilir.

Sendika kurma hakkının kullanılmasında uygulanacak şekil, şart ve usuller kanunda gösterilir... ” hükmüne havidir.

Mevzuatımızda sendikalarla ilgili hükümler 2821 sayılı Sendikalar Kanunu ile 4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları Kanunu’nda düzenlenmiştir. Sendikalar Kanununda sendika “*işçilerin veya işverenlerin çalışma ilişkilerinde, ortak ekonomik ve sosyal hak ve menfaatlerini korumak ve geliştirmek için meydana getirdikleri tüzelkişiliğe sahip kuruluşlar*” (SK m. 2) olarak tanımlanmışken; Kamu Görevlileri Sendikaları Kanununda “*Kamu görevlilerinin ortak ekonomik, sosyal ve meslekî hak ve menfaatlerini korumak ve geliştirmek için oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kuruluşlar*” olarak tanımlanmıştır(KGSK m. 3/1-f).

Gerek Sendikalar Kanunu ve gerekse Kamu Görevlileri Sendikaları Kanunu sendikaların önceden izin almaya gerek bulunmaksızın kurulabileceğini ifade etmektedir(SK m.6/1, KGSK m. 6/1). Belirtilen kanunlara göre sendika kurucuları, sendika merkezinin bulunacağı ilin valiliğine makbuz karşılığında, dilekçelerine ekli olarak sendika tüzüğünü ve kanunda sayılan diğer belgeleri vermek durumundadırlar (SK m. 6/2, KGSK m. 6/3)³⁵⁹. Sendikalar, kanunda belirtilen bu belgeler ve

³⁵⁸ D.3.d., 07.11.1985 tarih ve E. 1985 / 264, K. 1985 / 2856, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

³⁵⁹ TOSUN, s. 196.

tüzüklerin ilgili valiliğe tevdi ile birlikte tüzelkişilik kazanmakta olup, sendikaların davada taraf olma ehliyeti de bu andan itibaren başlamaktadır³⁶⁰.

SK'ya göre işçi ve işveren sendikalarının temsil organı, yönetim kurulu olup(SK m. 16/1), belirtilen nedenle işçi ve işveren sendikaları adına dava açma yetkisi sendika yönetim kuruluna aittir³⁶¹. Bununla birlikte, en az üç en çok dokuz üyeden teşekkül eden (SK m. 15) sendika yönetim kurulu, gerekli gördüğü hal ve konularda üyelerinden bir veya birkaçına temsil yetkisi verebilir veya ilgilileri bu konuda görevlendirebilmektedir.(SK m. 16/1). Bu anlamda idari dava açma yetkisinin, bu ihtimallere göre derneklerle ilgili olarak yapılan açıklamalar çerçevesinde kullanılması gerekmektedir³⁶².

KGSK ise kamu görevlileri sendikalarının temsili konusunda ayrıca bir düzenleme yapmamış olup, ancak yönetim, denetleme ve disiplin kurulları ile kurulması uygun görülen diğer organların oluşumu, görev ve yetkileri ile toplanma ve karar alma usullerinin SK'nın 16, 17, 18 ve 19 uncu maddelerinde belirtilen esaslara uygun olarak sendikaların tüzüklerinde düzenleneceğini ifade etmiştir³⁶³. Bu yüzden kamu görevlileri sendikalarının idari dava açma yetkisini hangi organları aracılığıyla kullanacağını belirlemek için sendikanın – SK'nın 16, 17, 18 ve 19 uncu maddelerinde belirtilen esaslara uygun olarak düzenlenecek olan tüzüğünde yer alan düzenlemeleri esas almak gerekmektedir³⁶⁴.

Sendikaların dava ehliyeti, sendikaların tüzel kişiliğini doğrudan ilgilendiren ve amaçlarıyla ilgili konularla sınırlıdır³⁶⁵.

Yine SK'nın "Sendikaların Çalışma Hayatına İlişkin Faaliyetleri" başlıklı 32 nci maddesinin 3 üncü bendinde "*Çalışma hayatından, mevzuattan, toplu iş sözleşmesinden, örf ve adetten doğan hususlarda işçileri ve işverenleri temsilen veya yazılı başvuruları üzerine, nakliye, neşir veya adi şirket mukaveleleri ile hizmet akdinden doğan hakları ve sigorta haklarında üyelerini ve mirasçılarını temsilen*

³⁶⁰ TOSUN, s. 196; KARAVELİOĞLU, C. I., s. 998.

³⁶¹ TOSUN, s. 198.

³⁶² TOSUN, s. 198.

³⁶³ TOSUN, s. 199.

³⁶⁴ TOSUN, s. 199.

³⁶⁵ KARAVELİOĞLU, C. I, s. 998; ŞİMŞEK, s. 29.

davaya ve bu münasebetle açtığı davadan ötürü husumete ehil olmak,” ifadelerine yer verilerek, sendikaların üyelerinin ortak çıkarlarını korumak adına kendi tüzel kişiliğini ilgilendiren konulardaki dava ehliyeti dışında ikinci bir dava açma ehliyeti tanınmıştır. Sendikalar vergi mükellefi, sorumlusu ya da kendisine ceza kesilen olmaları ile üyelerini ilgilendiren genel düzenleyici işlemlerin iptali konulu olarak vergi davası açabilmektedir. Bu anlamda Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu bir kararında, 213 seri No.’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde yer alan bir cümlenin iptalini talep eden davacı sendikandan dava ehliyetinin bulunduğu yönünde hüküm tesis etmiştir³⁶⁶.

³⁶⁶ “...18.8.1998 günlü ve 23467 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan, 213 seri No.' lu Gelir Vergi Genel Tebliğinin 1.2."Vergi Ertelemesi Kapsamındaki Ücretler" başlıklı bölümünün "... ancak, ertelemenin yapıldığı dönemlerde söz konusu işçilerin 2822 sayılı Kanunun 12'nci maddesinde tanımlanan toplu iş sözleşmesi yapma ehliyetini haiz (kurulu bulunduğu işkolunda çalışan işçilerin en az yüzde onunun tarım ve ormancılık, avcılık ve balıkçılık işkolu hariç-üyesi bulunduğu) sendika üyesi olmaları gerekmektedir.." cümlesinin iptali istemiyle açılan davayı reddeden Danıştay Dördüncü Dairesinin 29.2.2000 günlü ve E: 1998/4735, K: 2000/797 sayılı kararı davacı sendika tarafından temyiz edilmiştir. 29.7.1998 gün ve 23417 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 4369 sayılı Kanunun 85'inci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 5'inci maddenin (a) fıkrasında, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 156'nci maddesinde tanımlanan ve 1.1.1998 tarihi itibarıyla faaliyette bulunan işyerlerinde, 1.6.1998 tarihinden önce ilgili idareye vermiş oldukları son 4 aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri işçi sayısına ilave olarak bu kanunun yayımını izleyen beşinci ayın sonuna kadar işe aldıkları ve fiilen çalıştırdıkları işçilerden sendika üyesi olanların ücretlerinden, bu suretle işe başlanılan aydan itibaren 36 ay süreyle kesilen ve beyan edilerek tahakkuk ettirilen gelir ve damga vergilerinin, beyanname verme süresini izleyen ikinci yılın aynı döneminde ödeneceği, (b) işaretli fıkrasında, (a) fıkrasındaki esaslar dahilinde işe alınan işçiler için işe başlanılan aydan itibaren 12 ay süreyle 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun 72 ve 73'üncü maddeleri uyarınca prime esas kazançları üzerinden tahakkuk ettirilecek primlerin işveren hissesinin yarısının hazinece karşılanacağı, (c) fıkrasında, (a) fıkrasındaki esaslar dahilinde işe alınan işçiler için 3417 sayılı Kanun hükümlerinin 3 yıl süreyle uygulanmayacağı, (d) fıkrasında da yine (a) fıkrasındaki esaslar dahilinde işe alınan işçiler için diğer kanunlarda işverene getirilen yükümlülüklerin 3 yıl süreyle uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır. Yasa koyucu bu düzenlemeden yararlanacak işverenler için sigortalı işçi çalıştırmak ve yasanın yayımını izleyen beşinci ayın sonuna kadar sendika üyesi işçileri işe almak şartını aramıştır. 4369 sayılı Yasanın gerekçesinde bu düzenlemenin amacı; kayıt dışı çalışan işçilerin sosyal güvenlik haklarına sahip olarak kayıt altına alınmaları, Sosyal Sigortalar Kurumunun önemli ölçüde prim tahsilatı sağlaması, işverenleri kayıt dışı işçi istihdam etmeye sevk eden faktörlerin geçiş dönemi içerisinde ortadan kaldırılarak bordroya kayıtlı işçi çalıştırmanın teşvik edilmesi olarak açıklanmıştır. Yasal düzenlemede işverenler için toplu iş sözleşmesi yapma ehliyetini haiz sendika üyesi olan işçi çalıştırma şartı bulunmadığı halde tebliğde bu yolda düzenleme yapılmıştır. Genel tebliğle getirilen bu uygulamayla sadece toplu iş sözleşmesi yapma ehliyetini haiz sendikalı işçilerin haklarının korunması suretiyle konaklama ve eğlence yerleri iş kolunda faaliyet gösteren ve üye sayısı itibarıyla % 10 barajını aşmadığı için 2822 sayılı Kanunun 12'nci maddesi uyarınca toplu iş sözleşmesi yapma ehliyetini haiz olmayan davacı sendikanın ve üyelerinin menfaatinin ihlal edildiği sonucuna varılmıştır. Davanın açıldığı tarihte söz konusu hukuka aykırı tasarrufla meşru ve kişisel menfaati ihlal edilen davacının, yasa ile işverene tanınan çeşitli vergi kolaylıkları, yasanın (a) fıkrasında belirtilen koşullarla işe alınan işçiler

Bunun yanında sendikaların mükellef, sorumlu ya da kendisine ceza kesilen konumunda bulunan üyeleri adına vergi davası açabilmeleri mümkün değildir. Bu anlamda Danıştay 3. Dairesi vermiş olduğu bir kararında; ihbarsız olarak iş akdine son verilen sendika üyesi işçiye ödenen ihbar tazminatından gelir (stopaj) vergisi kesintisi yapılmasına karşı işçi adına sendika tarafından açılmış bulunan vergi davasını ehliyet yönünden reddetmiştir³⁶⁷.

ee. Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin Kişilik ve Niteliğindeki Değişikliğin Dava Ehliyetine Etkisi

Bir vergi davası açıldıktan sonra, davanın taraflarında bazı nedenlerle değişimler olabilir. Bu tip durumlarda ne yapılması gerektiği ile ilgili İYUK'un "Tarafların Kişilik veya Niteliğinde Değişiklik" başlıklı 26 ncı maddesinin birinci fıkrası "*Dava esnasında ölüm veya herhangi bir sebeple tarafların kişilik veya niteliğinde değişiklik olursa, davayı takip hakkı kendisine geçen başvurmasına kadar; gerçek kişilerden olan tarafın ölümü halinde, idarenin mirasçılar aleyhine*

nedeniyle 36 ay süreyle geçerli olduğundan, dava açmakta güncel menfaatinin halen dahi mevcut olduğu görülmektedir. Bu durumda Kanunun emredici hükmüyle belirlenen şartlar göz ardı edilerek kanun hükmünü aşan nitelik taşıyan dava konusu tebliğ ile yapılan düzenlemenin iptali talebiyle açılan davanın, işlemin tesis edildiği tarihte mevcut olan koşullar içinde değerlendirilerek karara bağlanması gerekmektedir..." DVDDGK., 17.11.2000 tarih ve E. 2000/ 181, K. 2000/363, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

³⁶⁷ "*...İhbarsız olarak işten çıkarılan işçiye yapılan ödemedeki tevkif edilen gelir (stopaj) vergisine karşı açılan davayı; 2821 sayılı Sendikalar Kanununun 32/3.maddesinde çalışma hayatından, mevzuattan, toplu iş sözleşmesinden, örf ve adetten doğan hususlarda işçileri ve işverenleri temsilen veya yazılı başvuruları üzerine nakliye, neşir veya adi şirket mukaveleleri ile hizmet akdinden doğan hakları ve sigorta hakların da üyelerini ve mirasçılarını temsilen davaya ve bu münasebetle açtığı davadan ötürü husumete ehil olmak şeklinde belirtilen sendika faaliyetinin işçi ve işverenlerin çalışma ilişkilerinden doğan uyuşmazlıklarda dava açabilme ve husumete ehil olabilme yetkisine sahip olduğu, bunun dışındaki uyuşmazlıklarda ise yetkisinin bulunmadığı biçiminde yorumlamak gerektiği, bu durumda, iş akdinin feshedilmesi sonucu işçiye ödenen ihbar tazminatından gelir (stopaj) vergisinin kesilip kesilemeyeceğine ilişkin dava çalışma ilişkisinden doğan bir dava niteliğinde bulunmayıp bir vergi davası olduğundan, 213 sayılı Kanunun 377.maddesi gereğince mükellefin bizzat kendisi veya vekil edeceği bir avukat aracılığı ile davanın açılmasının olanaklı olduğu, doğrudan doğruya sendika avukatının dava açma ehliyetinin bulunmadığı gerekçesi ile 2577 sayılı Kanunun 15/1-b maddesi uyarınca reddine Kocaeli İkinci Vergi Mahkemesinin 9.9.1993 gün ve 1993/570 sayılı kararının; bu davanın konusunun, sendikanın hak ve menfaatlerini yasal anlamda koruduğu, haksız vergi kesintisinin de toplu iş sözleşmesindeki bir haktan, ihbar tazminatı müessesesinden doğduğu ileri sürülerek bozulması istemidir. ...Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Kocaeli İkinci Vergi Mahkemesinin kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın onanmasına karar verildi..." D.3.d., 05.07.1994 tarih ve E. 1993 / 3147, K. 1994 / 2449, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.*

takibi yenilemesine kadar dosyanın işlemde kaldırılmasına ilgili mahkemece karar verilir. Dört ay içinde yenileme dilekçesi verilmemiş ise, varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz kalır” hükmüne havidir.

aaa. Tüzel Kişiliğin Sona Ermesi

İYUK’un 26 ncı maddesinin birinci fıkrasında belirtilen durumlardan birisi tüzel kişiliğin sona ermesi halidir. Tüzel kişiliğin sona ermesi davanın tarafını değiştirmektedir. Tüzel kişiliğin sona ermesi ile birlikte, taraf ehliyeti de ortadan kalkmakta olup önceden açılan davanın taraf olma ehliyeti sona eren tüzel kişi tarafından takibi de artık mümkün olamamaktadır³⁶⁸.

TMK’nın 54 üncü maddesi “*Tüzel kişinin malvarlığı, kanunda veya kuruluş belgesinde başka bir hüküm bulunmadıkça ya da yetkili organı başka türlü karar vermedikçe, en yakın amacı güden kamu kurum veya kuruluşuna geçer.*

Bu malvarlığı olanak ölçüsünde daha önce özgülendiği amaç için kullanılır.

Hukuka veya ahlâka aykırı amaç güttüğü için kişiliği mahkeme kararıyla sona eren tüzel kişinin malvarlığı her hâlde ilgili kamu kuruluşuna geçer” amir hükmüne havi olup; söz konusu madde hükmüne göre tüzel kişiliği sona eren tüzel kişinin yerine kanun veya kuruluş belgesinde belirtilen tüzel kişi, böyle bir belirleme mevcut değilse en yakın amacı güden kamu kurum veya kuruluşu geçmektedir. Bu halde açılan davayı takip hakkı da tüzel kişiliği sona erenin yerine geçen yeni tüzel kişiye ya da kamu kurum veya kuruluşuna geçmektedir³⁶⁹. Bu durumda İYUK 26 / 1 inci maddesi hükmü gereğince işlem tesis edilir.

bbb. Tüzel Kişinin Bir Başka Tüzelkişi İle Birleşmesi, Başka Bir Tüzelkişiliğe Devrolunması veya Nev’inin Değişmesi

Tüzel kişinin bir başka tüzel kişi ile birleşmesi, başka bir tüzel kişiliğe devrolunması veya nev’inin değişimi hallerinde; başka bir tüzel kişi ile birleşen, başka bir tüzel kişiliğe devir olunan ya da nev’ini değiştiren tüzel kişinin tüzel

³⁶⁸ KARAVELİOĞLU, *İdari Yargılama Usulü Kanunu*, C. II, Kayseri Mart 2001, s. 1203.

³⁶⁹ KARAVELİOĞLU, C.II. , s. 1203; TOSUN, s. 272.

kişiliği sona ereceğinden, davadaki taraf ehliyeti de ortadan kalmaktadır³⁷⁰. Bu takdirde hali hazırda devam eden davalara yeni şirket tarafından devam edilmesi gerekmektedir³⁷¹. Örneğin bir başka şirketle birleşen ya da başka şirkete devrolunan ticari şirketin tüzel kişiliği ortadan kalkacak olup, bu şirket tarafından daha önce açılmış olan vergi davasına da bünyesinde birleşilen ya da kendisine devrolunan şirket tarafından devam edilecektir. Zira TTK'nın 151 inci maddesi hükmü gereğince şirketlerin birleşmesi ve birleşme muamelesinin katileşmesi durumunda kalan yahut yeni kurulan şirket, ortadan kalkan şirketlerin yerine geçer. Bunların bütün hak ve borçları, külli halefiyet ilkesi gereğince kalan veya yeni kurulan şirkete intikal etmektedir. Dolayısıyla ortadan kalkan şirketin devam eden bütün davaları da yeni şirkete geçmekte olup³⁷²; devam eden davalar açısından taraf değişikliği meydana gelmektedir³⁷³.

Bu takdir de de İYUK'un 26 ncı maddesinin birinci fıkrası hükmü gereğince işlem tesis edilir.

ccc. Tüzel Kişinin Tasfiyeye Girmesi

Bir tüzel kişinin tasfiye haline girmesi o tüzelkişinin tüzel kişiliğinin sona erdirmemekte olup, tasfiye halindeki bu tüzelkişi davada taraf olma ehliyetini muhafaza edecektir.

Bununla birlikte, fesih veya başka bir nedenle tasfiyeye giren bir tüzel kişinin medeni hakları kullanma ehliyeti tasfiye amacıyla sınırlı olarak tasfiye idaresine geçeceğinden, bu tüzel kişinin söz konusu ehliyeti kendi organları aracılığıyla

³⁷⁰ ÇALIŞKAN Ahmet Ziya, **İdari Yargıda Tarafların Değişmesi**, Ankara 2012, s. 117.

³⁷¹ ÇALIŞKAN, s. 117.

³⁷² “Türkiye Elektrik Kurumu (TEK) ile ona bağlı müesseselerin hukuki varlıkları (tüzel kişilikleri), 26.4.1994 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile sona ermiş ve bu tarihten itibaren bütün aktif ve pasifleri TEAŞ ile TEDAŞ'a devredilmiştir. Dolayısıyla TEDAŞ, bu tarihte tüzel kişilik kazanmış; TEK ile ona bağlı müesseselerin külli halefi durumuna gelmiştir. Bu durumda, bir davada tarafların; taraf olma ehliyetlerinin yargılama sırasında da devam edip etmediğinin, mahkemece, kendiliğinden gözetilmesi gerekir. Davacı taraf, davasını sürdürdüğüne göre, HUMK'nun 186.maddesi uyarınca TEDAŞ'a tebligat yaptırılmak suretiyle davaya devam edilmesi gerekirken, davanın husumet nedeni ile reddine karar verilmesi usul ve yasaya aykırıdır” Yar. 4. HD., 23.05.1995 tarih ve E.1994/8253, K. 1995/4358, Nakleden : ÇİLİNGİR Ali İhsan Özgür, “Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirketlerin Birleşmesinde Külli Halefiyet İlkesi”, <http://www.vergidanismani.com/icerikg.asp?id=537>.

³⁷³ ÇALIŞKAN, s. 120.

kullanma imkânı bulunmamaktadır³⁷⁴. Bu durumda tasfiye halinde bulunan tüzel kişileri mahkemelerde ve hariçte temsil salahiyeti tasfiye memurlarına ait olup, tasfiye halindeki şirketin dava ehliyetini kullanma yetkisi de tasfiye memuruna geçmektedir. Bu anlamda Danıştay 3. Dairesi bir kararında “...Yetkili iflas idaresi yerine, müflis şirket adına şirket müdürü tarafından açılan davanın, ehliyet yönünden reddi gerekir. Dava sürmekte iken ticaret mahkemesi kararı ile iflasın kaldırılmış olması nedeniyle şirket müdürü dava ehliyetini kazanmış sayılmaz...”³⁷⁵ şeklinde hüküm tesis etmiştir.

b. Kamu Tüzel Kişilerinin Dava Ehliyeti

Kamu tüzel kişileri fiil ehliyetine (medeni hakları kullanma ehliyetine) sahip olup dolayısıyla da dava ehliyetine sahiptirler. Kamu tüzel kişileri tarafından açılacak davaların, bu tüzel kişilerin yetkili organlarınca açılması gerekmektedir. Bu tüzel kişilerin yetkili organları özel yasalarında gösterilmiş olup, bunlar ya o tüzel kişiliğin en üst yetkilisi (genel müdür) ya da yürütme organıdır (yönetim kurulu)³⁷⁶.

Genel olarak ifade etmek gerekirse vergi yargısında; bakanlıkları, bakan ya da hukuk müşavirleri ve avukatlar, il özel idarelerini vali, belediyeleri başkan, köyleri muhtar, genel müdürlükleri genel müdür, üniversiteleri rektör, mesleki kuruluşları kuruluş başkanı, kamu iktisadi teşebbüslerini genel müdür temsil etmektedir³⁷⁷.

aa. Tüzel Kişiliği Bulunan Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Dava Ehliyeti

Kamu tüzel kişilerinin başında Devlet bulunmakta olup bakanlıkların devlet tüzel kişiliğinin dışında kendilerine ait ayrı bir tüzel kişilikleri bulunmamaktadır. Zira bakanlıklar Devlet kamu tüzel kişiliğinin organı durumundadırlar ve Devlet tüzel kişiliğinin temsilcisi olmayıp birer organı olmaları ve kendi hizmet alanlarına ilişkin olarak devlet tüzel kişiliğini temsil etmeleri nedeni ile bakanlıkların idari yargıda ve vergi yargılamasında, davada taraf ehliyeti bulunmaktadır. Bakanlıklar

³⁷⁴ TOSUN, s. 275; KARAVELİOĞLU, C. II., 1203-1204.

³⁷⁵ D.3.d., 11.02.1993 tarih ve E. 1991/2882, K. 1993 / 726, Bkz. ARSLAN-AKYILMAZ-SEZGİNER-KAYA, s. 1247.

³⁷⁶ KARAVELİOĞLU, C.I. , s. 988.

³⁷⁷ KARAVELİOĞLU, C.I. , s. 989; KIRBAŞ, s. 375-376.

vergi mükellefi, vergi sorumlusu ya da kendilerine vergi cezası kesilen konumunda olabileceklerinden vergi davalarında dava ehliyetleri mevcuttur. Bakanlıkların mükellef ya da vergi sorumlusu olabildiklerine ilişkin Danıştay kararları kamu tüzel kişilerinin taraf ehliyeti konusu incelenirken ele alındığından burada belirtilen bölüme atıfta bulunmakla yetiniyoruz.

Bakanlıkların dava ehliyetleri bulunmakla birlikte bakanlıklar adına vergi davası açmaya ve takip etmeye 659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname'nin 6 ncı maddesinin ikinci fıkrası hükmü gereğince vekil sıfatı ile Hukuk Birimi Amirleri, Hukuk Müşavirleri ve Avukatlar yetkilidir.

Bakanlıklara bağlı olan bazı genel müdürlüklerin ayrı tüzel kişilikleri bulunmaktadır. Örneğin, Tarım Orman ve Köyişleri Bakanlığı'na bağlı olan Orman Genel Müdürlüğü, Ulaştırma Bakanlığı'na bağlı olan Karayolları Genel Müdürlüğü ve Başbakanlığa bağlı olan Vakıflar Genel Müdürlüğü de bu tür genel müdürlüklerdendir. Bu genel müdürlükler vergi mükellefi olabildikleri gibi, vergi sorumlusu ve kendilerine ceza kesilen durumunda bulunabildiklerinden vergi yargısında dava ehliyetleri bulunmaktadır. Bu genel müdürlüklerin amiri genel müdürdür. Ancak bu genel müdürlükler adına vergi davası açmaya ve takip etmeye 659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname'nin 6 ncı maddesinin ikinci fıkrası hükmü gereğince vekil sıfatı ile Hukuk Birimi Amirleri, Hukuk Müşavirleri ve Avukatlar yetkilidir.

233 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin “Teşebbüslerin Nitelikleri” başlıklı 4 üncü maddesinin 1 inci bendinde “*Teşebbüsler tüzel kişiliğe sahiptir.*” hükmü yer almakta olup; kamu iktisadi teşebbüslerinin fiil ehliyeti ve bunun sonucu olarak dava ehliyeti mevcuttur. Kamu iktisadi teşebbüsleri vergi mükellefi olabildikleri gibi³⁷⁸, vergi sorumlusu ve kendilerine ceza kesilen durumunda bulunabildiklerinden vergi yargısı açısından da dava ehliyetleri bulunmaktadır.

³⁷⁸ Kamu iktisadi teşebbüsleri, KVK'nın 2 nci maddesinin 3 üncü bendi hükmü gereğince Kurumlar Vergisi mükellefidirler.

Kamu İktisadi Teşebbüslerini açılan davalarda genel müdür temsil etmekte olup genel müdür söz konusu temsil yetkisini genel hükümlere göre başkasına devredebilme imkanına sahiptir³⁷⁹. Kamu İktisadi Teşebbüsleri bünyesinde yer alan Hukuk Müşavirliklerinde çalışan Hukuk Müşavirleri ve Avukatlar genel müdürden aldıkları vekaletnameye istinaden dava açıp takip etmektedirler. Kamu İktisadi Teşebbüslerine örnek olarak Türkiye Elektrik İletim Anonim Şirketi Genel Müdürlüğü (TEİAŞ), Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü (DHMİ), Türkiye Elektrik Dağıtım Anonim Şirketi Genel Müdürlüğü (TEDAŞ) sayılabilir.

bb. Tüzel Kişiliği Bulunmayan Kamu Kurumlarının Dava Ehliyeti

Hazine adına vergi mahkemesinde dava açma yetkisi vergi dairelerine aittir. VUK'ta belirtilen istisna haricinde vergi dairesi daima vergi davalarında davalı taraftır. Vergi daireleri 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 23 üncü maddesine göre vergi daireleri Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra teşkilatını oluşturmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı ise Maliye Bakanlığına bağlıdır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın esasen Maliye Bakanlığı'ndan ayrı bir tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Tüzel kişiliği bulunmamasına rağmen Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra teşkilatı olan vergi dairesinin VUK'nun 377 nci maddesinin 2 nci fıkrası hükmü "*Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarının tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir*" gereğince, belirtilen durumla sınırlı kalmak kaydı ile taraf ehliyetinin ve dava ehliyetinin bulunduğunu belirtmek gerekir.

Vergi daireleri, 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 23 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında "*Başkanlığın taşra teşkilatı, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde bu Kanunun 24 ve 25 inci maddelerindeki görev ve yetkileri haiz vergi dairesi müdürlüklerinden oluşur...*" hükümlerine yer verilmiş olup; Vergi dairesi adına dava açma yetkisi vergi dairesi başkanlıklarında vergi dairesi başkanına; vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerdeki vergi dairesi müdürlüklerinde ise vergi dairesi müdürüne aittir. Şu kadar ki vergi davalarında

³⁷⁹ KIZILOT, s. 376.

duruşma yapılması halinde vergi dairelerini duruşmada hazine avukatı temsil eder. Vergi dairesi başkanlıklarına bağlı vergi dairesi müdürlüklerinin ise davada taraf ehliyeti bulunmaması nedeni ile dava ehliyeti yoktur.

Yine VUK'un 377 nci maddesinin 4 üncü ve 5 inci fıkraları "*Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının (İl özel idareleri ile belediyeler, valilerin) muvafakatını almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler.*

Gelir İdaresi Başkanlığı, tespit edeceği hadlerle sınırlı olmak şartıyla, muvafakat verme yetkisini vergi dairesi müdürlüklerinin taraf bulunduğu davalar için vergi dairesi başkanlıklarına ve/veya defterdarlıklara devredebilir" hükmüne havi olup; Vergi dairesi başkanlıkları ve vergi dairesi müdürlüklerinin belirlenen bedelin üstünde yer alan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının muvafakatını almadan temyiz yoluna müracaat edememesi hükmü getirilmiştir. Bu anlamda Danıştay 7. Dairesi vermiş olduğu bir kararında "...*Bu bakımdan; Gelir İdaresi Başkanlığının vergi uyuşmazlıklarına taraf olma ve bu uyuşmazlıklarla ilgili yargısal işlemleri yapma yetkisini haiz idari birimlerinin (vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürlüklerinin ve 5345 sayılı Kanunun geçici 5'inci maddesi kapsamındaki vergi dairesi müdürlüklerinin), Maliye Bakanlığının veya, bu Bakanlığın yetki verdiği konularla sınırlı olarak, ilgili defterdarlığın muvafakatını almadan temyiz yoluna başvurmalarına hukuken olanak bulunmamaktadır.*

Dosya da, Toros Vergi Dairesi Müdürlüğünün, yetkisiz Vergi Dairesi Başkanlığının muvafakatı ile temyiz isteminde bulunduğu anlaşıldığından; 213 sayılı Kanunun yukarıda açıklanan 377'nci maddesinde ismen zikredilen mercilerce düzenlenecek muvafakatnamenin 2577 sayılı Kanunun 48'inci maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca işlem yapılarak istenilmesi gerekmektedir..." şeklinde hüküm tesis etmiştir³⁸⁰. Burada temyiz konusuna değinilmiş bulunulması madde metninin bütün olarak ele alınmasının uygun olacağına değerlendirilmesinden kaynaklanmaktadır.

³⁸⁰ D.7.d., 21.09.2006 tarih ve E. 2006/ 2520 , K. 2006 /2430, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

Vergi dairelerinin temyiz kanun yoluna başvuru ehliyetleri ayrıntılı olarak Kanun Yollarında Dava Ehliyeti bölümünde incelenecektir.

cc. Yerinden Yönetim Kuruluşlarının Dava Ehliyeti

Yerinden yönetim; topluma sunulacak bazı idari hizmetlerin devlet merkezinden ve tek elden değil, merkezi idare teşkilatı içinde yer almayan ve merkezi irade hiyerarşisine dahil olmayan kamu tüzel kişileri tarafından yürütülmesi olarak tanımlanmaktadır³⁸¹. İşte belirtilen idari hizmetleri gerçekleştiren bu tüzel kişiler, yerinden yönetim kuruluşları olarak adlandırılmaktadır. Yerinden yönetim, yer yönünden (yerel yerinden yönetim kuruluşları) ve hizmet yönünden (hizmet yerinden yönetim kuruluşları) olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır³⁸².

Yerinden yönetim kuruluşlarının vergi yargısında taraf ve dava ehliyeti bulunmaktadır. 1982 Anayasası'nın 127 nci maddesine göre yerel yerinden yönetimler il, belediye ve köy olup bunların tüzel kişilikleri mevcuttur. Söz konusu kuruluşların vergi yargısı bakımından dava ehliyetleri de bulunmaktadır.

İl özel idaresini vali temsil eder. Belediyeleri belediye başkanları ve köyleri köy muhtarları temsil ederler. Bu anlamda idari yargı açısından yerinden yönetim kuruluşlarının dava ehliyetini de vali, belediye başkanı ve köy muhtarı kullanabilecektir. Ancak vergi yargısı açısından bakıldığında belediyelerin vergi davası açması hali VUK'un 377 nci maddesinin 3 üncü fıkrasında özel bir şekilde düzenlenmiştir. Buna göre belediyeler adına dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapanın kullanacağı da açık bir şekilde ifade edilmiştir.

Yine VUK'un 377 nci maddesinin 4 üncü fıkrası "*Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının (İl özel idareleri ile belediyeler, valilerin) muvafakatını almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler.*" amir hükmüne havi olup; bu anlamda belediyelerin ve il özel

³⁸¹ GÜNDAY, İdare, s. 61.

³⁸² ŞİMŞEK, s. 39.

idarelerinin belirlenen tutarı aşan davalarda valinin muvafakatını almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna müracaat edebilmesi mümkün değildir.

Hizmet yerinden yönetim kuruluşlarının dava ehliyetini kimin kullanacağı kuruluş yasalarına bakılarak belirlenir. Şu kadar ki, genel müdürlük olarak örgütlenmiş kamu tüzel kişilerini ilgili genel müdür, üniversiteleri de rektör temsil etmekte ve dava ehliyetini de bunlar kullanmaktadırlar³⁸³.

Mahalle yönetimi yerel yönetim kuruluşlarına benzemesi nedeni ile mahalle muhtarlıklarının dava ehliyeti bu bölümde ele alınacaktır. Mahalle muhtarlıklarının tüzel kişiliği olmadığı halde VUK'un mükerrer 49 uncu maddesinin "b" bendinde;

"Takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin dört yılda bir yapacakları takdirler, tarh ve tahakkuk işleminin (Emlak Vergisi Kanununun 33 ncü maddesinin (8) numaralı fıkrasına göre yapılacak takdirler dahil) yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak, arsalara ait olanlar takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelere, araziye ait olanlar il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığında verilir...Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler. Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine onbeş gün içinde Danıştay'a başvurulabilir..." hükmüne yer verilerek tüzel kişiliği bulunmayan mahalle muhtarlıklarına takdir komisyonlarının kararlarına karşı Danıştay'da dava açma hakkı tanınmıştır. Bu anlamda mahalle muhtarlıkları yukarıda belirtilen konu ile sınırlı olmak koşulu ile vergi davalarında taraf ve dava ehliyetine haizdirler. Bu durumda açılacak davada dava ehliyetinin mahalle muhtarı tarafından kullanılması gerekmektedir.

³⁸³ "YENİCE Kazım-ESİN Yüksel: İdari Yargılama Usulü, Arisan Matbaacılık, Ankara 1983, s.479." Nakleden: ŞİMŞEK, s. 40.

dd. Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşlarının Dava Ehliyeti

1982 Anayasası'nın 135 inci maddesine göre, “*Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşları; belli bir mesleğe mensup olanların müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleri ile ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak maksadı ile kanunla kurulan ve organları kendi üyeleri tarafından kanunda gösterilen usullere göre yargı gözetimi altında, gizli oyla seçilen kamu tüzelkişilikleridir*”.

Bu kuruluşlara örnek olarak Türkiye Barolar Birliği, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Ticaret Odaları ve Ziraat Odaları ifade edilebilir.

Söz konusu meslek kuruluşlarının tüzel kişiliğe sahip olmaları nedeni ile taraf ehliyetine ve dava ehliyetine sahip olduklarının ifade edilmesi gerekir. Söz konusu kuruluşların vergi yargısında da dava ehliyetleri mevcuttur. Kuruluşların dava ehliyeti yönetim kurulları tarafından kullanılır. Belirtilen kuruluşlar vergi mükellefi, sorumlusu ve hakkında ceza kesilenler olması durumunda bizzat vergi davası açabileceklerdir. Ayrıca bu kuruluşlar üyelerinin şahsi vergi ihtilaflarına yönelik olarak vergi yargısında taraf olmasalar da³⁸⁴, üyelerinin menfaatlerini haleldar eden genel düzenleyici nitelikteki vergi işlemlerine karşı dava açabilirler. Bu anlamda Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu bir kararında; Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında (1) seri sayılı Genel Tebliğ'in, serbest meslek mensubu avukatların menfaatlerini doğrudan ilgilendirmesi nedeni ile söz konusu tebliğe yönelik Türkiye Barolar Birliği tarafından dava açılabileceğine ve Türkiye Barolar Birliğinin böyle bir davada dava ehliyetinin bulunduğu hükmetmiştir³⁸⁵.

³⁸⁴ KIZILOT, s. 378.

³⁸⁵ “...Türk milleti adına hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca, dosya daki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü: Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca yürürlüğe konulan (1) sayılı Genel Tebliğin iptali istemiyle davacının kendi adına asaleten ve Türkiye Barolar Birliği'ni temsilen açtığı davayı Türkiye Barolar Birliği yönünden incelenmeksizin reddeden, davayı davacı avukata hasren inceleyerek, dava konusu Tebliğin (4) sayılı Tebliğ ile yürürlükten kaldırıldığı, iptalinde davacının hukuksal yararı kalmadığı gerekçesiyle karar verilmesine yer olmadığı yolundaki Danıştay Dördüncü Daire kararı temyiz edilmiştir. Kamu kurumu niteliğindeki meslek

Ayrıca VUK'un mükerrer 49 uncu maddesinin "a" bendi "*Maliye ve Bayındırlık ve İskan bakanlıkları 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 ncu maddesi hükmü ile aynı Kanunun 31 inci maddesi uyarınca hazırlanan tüzük hükümlerine göre bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini, uygulanacağı yıldan dört ay önce müştereken tespit ve Resmi Gazete ile ilan eder.*

Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği bu bedellere karşı Resmi Gazete ile ilanını izleyen onbeş gün içinde Danıştay'da dava açabilir." amir hükmüne havi olup; aynı kanunun mükerrer 49 uncu maddesinin "b" bendinde ise;

"Takdir komisyonlarının arsalar ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin dört yılda bir yapacakları takdirler, tarh ve tahakkuk işleminin (Emlak Vergisi Kanununun 33 ncü maddesinin (8) numaralı fıkrasına göre yapılacak takdirler dahil) yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak, arsalar ve araziye ait olanlar takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile

kuruluşu olan ve tüzel kişiliğe sahip bulunan Türkiye Barolar Birliği; mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, mesleki faaliyetleri kolaylaştırmak, meslek mensuplarının müşterek ihtiyaçlarını karşılamak gibi görevler üstlenmiştir. Avukatlık Kanununun 109 uncu ve devamı maddelerinde de bu görevleri belirtilmiştir. Dava konusu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında (1) seri sayılı Genel Tebliğ, serbest meslek mensubu avukatların menfaatlerini doğrudan ilgilendiren, ayrıntılı ve yeni kurallar koyarak onlara bir takım yükümlülükler getiren bir düzenleyici işlem olduğundan Türkiye Barolar Birliğinin böyle bir konuda dava açma ehliyetinin bulunduğu kuşku duyulmamak gerekir. Bu nedenle açılan davada Türkiye Barolar Birliğinin taraf ehliyeti olmadığı gerekçesiyle kurulan hüküm fıkrasında yasal isabet görülmemiştir. İdari Yargılama Usulü Kanununun 31 inci maddesi ile yapılan gönderme nedeniyle yargılama giderlerinin, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 413 üncü maddesi ve izleyen kuralları uyarınca davada haksız çıkan tarafa yükletilmesi gerekmektedir. Davayı inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesince (1) seri sayılı Genel Tebliğe karşı açılan dava sırasında dairelerince yürütmenin durdurulmasına karar verildiği, bu kararın; davanın sonuçlanmasına kadar iptal hükmünün tüm hukuki sonuçlarını doğurduğu, dava konusu düzenlemenin esas hakkında karar verilmeden önce yürürlükten kaldırıldığı, bu nedenle iptalinde davacıların hukuki yararları kalmadığı gerekçesiyle karar verilmesine yer olmadığı hükmü altına alınmışsa da, bu kararın davacı tarafın davada haksız çıktığı yönünde nitelenebilecek bir karar olmadığı sonucuna varılmaktadır. Bu durumda yargılama giderlerinin ve avukatlık ücretinin davanın açıldığı tarihteki hukuksal durum göz önüne alınarak davalı idareye yükletilmesi gerekirken, avukatlık ücretine hükmedilmemesi ve yargılama giderlerinin gideri yapan taraf üzerinde bırakılması hukuka uygun bulunmamıştır. Bu nedenle temyiz isteminin kabulüne, Danıştay Dördüncü Dairesinin 24.9.1997 günlü, E: 1995 / 1195, K: 1997/2715 sayılı kararının taraf ehliyeti, yargılama giderleri ve avukatlık ücreti yönünden BOZULMASINA, 26.2.1999 gününde oyçokluğu ile karar verildi..." DVDDGK., 26.02.1999 tarih ve E. 1998 / 19, K. 1999 / 139, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

belediyelere, araziye ait olanlar il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığında verilir.

Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler. Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine onbeş gün içinde Danıştay'a başvurulabilir..." ifadelerine yer verilmiştir. İfade edilen maddeler ışığında belirtilen konular yönünden Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği(TOBB)'nin ve Ticaret Odaları ile Ziraat Odalarının dava ehliyetinin bulunduğu açıktır. Söz konusu birlik ve odaları açılacak olan davalarda yönetim kurulları ya da başkan temsil etmektedir. Yine vekalet vermek sureti ile avukat vasıtası ile de temsil mümkündür.

ee. Kamu Tüzel Kişilerinin Kişilik ve Niteliğinde Değişim Olması

Kamu hizmetlerinin görülmesi amacı ile kanunla veya kanunun verdiği açık yetkiye dayanılarak idari bir işlemle kurulan ve kamu gücünü kullanmakta olan kamu tüzel kişileri, kuruluşlarından itibaren taraf ehliyetine de sahip olmaktadır³⁸⁶. Yine kamu tüzel kişiliğinin sona ermesi de, o tüzel kişiliğin kuruluşunda takip edilen usule paralel şekilde ya kanunla, ya da kanunun tanıdığı yetkiye dayanmak sureti ile idari bir işlemle sona erer; ve haliyle tüzel kişiliğin sona ermesi ile söz konusu tüzel kişiliğin taraf ehliyeti de sona erer³⁸⁷.

Özel hukuk tüzel kişilerinin kişilik ve niteliğinde değişim olması kısmında belirttiğimiz hususlar esasen kamu tüzel kişilerinin kişilik ve niteliğinde değişim olması durumunda da temel olarak geçerlidir. Davanın devamı sırasında, davada taraf olan kamu tüzel kişininin tüzel kişiliği sona erer ise, o tüzel kişiliğin yerini alan yeni tüzel kişi devam eden davanın tarafı olur. Bu durumda davanın takip yetkisi de yeni tüzel kişiye geçmekte olup; belirtilen konu ile ilgili olarak Danıştay 9. Dairesi bir kararında "*...Tekel Genel Müdürlüğü tarafından.... Belediyesine karşı açılan dava yürütülürken, Tekel Genel Müdürlüğüne ait çay fabrikaları, Çaykur Genel*

³⁸⁶ KARAVELİOĞLU, C.II. , s. 1205.

³⁸⁷ KARAVELİOĞLU, C.II. , s. 1205.

Müdürlüğüne geçmiş ve çay fabrikası ile ilgili dava dolayısıyla davacı Genel Müdürlüğün yerini Çaykur Genel Müdürlüğü almıştır.

18.12.1971 tarihinde yürürlüğe giren 1497 sayılı Çay Kurumu Kanunu'nun geçici birinci maddesinde yer alan: 'Çay bölgelerinde Tekel İdaresine ait olarak kurulmuş bulunan....Çay Fabrika ve Atölyeleri....menkul ve gayrimenkul malları ve hak ve menfaatleri, her türlü taahhüt ve borçları....kuruma devredilmiştir.' hükmü... gereğince iş bu davayı açan Tekel Genel Müdürlüğü yerine, Çaykur Genel Müdürlüğü davacı olarak kabul edilmiştir...'”³⁸⁸ şeklinde hüküm kurmuştur.

3. Tüzel Kişiliği Bulunmayan Toplulukların Dava Ehliyeti

İdare hukukunda kural olarak henüz tüzel kişilik kazanamamış toplulukların taraf ehliyeti yoktur. Ancak vergi hukuku açısından konu değerlendirildiğinde tüzel kişiliğe haiz olmayan vakıf, topluluk ve cemaatlerin vergi mükellefi, sorumlusu ve kendilerine ceza kesilen durumunda olmaları ve VUK'ta belirtilen diğer hallerde vergi davasında taraf ve dava ehliyetlerinin mevcut olduğu görülmektedir.

Zira 213 sayılı VUK'un 9. maddesinde “*Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz*” hükmüne yer verilmiştir. Yine 213 sayılı VUK'un 10/1 maddesinde ise “*Tüzelkişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzelkişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir*” ifadelerine yer verilerek tüzel kişiliği olmayan toplulukların ve cemaatlerin vergi mükellefi olabileceği açık bir şekilde belirtilmektedir. Bu durumda tüzel kişiliği bulunmayan topluluk ve cemaatleri açılacak olan davada idare edenler veya varsa bunların temsilcileri temsil edeceklerdir.

Tüzel kişiliğe haiz olmayan mazbut vakıfların dava ehliyetinin bulunmadığını bunların Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından davalarda temsil edildiği yukarıda

³⁸⁸ D.9.d., 10.11.1973 tarih ve E. 1972 / 1634, K. 1973 / 2157, Bkz. GÖZÜBÜYÜK, s. 341.

Vakıflarda dava ehliyeti bölümünde ifade edilmişti, belirtilen nedenle burada yalnızca söz konusu bölüme atıfta bulunmakla yetinilmektedir.

Yine tüzel kişiliği olmadığı halde iflas masası taraf ve dava ehliyetine sahip olup TTK.'nın 437 nci maddesinde; iflas halinde tasfiyenin iflas idaresi tarafından İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre yapılacağı belirtilmiştir. Bu anlamda iflas masasıyla ilgili davalar, İİK'nın 226 ncı maddesi hükmü gereğince masanın kanuni temsilcisi olan iflas idaresi tarafından takip edilmektedir³⁸⁹. Esasen İİK'nun bu maddesi hükmü ile iflas idaresi, müflis ve alacaklılardan soyutlanmakta ve iflas idaresinin masanın bir organı olduğu ifade edilmektedir³⁹⁰.

İflas masası, iflas idaresi tarafından temsil edildiğinden, bütün alacaklılar aralarında anlaşmış olsalar dahi, iflas masasını temsil edemezler; aynı şekilde iflas dairesinin de masayı temsil yetkisi bulunmamaktadır³⁹¹.

Bunun yanında iflas idaresinin temsil yetkisi sınırsız olmayıp, kanunen kendisine verilen yetkiler içinde hareket etmek zorundadır. İflas idaresinin temsil yetkisi, yalnızca iflas masası hakkında olup, iflas idaresi, müflisin ya da alacaklıların temsilcisi ve halefi durumunda da değildir³⁹².

İflas idaresi temsil yetkisinin tamamını başka bir kişiye devredememekle birlikte bir kısım işlemler için kendini bir avukatla temsil ettirebilmektedir. Zira iflas idaresinin avukat tutma yetkisi de bulunmaktadır³⁹³.

İflas idaresi iflastan önce açılmış bulunan (derdest) davalara kaldığı yerden devam eder. Bununla birlikte, iflas idaresi, sadece iflastan önce açılmış bulunan davalara devam etmekle kalmaz, yeni davalar açabilir, takipler yapabilir ya da iflas idaresine karşı da yeni davalar açılabilir ya da takipler yapılabilir³⁹⁴.

³⁸⁹ KURU, İcra, s. 3171; YELEKÇİ Memduh, **Notlu İçtihatlı İcra ve İflas Kanunu**, Ankara 1986, s. 504; KURU, İcra El Kitabı, s. 1103; OLGAÇ Senai, **İçtihatlarla Tatbikatımızda İcra ve İflas Kanunu**, C.II, İstanbul 1974, s. 1363; ŞİMŞEK, s. 12.

³⁹⁰ YILMAZ Ejder, **İflas İdaresi**, Ankara 1976, s. 49; KURU Baki, **İcra ve İflas Hukuku**, İstanbul 1997, C. IV, s. 3171; KURU Baki, **İcra ve İflas Hukuku El Kitabı**, İstanbul-Kasım 2004, s. 1103.

³⁹¹ YILMAZ, İflas, s. 110; KURU, İcra, s. 3171.

³⁹² YILMAZ, İflas, s. 110-111.

³⁹³ YILMAZ, İflas, s. 111-112.

³⁹⁴ YILMAZ, İflas, s. 125-126.

Son olarak ifade etmek gerekir ki iflas idaresi üyeleri aksine bir karar alınmamışsa açılmış ve açılacak davalarda masayı birlikte temsil ederler³⁹⁵.

Tüzel kişiliği bulunmayan adi şirketin, miras şirketinin ve iş ortaklığının vergi davalarında taraf ehliyetinin bulunmadığı daha önce taraf ehliyeti bölümünde ayrıntılı bir şekilde ifade edilmişti; bu anlamda belirtilenlerin taraf ehliyeti olmaması nedeni ile dava ehliyeti de mevcut değildir.

III. SUBJEKTİF DAVA EHLİYETİ

A. GENEL AÇIKLAMA

Vergi davalarında davacı olabilmek için İYUK'un 31 inci maddesinin 1 inci fıkrasının atfı gereğince HMK'nın ilgili maddelerinde düzenlenen ve TMK'nın ilgili maddelerine göre belirlenen objektif dava ehliyeti dışında, açılacak vergi davasının niteliğine göre bir kısım subjektif niteliklere de sahip olunması gerekmektedir.

İdari yargıda görülen davalarda bu nitelikler İYUK'un 2 nci maddesinde tespit edilmişken, Vergi davaları açısından bu subjektif nitelikler İYUK'nun 31 inci maddesinin 2 nci fıkrası "*Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.*" hükmü gereğince İYUK'un 2 nci maddesi ve VUK'un ilgili maddeleri kapsamında tespit edilmek durumundadır. Ancak vergi mahkemelerinde AATUHK'tan kaynaklanan uyuşmazlıklar da çözümlenmektedir. Belirtilen nedenle subjektif ehliyetin belirlenmesinde AATUHK'un ilgili hükümlerinin de etkili olduğunu ifade etmek gerekir.

Vergi davalarının hukuki niteliği konusu ele alınırken vergi davalarının iptal davası ve tam yargı davası niteliklerinde görünümünün bulunduğu ifade edilmişti.

Şu halde vergi davalarında subjektif dava ehliyetinin varlığından bahsedebilmek için İYUK'nun 2 nci maddesinde iptal davası ve tam yargı davaları

³⁹⁵ YILMAZ, İflas, s. 134.

için aranan özel nitelikli (subjektif) şartların, VUK'un ilgili maddelerinde tespit edilen özel şartlarla bir arada bulunması gerekir³⁹⁶.

İYUK'nun 2 nci maddesinin 1 / a bendi “*İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları*” hükmüne, aynı maddenin 1 / b bendi ise “*İdarî eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davaları*” hükmüne havi olup; madde metninden de anlaşılacağı üzere İYUK'ta iptal davaları açısından “menfaat ihlali” tam yargı davaları açısından ise “kişisel hakkın doğrudan muhtel” olması şartları subjektif dava şartı olarak belirlenmiş ve davacılar açısından belirtilen şartlar dışında bir sınırlamaya gidilmemiştir.

VUK'nun “Vergi Mahkemesinde Dava Açmaya Yetkili Olanlar” başlıklı 377 nci maddesi ise “*Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.*”

Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlarla karşı vergi mahkemesinde dava açabilir.

Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır.

Vergi daireleri Maliye ve Gümrük Bakanlığının, (İl özel idareleriyle belediyeler valilerin) muvafakatini almadan vergi mahkemelerinin kararları aleyhine Danıştay'da temyiz davası açamazlar. Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının (İl özel idareleri ile belediyeler, valilerin) muvafakatını almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler.

Ancak; Maliye ve Gümrük Bakanlığı tespit edeceği hadlerle sınırlı olmak şartıyla, muvafakat verme yetkisini defterdarlıklara devredebilir. Gelir İdaresi Başkanlığı, tespit edeceği hadlerle sınırlı olmak şartıyla, muvafakat verme yetkisini vergi dairesi müdürlüklerinin taraf bulunduğu davalar için vergi dairesi başkanlıklarına ve/veya defterdarlıklara devredebilir” hükmüne; yine aynı kanunun

³⁹⁶ ATAR, s. 171; KILIÇ, s. 121.

“Dava Konusu” başlıklı 378 inci maddesi “*Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır.*

Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar³⁹⁷. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur” hükmüne; ayrıca “Emlak Vergisine Ait Bedel ve Değerlerin Tespiti, İlanı ve Kesinleşmesi” başlıklı Mükerrer 49 uncu maddesi ise “*a) Maliye ve Bayındırlık ve İskan bakanlıkları 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 ncu maddesi hükmü ile aynı Kanunun 31 inci maddesi uyarınca hazırlanan tüzük hükümlerine göre bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini, uygulanacağı yıldan dört ay önce müştereken tespit ve Resmi Gazete ile ilan eder.*

Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği bu bedellere karşı Resmi Gazete ile ilanını izleyen onbeş gün içinde Danıştay’da dava açabilir.

b) Takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin dört yılda bir yapacakları takdirler, tarh ve tahakkuk işleminin (Emlak Vergisi Kanununun 33 ncü maddesinin (8) numaralı fıkrasına göre yapılacak takdirler dahil) yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak, arsalara ait olanlar takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelere, araziye ait olanlar il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığında verilir.

Büyükşehir belediyesi bulunan illerde takdir komisyonu kararları, vali veya vekalet vereceği memurun başkanlığında, defterdar veya vekalet vereceği memur, vali tarafından görevlendirilecek tapu sicil müdürü ile ticaret odası, serbest muhasebeci mali müşavirler odası ve esnaf ve sanatkarlar odaları birliğince görevlendirilecek birer üyeden oluşan merkez komisyonuna imza karşılığında verilir.

³⁹⁷ “Mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açılmaması kuralının iki istisnası bulunmaktadır. Bunlardan birincisi beyanın vergi hatası ile malul olması, ikincisi ise kaydi ihtirazi ile beyanda bulunması durumudur”. Bkz. ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 171.

Merkez komisyonu kendilerine tebliğ edilen kararları onbeş gün içinde inceler ve inceleme sonucu belirlenen değerleri ilgili takdir komisyonuna geri gönderir. Merkez komisyonunca farklı değer belirlenmesi halinde bu değerler ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınır.

Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler. Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine onbeş gün içinde Danıştay'a başvurulabilir.

Kesinleşen asgari ölçüde arsa ve arazi birim değerleri, ilgili belediyelerde ve muhtarlıklarda uygun bir yere asılmak suretiyle tarh ve tahakkukun yapıldığı yılın başından Mayıs ayı sonuna kadar ilan edilir.

Bakanlar Kurulu bu fıkroda yer alan dört yıllık süreyi sekiz yıla kadar artırmaya veya iki yıla kadar indirmeye yetkilidir.

c) Yukarıdaki fıkralara göre, Danıştay ve vergi mahkemelerinde dava açılması halinde, davalının onbeş gün içinde vereceği tek savunma ile dosya tekemmül etmiş sayılır. Danıştay ve vergi mahkemelerince bu davalar, dosyanın tekemmül ettiği tarihten itibaren en geç bir ay içinde karara bağlanır.

d) (a) ve (b) fıkralarındaki bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri ile arsalar ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitlerine ilişkin süreleri gerektiği ölçüde kısaltmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir” hükmüne havi olup yukarıda ifade edilen maddelerde de görüleceği üzere VUK'ta kimlerin hangi şartların gerçekleşmesi halinde dava açabileceği tahdidi olarak belirlenmiş durumdadır.

Bunun yanında, borçlu olan kişiye ödeme emrinin tebliği, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, kati haciz ve hacedilen malların satılmadan önceki değer tespitlerine karşı dava açılabileceği gibi (AATUHK., m. 15, 20, 58), il ve ilçe idare kurullarının verginin terkinine esas olan hasarın tespitine yönelik işlemleri, yatırım indirimi ile gümrük vergisinin muaflik ve taksitlendirilmesinden yararlanmak için alınması gereken teşvik belgeleri, uzlaşma komisyonunun uzlaşmanın gerçekleşmediği yolundaki kararları ile tecil talebinin reddi (AATUHK., m. 48) ve

şikayet başvurusunun reddi gibi işlemlere karşı da vergi mahkemelerinde dava açmak mümkündür³⁹⁸.

İfade edildiği üzere vergi davalarında VUK'ta ve AATUHK'da tahdidi olarak belirtilen konu ve kişiler dışındaki kişiler tarafından dava açılması mümkün bulunmamaktadır. Bu anlamda VUK'ta ve AATUHK'da; idari davalar açısından İYUK'un 2 nci maddesinde belirlenen subjektif şartların dışında ayrıca subjektif şartlar ihdas edilmiş olup bu kanunlarda belirlenen unsurların bir arada bulunması halinde vergi davaları açısından subjektif dava ehliyetinin mevcut olduğu kabul edilmelidir.

Bu genel açıklamalar ışığında, aşağıda iptal davası ve tam yargı davası niteliğindeki vergi davalarında subjektif dava ehliyeti; öncelikle İYUK'un 2 nci maddesi kapsamında, daha sonra VUK'taki ve AATUHK.'ndaki düzenlemeler kapsamında Danıştay kararlarından örnekler verilerek açıklanmaya çalışılacaktır.

B. İPTAL DAVASI NİTELİĞİNDEKİ VERGİ DAVALARINDA SUBJEKTİF EHLİYET

İptal davası, esasen idarenin hukuka aykırı bulunan işlemlerinin, idari yargı mercileri tarafından iptal edilmesini sağlayan bir idari dava türü olup, iptal davasının (dolayısıyla iptal davası niteliğindeki vergi davalarının) genel nitelikleri şu şekilde ifade edilebilir³⁹⁹;

a) İptal davası iptal davası idarenin (vergi idaresinin) yargısal yolla denetlenmesinde kullanılan en etkili yöntemlerden biri olup, hukuk devleti ilkesinin benimsendiği bir ülkede iptal davası açılmasını engelleme yönünde getirilen sınırlamalar hukuk devleti ilkesini zedeler⁴⁰⁰.

b) İptal davası ancak idarenin (vergi idaresinin) hukuka aykırı olan / olduğuna inanılan işlemlerine karşı açılabilen olup, işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve

³⁹⁸ KILIÇ, s. 123; ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 175 vd.; KIZILOT, s. 339 vd.

³⁹⁹ ALTUNDİŞ, s. 350; GÖZÜBÜYÜK, s. 115.

⁴⁰⁰ ALTUNDİŞ, s. 350; GÖZÜBÜYÜK, s. 116.

maksat yönlerinden biri itibariyle hukuka aykırı olduğu durumlar davaya konu edilebilir⁴⁰¹.

c) İptal davasının konusunu her idari işlem (vergi işlemi) değil, ancak “yürütülmesi gerekli” ve “tek yanlı” işlemler oluşturabilmekte olup⁴⁰², VUK’un 413 üncü maddesi gereğince verilen özelgeler (muktezalar)⁴⁰³, subjektif hakları ihlal edici bir düzenleme niteliği bulunmamak koşulu ile genel tebliğler, iç genelgeler ve genel yazılar⁴⁰⁴, tek başına vergi inceleme raporları⁴⁰⁵, ödeme emri niteliği taşımayan

⁴⁰¹ ALTUNDIŞ, s. 350; GÖZÜBÜYÜK, s. 116; KARAVELİOĞLU, C.I., s. 131 vd.

⁴⁰² ALTUNDIŞ, s. 350; GÖZÜBÜYÜK, s. 116.

⁴⁰³ Özelgeler (Muktezalar); “ mükelleflerin vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından karmaşık ve tereddüde yol açan durumlar hakkında bilgi istemeleri üzerine, yetkili makamlar tarafından kendilerine yazılı olarak verilen cevaplardır.” ÜSTÜN, Tük Vergi Hukukunda, s. 83-84; “...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413'üncü maddesinde, mükelleflerin, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilecekleri; 8'inci maddesinin dördüncü fıkrasında da, bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabirinin vergi sorumlularına da şamil olduğu hükme bağlanmıştır. Bilindiği üzere, idari davaya konu olabilecek işlemler idarenin tek yanlı, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerdir. Belirli konularda bilgi edinmek için idareye sorulan sorular ve yapılan başvurulara karşılık olarak idarenin verdiği cevap ve açıklamalar, belirli bir hukuki durumu ya da olguyu belirtmekle yetinen "icrailik" niteliğinden yoksun işlemlerdir. Bu itibarla bu türden bir işlemin idari bir davaya konu edilmesi mümkün değildir. Olayda, davacı banka tarafından iptali istenilen ... Defterdarlığı Muhasebe Müdürlüğü işleminin, 213 sayılı Kanunun 124'üncü maddesi kapsamında "düzeltme" talebinin reddine ilişkin bir işlem değil, aynı kanunun yukarıda anılan 413'üncü maddesi uyarınca, ... 2. İcra Müdürlüğü'nün vergi sorumlusu sıfatıyla yaptığı başvuru üzerine davacı bankanın iade istemi hakkında verilen bir "mütalaa" niteliğinde olduğu anlaşılmalı, kesin ve yürütülmesi zorunlu olmayan söz konusu işleme karşı açılan davanın, bu yönden reddi gerekirken, mahkemece işini esasına girilerek yazılı gerekçe ile hüküm tesisinde isabet bulunmamakla birlikte, davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararı sonucu itibarıyla yerinde görülmüştür...” Dn.7.D., 26.05.1998 tarih ve E. 1997 / 2574, K. 1998 / 2036, <http://www.danistay.gov.tr/>; “...Olayda; Maliye Bakanlığının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Mükelleflerin İzahat Talebinde Bulunabilecekleri" başlıklı 413'üncü maddesi uyarınca kendisinden sorulan husus hakkında yapmış olduğu açıklamalardan ibaret bulunan dava konusu cevabi yazının, istisnai nitelikte olması ve bu nedenle yürütülmesinin zorunlu bulunmaması sebebiyle, idari yargı yerlerinde açılacak davaya konu edilmesine olanak yoktur...” D.7.d., 30.09.1998 tarih ve E. 1997/2452, K. 1998/3120, <http://www.danistay.gov.tr/>.

⁴⁰⁴ “...Uyuşmazlık, Toksan Dış Ticaret A.Ş.'nin yurt dışından ithal ettiği "Daihatsu Hijent Blind Van" tipi kapalı kasa kamyonetlerin satışını yapan davacı şirketin, satışını yaptığı bu taşıtların "Panel" taşıt olarak kabul edilmesi ve Taşıt Alım Vergisi uygulamasında bu taşıtların "Panel taşıt" olarak vergilendirilmesini esas alan Maliye ve Gümrük Bakanlığının 16.10.1990 gün ve TAV 094227 ve 1990/6 sayılı iç genelgesinin iptali istemine ilişkin bulunmaktadır. Genel olarak İdarenin, teşkilata mevcut mevzuat anlayışını bildiren onlara hareket tarzlarını gösteren üçüncü şahısların hak ve menfaatlerini ihlal etmeyen keza birer düzenleyici tasarruf mahiyetinde olmayan, sadece bir iç düzenleme olarak kabul edilen tamim, genelge gibi isimler alan tasarrufların idari dava konusu olamayacakları kabul edilmekte ise de, böyle bir tasarruf subjektif hakları ilgilendirip ihlal eden ve düzenleyici bir niteliği taşırsa dava konusu edilmesi doğaldır...”D.9.d., 13.11.1991 tarih ve E. 1991 / 573, K. 1991 / 3295, <http://www.danistay.gov.tr/>.

gecikme zammının ya da vergi borcunun ödenmesinin istenilmesine ilişkin yazılar⁴⁰⁶, tek başına vergi dairesinin resen mükellefiyet tesisine ilişkin işlemi⁴⁰⁷ vergi davasına konu edilememektedir⁴⁰⁸.

⁴⁰⁵ Yükümlü hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunun iptali istemiyle açılan davanın idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gerekli işlem bulunmadığından reddedilmesi hk. Bkz. D.9.d., 26.12.1997 tarih ve E. 1996 / 5879, K. 1997 /4488, <http://www.danistay.gov.tr/>

⁴⁰⁶ Bu konuda emsal nitelikteki Danıştay kararı için bkz. D.9.d., 04.11.1982 tarih ve E. 1981 /4372, K. 1982 / 4613, DD., S.50-51, s. 384, Nakleden: KIZILOT, s. 356.

⁴⁰⁷ “...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8/1. maddesinde; mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzelkişi olarak tanımlanmış, 19. maddesinde; vergi alacağıın, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı belirtilmiş, 20. maddesinde ise, verginin tarhının, vergi alacağıın kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muamele olduğu açıklanmıştır. Aynı yasanın "Vergi Hatalarını Düzeltme" başlığını taşıyan üçüncü bölümünün 116. maddesinde; vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak ifade edilmiş, yapılmış bir vergi hatasının ortaya çıkması durumunda ise, kanunun 120. maddesi uyarınca vergi dairesi müdürlüğünden, 124. maddesi hükmü uyarınca da vergi dairesi işlemine karşı şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurmak suretiyle bu hatanın düzeltilmesinin istenebileceği hüküm altına alınmıştır. Öte yandan, vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanları belirleyen Vergi Usul Kanununun 377/1. maddesinde, mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri vurgulandıktan sonra 378. maddesinde de vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerektiği hükme bağlanmıştır. Buna göre, idarenin kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerinin idari davaya konu olabilecekleri kabul edilmekle birlikte vergi uyuşmazlıklarında kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlemler, ihbarname, ödeme emri veya haciz varakası tebliğ edilmesi tahakkuk fişi kesilmesi ya da vergi tevkifatı yapılması yahut düzeltme ve şikayet başvurularının yetkili makamlarca ret edilmesi halinde ortaya çıkmaktadır. Olayda ise, öğrenci kantini işleten yükümlünün, post-mix sistemiyle cola ürettiğinin saptanması üzerine, bu faaliyeti nedeniyle 3065 sayılı Yasanın 60. maddesi uyarınca ek vergi, 3418 sayılı Yasa uyarınca da eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisine tabi olduğu ileri sürülerek 1.1.1995 tarihinden itibaren mükellefiyeti tesis edilmiştir. Bu itibarla, mükellefiyet tesisine ilişkin işlem, vergi yargısı açısından ön işlem niteliğinde olmakla birlikte, vergi uyuşmazlığına konu olabilmesi için sonuç doğurucu bir işlemle tamamlanması, başka bir deyişle yükümlü tarafından verilecek beyanname üzerine tahakkuk fişi kesilmesi ya da inceleme raporuna veya takdir komisyonu kararına istinaden ihbarname düzenlenmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 14/1. maddesinin (d) bendinde; dilekçelerin, Danıştay'da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hakimi, idare ve vergi mahkemelerinde ise, mahkeme başkanı veya görevlendireceği bir üye tarafından idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup, olmadığı yönünden inceleneceği, 15/1. maddesinin (b) bendinde ise, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem bulunmadığının tespit edilmesi halinde davanın reddine karar verileceği kurala bağlanmıştır. Bu durumda, mükellefiyet tesisine ilişkin işlem, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliğinde olmaması nedeniyle münhasıran idari bir davaya konu edilemeyeceğinden, davanın 2577 sayılı Yasanın 15/1 (d) hükmü uyarınca reddine karar verilmesi gerekirken, uyuşmazlığın esasının çözümlenmesi yönündeki vergi mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir...” D.11.d., 10.11.1997 tarih ve E. 1996 / 6122, K. 1997 / 3917, <http://www.danistay.gov.tr/>.

⁴⁰⁸ KIZILOT, s. 351 vd.; ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 56 vd.

d) İptal davası objektif niteliği ağır basan bir dava olup, bu anlamda diğer davalardan ayrılmaktadır. Esasen iptal davası bir yönüyle sadece davacıyı ilgilendirmez, genel düzenleyici işlemin dava konusu olması koşulu ile iptal edilen işlem ile ilgili olanlar da söz konusu karardan yararlanır⁴⁰⁹.

e) İptal davası kamu düzeni ile ilgili olup, iptal davası açılabilmesinin önu yasa ile de olsa kapatılamaz. Bu durum Anayasa'nın 125 inci maddesinin birinci fıkrası "*İdarenin her türlü işlem ve eylemine karşı yargı yolu açıktır*" hükmüne aykırılık teşkil edecektir⁴¹⁰.

f) İptal davası (iptal davası niteliğinde vergi davası) açılabilmesi için İYUK'a göre davacının "*hakkının*" ihlal edilmiş olması şart olmayıp, "*menfaatinin ihlal*" edilmiş olması yeterlidir⁴¹¹. Bunun yanında söz konusu davayı ancak VUK'un ve AATUHK'un ilgili maddelerinde ifade edilenler açabilmektedir.

1. İYUK. Kapsamında Subjektif Ehliyetin Tespiti

a. Genel Olarak

İptal davası; İYUK. tarafından 1994 yılından önce "*idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile, hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için, menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan*" davalar olarak tanımlanmışken; 1994 yılında 4001 sayılı kanun ile yapılan değişiklikle, iptal davasının tanımı "*İptal davaları, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için, çevre, tarihi ve kültürel değerlerin korunması, imar uygulamaları gibi kamu yararını*

⁴⁰⁹ ALTUNDİŞ, s. 350; GÖZÜBÜYÜK, s. 116; AZRAK, s. 335.

⁴¹⁰ ALTUNDİŞ, s. 351; GÖZÜBÜYÜK, s. 117; ATAY konu ile ilgili olarak "...Burada belirtmek gerekir ki, Anayasanın 90. maddesinin son fıkrasına göre: "Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası Andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır." Dolayısıyla Anayasanın bu hükmü gereğince idari bir işleme karşı yargı yolunu kapayan kanun hükmü, AIHS'nin 6. maddesindeki "adil yargılanma hakkı", 13. maddesindeki "iç hukukta etkili hukuki yollara başvurabilme hakkı"nın kullanılmasının engellendiği sebebiyle de uygulanamaz." değerlendirmesinde bulunmaktadır. Bkz. ATAY, E. Ethem, "İptal Davasının Nitelikleri ve İptal Davasının Uygulanması", 2007 Yılı İdari Yargı Sempozyumu, <http://www.danistay.gov.tr/>.

⁴¹¹ KARAVELİOĞLU, C.I., s. 1012; ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 60; ALTUNDİŞ, s. 351; GÖZÜBÜYÜK, s. 117.

yakından ilgilendiren hususlar hariç olmak üzere, kişisel hakları ihlal edilenler tarafından açılan davalardır” şeklinde değiştirilmiştir⁴¹². Böylelikle iptal davalarının alanı bir açıdan kısıtlanmak istenmiştir⁴¹³. Söz konusu değişikliğin Anayasa’nın 2, 36, 125 ve 142 nci maddelerine aykırı olduğu iddiasıyla Danıştay 5. Dairesi Anayasa Mahkemesine başvurmuş ve Anayasa Mahkemesi 1995 tarihli bir kararı ile yapılan bu değişikliği iptal etmiştir⁴¹⁴.

⁴¹² GÖZÜBÜYÜK, s. 115; ALTUNDIŞ, s. 351; ŞİMŞEK, s. 3; TOSUN, s. 92; KAKIRMAN Deniz, **İdari Yargıda İptal Davalarında Özel Davaya Ehliyeti Olarak Menfaat İhlali Koşulu**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2006, s. 24; KARAVELİOĞLU, C.I. , s. 109.

⁴¹³ GÖZÜBÜYÜK, s. 115.

⁴¹⁴ “...Değişiklikten önce, idarî dava türlerinin en yaygını olan "iptal davaları"nda dâva açabilmek için "menfaat ihlâli" yeterli iken, yapılan değişiklik sonucu çevre, tarihî ve kültürel değerlerin korunması, imar uygulamaları gibi kamu yararını yakından ilgilendiren hususlar dışındaki konularda dâva açılabilmesi "kişisel hak ihlâli" koşuluna bağlı kılınmıştır. İdare, özel hukuk kişilerinin sahip olduğu yetkilerin dışında ve üstünde birçok yetkilere sahiptir. İdareye özgü olan bu yetkilerle kişilerin üzerinde, tek yanlı irade açıklaması ile hukuksal etkiler doğuracak eylem ve işlemler yapabilir. Bu işlemlerin yerine getirilmesi için, başka bir makam ya da merciin yardımuna gereksinim olmadan kişiler çeşitli yükümlülükler altına sokulabilir. Öte yandan, idarî işlemler yasallık karinesinden yararlanır ve bu karine gereği, idarî işlemlerin yerindeliği ve hukuka uygun olduğu varsayılır. İdarî davalar, idarenin işlem ve eylemlerinin hukuka uygunluğunun yargısal yolla denetlenmesi, kamu hizmetlerinin hukuk kurallarına ve hizmetin gereklerine uygun biçimde yapılmasının sağlanması, kamu hizmetlerinin getirdiği yarar ve zararların bireyler üzerindeki etkilerinin adaletli bir surette dengelenmesi için vatandaşlara tanınmış bir haktır. İdarî dâvalar, idare hukukuyla birlikte hukukun üstünlüğü, Devletin hukuka bağlılığı ilkesinin sonucu olarak hukuk alanına girmiştir. İdarî yargıda "idarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan dâvalar" biçiminde tanımlanan iptal davaları, idarenin hukuka uygun davranmasını sağlayarak hukuk devletini gerçekleştiren önemli yollardandır. İptal davası kolay işleyen ve karmaşık olmayan niteliğiyle yargısal bir denetim yolu olarak öngörülmüştür. İptal davaları ile idarî işlemlerin hukuk kurallarına uygunluğu incelenir. Aykırılığın saptanmasında işlem ortadan kaldırılır. Böylece, idarenin hukuk kurallarına uygun şekilde hareket etmesi sağlanarak hukuk düzeni korunur. İptal davaları, kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikteki idarî işlemler hakkında açılabilir. Böyle bir idarî işlem iptalinin istenilebilmesi için davacının menfaatinin ihlâl edilmiş olması gerekir. Yargı kararlarında ve öğretilerde "menfaat", davacı ile iptalini istediği idarî işlem arasındaki bağı, ilgiyi anlatır. İdarî işlem ile dâva açan kişi arasında meşru, güncel ve ciddi bir ilişki söz konusu ise dâvada menfaat bağı bulunduğu kabul edilmektedir. Bunun dışında öznel (subjektif) bir hakkın ihlâl edilmesi koşulu araştırılmaz. Hak, hukukun koruduğu menfaattir. Özel hukukta her menfaat korunmaz. Kamu hukukunda ise iptal dâvaları yoluyla her menfaatin korunması zorunludur. Tam yargı dâvalarının aksine iptal dâvalarında davacı olabilmek için menfaat ihlâlinin yeterli sayılması, idarenin hukuka uygun davranmasını sağlamak amacıyla yöneliktir. Her ne kadar bu amacın tam olarak gerçekleşebilmesi için menfaat ihlâli koşulunun aranmaması düşünülebilirse de, bu durumda, idarî işlemlerle ilgisi bulunmayan kişilerin dâva açması sonucu idare devamlı dâva tehdidi altında kalır ve böylece idarenin işleyişi olumsuz yönde etkilenir. Dâva ehliyeti için aranan "menfaat ihlâli" koşulu, her olaya özgü irdelenmiş ve dâva konusu işlemin davacıyı etkilemiş olması idarî yargıda menfaat ihlâlinin varlığı için yeterli sayılmıştır. İtiraza konu yasa kurallarıyla getirilen "kişisel hak", genel, soyut ve gayrişahsî düzenleyici kuralların kişilerle uygulanarak somutlaşması ve hukuksal sonuçlar doğurmasıdır. İdarî yargıda kişisel hak ihlâli, tam yargı davası açabilmenin ölçütüdür. Tam yargı davaları ile, idareden, ihlâl ettiği bir hakkı yerine getirmesi ya da neden olduğu zararı gidermesi istenir. İptal davalarında idarî işlemin

hukuka aykırılığının saptanması durumunda iptal edilmesi söz konusu iken, tam yargı davalarında idarî işlem ve eylemin uygulanmasından ve yürütülmesinden doğan zararların tazmini söz konusudur. Bu iki dâva türündeki farklılık ve gerçekleştirilmek istenilen amaç nedeniyledir ki, iptal davasında davacı olabilmek için "menfaat ihlali" yeterli görülmüş iken; tam yargı davalarında idarî eylem ve işlemlerden dolayı davacının "hakkının ihlâl" edilmesi gerekmektedir. 2577 sayılı İdarî Yargılama Usulü Yasası'nın 4001 sayılı Yasa ile değiştirilen 2. maddesinin birinci bendinin (a) alt bendinde, yasada sayılan ayırık durumlar dışında, iptal davalarının "kişisel hakları ihlâl edilenler" tarafından açılabilceği belirtilmiş, (b) alt bendinde ise; idarî eylem ve işlemlerden dolayı "kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar" tarafından tam yargı davaları açılacağı belirtilmiştir. Her iki dava türünde de davacı olabilmenin ön koşulu "kişisel hak ihlali" olup, sadece tam yargı davaları için kişisel hakları "doğrudan" muhtel olanlar denilmiştir....Hukuk devleti, insan haklarına saygı gösteren, bu hakları koruyucu adaletli bir hukuk düzeni kurup sürdürmekle kendisini yükümlü sayan, bütün etkinliklerinde hukuka ve Anayasa'ya uyan, işlem ve eylemleri bağımsız yargı denetimine bağlı olan devlet demektir. Böyle bir düzenin kurulması, yasama, yürütme ve yargı alanına giren tüm işlem ve eylemlerin hukuk kuralları içinde kılması, temel hak ve özgürlüklerin, Anayasal güvenceye bağlanmasıyla olanaklıdır. İptal davalarının koşullarını belirleme yetkisi, kuşkusuz ki Anayasa'da belirlenen kurallar içinde kalmak koşuluyla özellikle "Hukuk devleti" ilkesi ve hak arama özgürlüğüyle çelişmeden yasa koyucunun takdirindedir. Ancak Devletin, hak arama özgürlüğünü daraltan bütün sınırlamaları kaldırması ve bu yolla yargı denetimini yaygınlaştırarak adaletin gerçekleştirilmesini sağlaması hukuk devleti ilkesine yer veren Anayasa'nın 2. maddesi gereğidir. Anayasa'da, Türkiye Cumhuriyeti'nin demokratik hukuk devleti niteliği vurgulanırken, devletin tüm eylem ve işlemlerinin yargı denetimine bağlı olması amaçlanmıştır. Çünkü yargı denetimi, hukuk devletinin "olmazsa olmaz" koşuludur...İtiraz konusu yasa kuralıyla, idarî işlemlere karşı iptal davası açabilmek için, idare hukukunun genel esaslarına aykırı biçimde idarî işlemin davacının "kişisel hakkını ihlâl" etmiş olması koşulu getirilerek hak arama özgürlüğü kısıtlanmış ve birçok işleme karşı dava yolu kapatılmıştır. İdarî yargı denetimini sınırlayan itiraz konusu kuralın hukuk devleti ilkesi ile bağdaştığı söylenemez. Bu nedenle, Anayasa'nın 2. ve 36. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir..." AYMK, E. 1995 / 27, K. 1995 / 47, RG, 10.04.1996, S.2267; Anayasa Mahkemesi'nin iptal davası açarken aranan " kişisel hak ihlali"ni hukuk devleti ilkesine aykırı bulduğu bu kararda dayandığı gerekçeler ERHÜRMAN tarafından haklı olarak şu şekilde eleştirilmiştir : "Yüce Mahkeme'nin ele alıp incelediği ilk madde Anayasa'nın 2. maddesidir. Mahkeme bu konuda, "Devletin hak arama özgürlüğünü daraltan bütün sınırlamaları kaldırması ve bu yolla yargı denetimini yaygınlaştırarak adaletin gerçekleştirilmesini sağlaması hukuk devleti ilkesine yer veren Anayasa'nın 2. maddesi gereğidir." diyerek, "kişisel hak ihlali" koşulunun hukuk devleti ilkesine aykırı olduğunu belirlemiştir. Burada dikkati çeken nokta, Yüce Mahkeme'nin, "hak arama özgürlüğünü daraltan bütün sınırlamaları" hukuk devleti ilkesine aykırı görmesidir. Bu durumda akla, doğal olarak, hak arama özgürlüğünü daraltan sınırlamalardan biri olan "menfaat ihlali" koşulunun Mahkeme tarafından hangi gerekçelerle "hukuk devleti" ilkesine uygun bulunduğu sorusu gelmektedir. Mahkeme, bu soruyu, "iptal davalarında davacı olabilmek için menfaat ihlalinin yeterli sayılması idarenin hukuka uygun davranmasını sağlama amacına yöneliktir" diyerek, bu koşulun amacını belirledikten sonra yanıtlama yolunu seçmektedir. Mahkeme'ye göre, "her ne kadar bu amacın tam olarak gerçekleşebilmesi için menfaat ihlali koşulunun aranmaması düşünülebilirse de, bu durumda, idari işlemlerle ilgisi bulunmayan kişilerin dava açması sonucu idare devamlı dava tehdidi altında kal(acak) ve böylece idarenin işleyişi olumsuz yönde etkilen(ecektir)". Görüldüğü gibi Mahkeme, hak arama özgürlüğünü daraltan iki koşuldan "menfaat ihlali" koşulunun da, aynen "kişisel hak ihlali" koşulu gibi, hukuk devleti ilkesine aykırı olduğunu zımnen de olsa kabul etmekte ve hukuk devletinde iptal davalarının amacı olan idarenin hukuka uygun davranmasının sağlanması amacının tam olarak gerçekleştirilebilmesinin ancak iptal davalarının herkes tarafından açılabilmesiyle mümkün olabileceğini belirlemektedir. Ancak bu belirleme, Mahkeme'ye göre, dava ehliyetinin tamamen sınırsız bırakılması anlamına da gelmemelidir. Dava ehliyetinin herkese tanınması durumunda devamlı olarak dava tehdidi altında kalacak olan idarenin işleyişi olumsuz yönde etkilenecektir. Dolayısıyla, "menfaat ihlali" koşulu bu konudaki en uygun kıstas olup, bundan daha geniş veya daha dar bir kıstas iptal davasının doğasına aykırı düşecektir. Mahkeme'nin "kişisel hak ihlali" koşulunun Anayasa'nın

Yüksek Mahkemenin bu iptal kararı 10 Temmuz 1996 tarihinde yürürlüğe girmiş olmasına rağmen, bu husustaki yasal boşluk 08.06.2000 gün ve 4577 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 5 inci maddesi ile doldurulmuş ve söz konusu değişiklikle birlikte İYUK'un 2 / 1-a bendine göre, iptal davaları “ İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı, menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan” davalar olarak tanımlanmıştır⁴¹⁵. Yapılan bu değişiklikle birlikte madde metni 1994 öncesi halini almıştır.

Şu halde öncelikle İYUK'un 2 inci maddesinde belirlenmiş bulunan menfaat ihlali kavramının ne anlama geldiğinin tespiti gerekir.

b. Menfaat Kavramı, Tanımı Ve Özellikleri

Menfaat kavramının mevzuatımızda bir tanımı bulunmamaktadır⁴¹⁶. Menfaat,

2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu saptamasını gerekçelendirirken ileri sürdüğü görüşleri birkaç açıdan eleştirmek mümkündür. Her şeyden önce, hukuk devletinin gerçekleştirilmesinin en önemli yollarından biri olan iptal davasının önünden, hak arama özgürlüğünü daraltan bütün sınırlamaların kaldırılması hukuk devleti ilkesine yer veren Anayasa'nın 2. maddesi gereğiyle, ve idarenin hukuka uygun davranmasını sağlama amacının tam olarak gerçekleştirilmesi “menfaat ihlali” koşulunun da kaldırılmasını gerektiriyorsa, Anayasa Mahkemesi, Anayasa'da ve diğer mevzuatta yer almayan ve hukuksal olduğu çok da kolay iddia edilemeyecek olan “idarenin devamlı dava tehdidi altında kalması” ve “idarenin işleyişinin olumsuz yönde etkilenmesi” gibi gerekçelerle tam bir hukuk devletine ulaşmayı nasıl olur da belirsiz bir geleceğe erteleyebilir? İkinci olarak, acaba idarenin yargısal denetime tabi tutulmasının olmazsa olmaz bir koşul olduğu hukuk devletinde, idarenin işlemlerinin dava tehdidi altında olması bu kadar korkulacak bir şey midir? Ve son olarak böyle bir “ ... gerekçe, dava ehliyetini ‘menfaati ihlal edilenler’ koşulu ile sınırlandırmanın ne kadar haklı gerekçesi ise, ehliyetin ‘kişisel hakları ihlal edilenler’ biçiminde biraz daha daraltılmasının da o kadar haklı gerekçesi...” değil midir? Görüldüğü gibi, Mahkeme'nin “kişisel hak ihlali”ni hukuk devleti ilkesine ve dolayısıyla Anayasa'nın 2. maddesine aykırı bulurken dayandığı gerekçelerin olduğu gibi kabul edilmesi durumunda, bu gerekçelerin aynen “menfaat ihlali” koşulu için de kabul edilerek, bu koşulun da Anayasa'ya aykırı bulunmamasının herhangi bir açıklaması kalmamaktadır. Bu gerekçelerden hareketle, “kişisel hak ihlali” koşulu hak arama özgürlüğünü daraltan ve dolayısıyla hukuk devletini gerçekleştirme yollarından biri olan iptal davasını zayıflatan bir sınırlama olarak hukuk devleti ilkesine aykırıysa, “menfaat ihlali” koşulu da aynı biçimde aykırıdır. Aralarında bir nitelik farkı bulunmayıp, fark, olsa olsa bir nicelik farkıdır.” ERHÜRMAN Tufan, “İdari Yargıda Özel Yetenek Koşulu”, 2000 Yılı İdari Yargı Sempozyumu, <http://www.danistay.gov.tr/>.

⁴¹⁵ ALTUNDİŞ, s. . 353; KAKIRMAN, s. 29; ŞİMŞEK, s. 4; TOSUN, s. 93; KARAVELİOĞLU, C.I., s. 110.

⁴¹⁶ KAYA Cemil, “İptal Davalarında Kişisellik Unsuru Açısından Vakıfların Subjektif Dava Ehliyeti” **TAHD.**, Y. 4, S. 31, Mart 2009, s. 22.

sözlük anlamı itibariyle “*yarar, çıkar, kâr*” anlamlarına gelmekte olup⁴¹⁷, bu kavramı daha iyi kavrayabilmek için “hak” kavramının anlamına bakılması gerekir⁴¹⁸. Hak ise sözlük anlamı itibariyle “*hukuken korunan menfaat; adalet; kişilere tanınan yetki; davranış özgürlüğü; edinebilme, sahiplik ileri sürebilme yetkisi; yasaca tanınan ayrıcalık...*” anlamlarına gelmektedir⁴¹⁹. Bu durumda hak kavramıyla menfaat kavramı arasında bir ilişki bulunduğu ifade edilebilecek olup, bir hakkın varlığından söz edebilmek için öncelikle bir menfaatin varlığı gerekmektedir⁴²⁰. Bu noktada öncelikle ifade etmek gerekir ki, menfaat ihlali kavramı, hak ihlali kavramından daha geniş bir anlama gelmekte olup, belirtilen nedenle menfaati bir yarar ya da çıkar olarak düşünmek esasen hatalıdır⁴²¹. Bunun yanında bir menfaatin hak olarak nitelendirilebilmesi için, menfaatin varlığı yanında menfaatten yararlanma iradesinin de hukuk düzeni tarafından muhafaza ediliyor olması gerekmektedir⁴²².

İdari yargıda dava açma ehliyetinde aranan menfaat ihlali, davacının iptalini istediği işlemle arasındaki makul ve ciddi bir alakayı ifade etmektedir⁴²³. Bu anlamda iptali talep edilen bir işlemde dolayı, doğrudan bir hak kaybı olmamasına rağmen, eğer kişinin dolaylı olarak da olsa etkilenmesi söz konusu ise ve bu durum onun menfaatini etkiler nitelikte ise kişinin idari yargıda dava açmasında menfaat yönünden ehliyeti tamdır⁴²⁴. Vergi yargılamasında ve vergi davalarında ise aynı şeyi söylemek mümkün değildir. Zira daha önce de ifade ettiğimiz üzere vergi davalarında İYUK’ta belirlenen subjektif ehliyet şartları dışında VUK’ta ayrıca özel şartlar tespit edilmiştir. Bu anlamda herhangi bir vergi işlemi nedeniyle, ilgili kişinin menfaatinin ihlal edilmiş olması onun vergi davası açabileceği ve vergi davası açısından subjektif ehliyetinin var olduğu sonucunu doğurmamaktadır. Kişinin öncelikle VUK’ta belirlenmiş bulunan vergi davası açabilecekler olanlar (mükellef

⁴¹⁷ YILMAZ, Sözlük, s. 533.

⁴¹⁸ TAŞKIN Ş. Cankat, “İdari Yargıda Menfaat”, **KHHD**, S. 65-66, Ocak-Şubat 2010, s. 41.

⁴¹⁹ YILMAZ, Sözlük, s. 305.

⁴²⁰ TAŞKIN, s. 42.

⁴²¹ ALTUNDİŞ, s. 353; TAŞKIN, s. 42.

⁴²² HANAĞASI Emel, **Davada Menfaat**, Ocak 2009, s. 53; TAŞKIN, s. 42.

⁴²³ KARAVELİOĞLU, C.I., s. 109 ve 1013; ALTUNDİŞ, s. 353-354.

⁴²⁴ ALTUNDİŞ, s. 354.

gibi) kapsamında olması gerekir. Bu konu ileride daha detaylı bir şekilde ele alınacağı için burada sadece bu hususu belirtmekle yetiniyoruz.

Burada ayrıca ifade etmek gerekir ki, menfaat ihlali şartı, iptal davalarında davanın esasına ilişkin olmayıp, sadece davanın açılabilmesi için gerekli bir şekil şartından ibarettir⁴²⁵. Bu şartın aranmasının nedeni ise idari işlemle hiçbir ilişkisi bulunmayan kişilerin o işleme karşı dava açmalarının önüne geçilmesidir.

İdari yargıda (dolayısıyla vergi yargısında da) açılan bir davanın kabul edilebilmesi için menfaatin birtakım özelliklere sahip olması gerekmekte olup, öncelikle davayı kabule şayan kılacak bu menfaat “hukuki” bir menfaat olmalıdır⁴²⁶. Bunun yanında menfaatin Danıştay ölçütlerine göre “meşru”, “güncel” ve “kişisel” bir menfaat olması gerekmektedir⁴²⁷.

Bu anlamda Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu bir kararında “...idari işlemlerin, ancak bu işlemlerle meşru, kişisel ve güncel bir menfaat ilişkisi olanlar tarafından iptal davasına konu edilebileceğinin kabulü zorunludur. Yukarıda belirtilen kişisel, meşru ve güncel bir menfaat alakasının varlığı taraf ilişkisinin kurulmasında yeterli sayılmakta ve bu husus davanın niteliğine ve özelliğine göre idari yargı yerlerince belirlenmekte, davacının idari işlemle ciddi ve makul, maddi ve manevi bir ilişkisinin bulunduğu anlaşılması, dava açma ehliyetinin varlığı için yeterli sayılmaktadır. İptal davaları ile idari işlemlerin hukuka uygun olup olmadığının saptanmasına, hukukun üstünlüğünün sağlanmasına, böylece de idarenin hukuka bağlılığının belirlenmesine, sonuçta hukuk devleti ilkesinin gerçekleştirilebilmesine olanak sağlandığından bu davalarda menfaat ilişkisinin dar yorumlanmaması gerekmektedir...”⁴²⁸ şeklinde hüküm tesis ederek idari yargıda dava açma ehliyeti bakımından bulunması gereken menfaatin özelliklerine vurgu yapmıştır⁴²⁹.

⁴²⁵ KARAVELİOĞLU, C.I., s. 1013; ALTUNDİŞ, s. 354.

⁴²⁶ HANAĞASI, s. 6; TAŞKIN, s. 42-43.

⁴²⁷ KAYA, s. 22; TAŞKIN, s. 43; ALTUNDİŞ, s. 354-355; KARAVELİOĞLU, C. I. , s. 1013; TOSUN, s. 97; KAKIRMAN, s. 52; NAS, Vergi Sorumlusu, s. 95.

⁴²⁸ DİDDGK, 13.06.1997 tarih ve E. 1997 / 195, K. 1997 / 400, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

⁴²⁹ TAŞKIN, s.43.

Bu noktada ifade etmek gerekir ki, açılan davada davacının menfaatinin bulunmadığının tespit edilmesi halinde dava ehliyet yönünden reddedilir. Zira sübjektif ehliyet dava ön şartıdır⁴³⁰.

aa. İhlal Edilen Menfaatin Meşru Olması

Menfaatin meşru sayılabilmesi için; iptal davasının davacısının hukuka uygun bir korunmadan yararlanmak istemesi, talep dayanağı menfaatin hukuki bir durumdan çıkması ve böyle bir duruma dayanması gerekmektedir⁴³¹. Menfaatin hukukiliği ve meşruluğundan maksat, iptal davasında davacının ihlal olunan menfaatinin anayasaya, kanuna, tüzüğe yönetmeliğe, örf ve adete ya da içtihada dayanması olup, hukuki bir temeli olmayan ve sadece fiili bir temele dayanan menfaatin ihlali durumunda iptal davası kabul edilmeyecektir⁴³². Bunun yanında menfaatin ahlaka ve adaba da aykırı olmaması gerekir⁴³³.

Ayrıca ifade etmek gerekir ki, iptal davası açabilmek için gerekli olan menfaat ihlali şartının gerçekleşmesi açısından, menfaatin hukuki ve meşru olması, menfaatin kişisel ve güncel olmasından önce gelmekte olup, ihlal edilen kişisel ve güncel bir menfaatin ancak meşruluğu bulunuyorsa, dava açmak için yeterli bir durumun bulunduğu söylenebilir⁴³⁴.

Bu anlamda Danıştay 4. Dairesi vermiş olduğu bir kararda genel düzenleyici bir işleme karşı dava açan davacının davasını, bu işlem ile davacının hukukunun etkilendiği ve zarara uğradığı şeklinde belirlenebilen meşru, şahsi ve güncel bir menfaat alakasının varlığı tespit edilemediğinden reddetmiştir⁴³⁵.

⁴³⁰ KARAVELİOĞLU, C.I., s. 1013.

⁴³¹ KARAVELİOĞLU, C.I., s. 1019; ALTUNDIŞ, s. 355; TAŞKIN, s. 46.

⁴³² HANAĞASI, s. 142; TAŞKIN, s. 47.

⁴³³ HANAĞASI, s. 136; TAŞKIN, s. 46.

⁴³⁴ KARAVELİOĞLU, C.I., s. 1019; KAKIRMAN, s. 55.

⁴³⁵ “...Doktrinde ve mevzuatta belirtildiği üzere iptal davaları, idare tarafından tesis edilen kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerden dolayı şahsi, meşru ve aktüel bir menfaati ihlal edilenler tarafından açılabilen davalardır. Görüldüğü gibi bu davaların açılabilmesi için genel anlamdaki ehliyet yanında "menfaatin ihlal edilmesi" şeklinde bir şart aranmıştır. Bu şart her isteyen idari bir işleme karşı dava açmasını önlemek için öngörülmüştür. Menfaat alakasının sınırı her olayda yargı yerlerince içtihatlarla belirlenir. Objektif bir idari işlemin de dava konusu yapılabilmesi için davacının bu işlemde hemen sonuç doğurabilecek ve zarar görecektir şekilde etkilenmesi şarttır. Her ne kadar 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2/1-a maddesinde, iptal davasının sübjektif ehliyet koşulu "menfaat ihlali" olarak yer almışken; bu

Danıştay 7. Dairesi ise vermiş olduğu bir kararda “...Uyuşmazlık, geçici olarak getirilen eşyaların kanuni yurttan kalma süresi içinde yurtdışı edilmediğinden bahisle, anılan eşyalara ait gümrük vergi ve resimlerinin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrini iptal eden mahkeme kararının gerekçe yönünden bozulması istemine ilişkindir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinde. Danıştay'ın, görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmesi ve usul hükümlerine uyulmamış olunması sebeplerinden dolayı, temyiz edilen kararı bozacağı belirtilmek suretiyle bozma nedenleri sayılmıştır. Bu sebeple, ancak yukarıda sayılan nedenlerden birinin bulunması halinde temyiz edilen karar bozulabileceğinden ve davacının mahkeme kararının gerekçesine yönelik iddiaları, belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymadığından yerinde görülmemiştir.

Diğer taraftan, kanun yoluna başvuran tarafın, aleyhine kanun yoluna başvurduğu kararın bozulmasını talep etmesinde ve kararın bozulmasında korunmaya değer bir hukuki menfaatinin bulunması şarttır.

Olayda ise, temyiz talebinde bulunan davacının, gümrük vergi ve resimlerin tahsili amacıyla adına tanzim ve tebliğ olunan ödeme emrinin iptali yolundaki mahkeme kararının bozulmasında herhangi bir menfaati bulunmamaktadır.

Bozulması istenilen mahkeme kararının gerekçesi doğrultusunda, idarece yapılacak yeni işlemlere karşı ise, yükümlü tarafından yeniden dava açılabileceği

koşul, 4001 sayılı Yasayla; çevre, tarihi ve kültürel değerlerin korunması ve imar uygulamaları gibi kamu yararını yakından ilgilendiren hususlar hariç olmak üzere "kişisel hak ihlali" olarak değiştirilmiştir; ancak 2577 sayılı Yasanın 4001 sayılı Yasayla değişik 2/1-a maddesi 21.9.1995 tarih ve E:1995/27, K:1995/47 sayılı Anayasa Mahkemesi kararıyla iptal edilmiş ise de, bu iptal kararı "kişisel hak ihlali" şeklindeki tanıma yönelik olup iptal davalarının açılabilirlik şartlarından olan "menfaat ihlali" şartını ortadan kaldırmamaktadır. Dava dosyasının incelenmesinden, davacının 4369 sayılı Kanun'a ilişkin 1 seri nolu Genel Tebliğin "Diğer Kanunların uygulanması" başlıklı 7 inci maddesinin hukuka aykırı olduğu gerekçesi ile açtığı iptal davasında, bu düzenleme nedeniyle yurttaş olarak devlete olan güveninin sarsıldığı ve hukukun üstünlüğüne olan inancının zedelendiği, bu durumda da işlemle meşru güncel ve ciddi bir ilişkisinin bulunduğu iddia edilmekte ise de yurttaş olma niteliği dışında yukarıda belirtildiği gibi kesin ve yürütülmesi gerekli bu idari işlemin uygulanması sonucu davacının hukukunun etkilendiği ve zarara uğradığı şeklinde belirlenebilen meşru, şahsi ve güncel bir menfaat alakasının varlığı tespit edilememektedir. Açıklanan nedenlerle, davanın ehliyet yönünden reddine..." D.4.d., 08.10.1998 tarih ve E., 1998 / 4054, K. 1998 / 3514, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

tabiidir. Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin incelenmeksizin reddine...’’⁴³⁶
şeklinde hüküm tesis etmiştir.

bb. İhlal Edilen Menfaatin Kişisel Olması

Menfaatin kişisel olması, iptal davasına konu edilen işlemin davacıyı doğrudan doğruya veya dolaylı olarak etkilemesini, kendisi ile ilgili olmayan konularda dava açamamasını ifade etmektedir⁴³⁷. Menfaatin kişiselliği, idari yargıda dava konusu edilen işlemin mutlaka davacı hakkında tesis edilmiş olması anlamına gelmemekte olup, idari işlem başkası adına yapılmış olsa dahi, bu işlem davacıya tesir ediyor ise (davacı ile işlem arasında maddi ve manevi bir ilişki doğuyor ise) menfaatin kişiselliğinin gerçekleştiği kabul edilir⁴³⁸.

Vergi yargılamasındaki iptal davası niteliğindeki vergi davalarında ise, esasen davaya konu işlemin doğrudan doğruya davacıyı etkiler nitelikte olması gerekmektedir. Zira VUK’un 377 nci maddesi gereğince mükellefler ve kendisine vergi cezası kesilenlerin tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açabileceği hüküm altına alınmıştır. Burada menfaat unsuru kanun tarafından belirlenmiş olup, kanunda belirtilen işlemlere karşı kanunda sayılan kişiler dışında hiç kimsenin dava açma hakkı bulunmamaktadır⁴³⁹. Bu anlamda tesis edilen vergi işlemi nedeni ile kişisel menfaati dolaylı olarak etkilenenlerin, mükellef ya da kendisine vergi cezası kesilen durumunda olmamaları nedeni ile söz konusu işleme karşı dava açabilmeleri mümkün bulunmamaktadır. Örneğin; vergi sorumlusu sıfatı ile vergi kesmekle yükümlü olan kişilerin asıl mükellefler adına vergi mahkemesinde dava açma hakları bulunmamaktadır⁴⁴⁰.

Bunun yanında beyana dayanan vergilerde tarh ve tahakkuk işlemlerinin beyanda bulunan mükellef ya da Danıştay’ın bazı kararlarına göre sorumlu tarafından usulüne uygun olarak ihtirazı kayıt konulması durumunda, iptal davasına

⁴³⁶ D.7.d., 07.03.1996 tarih ve E. 1994 / 5890, K. 1996 / 820, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

⁴³⁷ KARAVELİOĞLU, C.I., s. 1024; ALTUNDİŞ, s. 356; TAŞKIN, s. 51-52; KAKIRMAN, s. 56; ŞİMŞEK, s. 66.

⁴³⁸ KARAVELİOĞLU, C.I. s. 1024.

⁴³⁹ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 192; KIRBAŞ, s. 215.

⁴⁴⁰ KIZILOT, s. 376.

konu edilmesi mümkündür⁴⁴¹. Buna karşılık vergi sorumlusunun ihtirazi kayıt koymuş olsa dahi beyana dayalı vergilerde de dava açamayacakları yönünde Danıştay kararları da mevcuttur⁴⁴². Ancak son dönemde verilen kararlar ihtirazi kayıt konulması durumunda sorumlunun dava açabileceği yönündedir.

Yine vergi yargılamasında idari yargıdan farklı olarak doğrudan doğruya davacıyı etkileyen vergi işlemlerine karşı dava açılmayacak durumlarda mevcuttur. Örneğin; yansıyan vergilerde mükellef ya da vergi sorumlusu düzeltme ve şikayet etme hakkına sahiptir. Ancak bu tür vergilerde verginin özelliğinden dolayı vergi yükü üzerinde kalan ve vergi yasalarında mükellef veya vergi sorumlusu oldukları belirtilmeyen gerçek ve tüzel kişilerin düzeltme ve şikayet yolunu izleyerek dava

⁴⁴¹ “...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8 inci maddesinde mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi, vergi sorumlusu da, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlandıktan sonra son fıkrasında, bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef tabirinin vergi sorumlularına da şamil olduğu, aynı Kanunun 377 nci maddesinde, mükellefler ve kendisine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri, 378 inci maddesinde ise vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve üçlemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerektiği kurula bağlanmıştır. Vergi sorumluları, istihkak sahiplerine yapılan ödemelerden yasadışı öngörülen vergiyi kesmek, muhtasar beyanname ile beyan edip, ödemekten sorumlu tutulmaktadır. Kestiği vergiyi beyan etmemesi ya da ödememesi durumunun, vergi sorumlusunun takibini gerektireceği açık olup, yukarıda sözü edilen hükümler de dikkate alındığında beyana dayanan vergi tarh ve tahakkuk işlemlerinin, beyanda bulunan mükellef ya da sorumlu tarafından usulüne uygun olarak ihtirazi kayıt konulması durumunda idari davaya konu edilebileceğinin olanaklı olduğu anlaşılmaktadır. Vergi kesintisi yapmak zorunda olan kişi ve kuruluşlar, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesinde belirtilmiştir. Dava konusu olayda Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 ncı bendinin (b-i) alt bendi uyarınca sorumlu sıfatı bulunan davacı şirket, Haziran 2003 döneminde ortaklarından Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na ödediği kar payından vergi kesmiş ve ihtirazi kayıtlı beyan etmiştir. İleride cezaya muhatap olmamak için beyannameyi ihtirazi kayıt koyarak veren davacı şirket tarafından, yapılan tahakkuka dava açılabilir. Bu nedenle davanın, esasının incelenerek karar verilmesi gerekirken, ehliyet yönünden reddedilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir...” D.3.d., 15.09.2005 tarih ve E. 2004 / 239, K. 2005 / 1905, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

⁴⁴² “...Vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanların bu kesintiyi yapmamaları nedeniyle tarhiyata muhatap tutulmaları halinde, ödemeleri gereken vergiler önce onların malvarlığından çıkacağından itiraz hakkını kullanmaları düşünülebilir ise de, vergi sorumlularına ihtirazi kayıtlı beyanname vermeleri koşulu ile itiraz hakkı tanınması halinde, aynı tarh işlemiyle ilgili olarak istihkak sahibi olan mükelleflerin de dava açma olasılığının varlığı karşısında, uygulamada bir çok karışık ve haksızlığa yol açacağı ve bu durumun ise, pratik sonuç yaratmayacağı açıktır. Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu hükümleri ile kendilerine bazı görevler verilen vergi sorumlularının bu görevleri gereği gibi yerine getirmemelerinin yaptırımı ve buna karşı sorumluların başvurabilecekleri talep ve dava hakları Vergi Usul Kanununda ayrıca ve açıkça gösterilmiştir. Ancak bu hakkın esasen istihkak sahipleri adına yapılması gereken tevkifatın miktarına yaygınlaştırılmasına olanak bulunmamaktadır. Bu nedenle davanın reddine...” D.3.d., 25.12.1984 tarih ve E. 1984 / 4075, K. 1984 / 3527K. Nakleden: ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 96.

açabilmelerine olanak tanınmamakta ancak bu konuda da Danıştay'ın çelişkili kararları bulunmaktadır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu vermiş olduğu bir kararla doğrudan doğruya vergi işleminden etkilenen ve vergi yükü üzerinde kalan bu kişilerin vergi davası açamayacaklarını, ancak hukuka aykırı olarak ödemiş oldukları parayı adli yargı yerlerinde açacakları alacak davasına konu yapabileceklerine karar vermiştir⁴⁴³. Bu konu aşağıda dava ehliyeti açısından çeşitli durumlar kısmında ayrıntılı olarak ele alınacak olup, burada kısaca bilgi verilmeyle yetinilmektedir.

Ayrıca 6183 sayılı AATUHK'un 15 inci maddesinde düzenlemeye göre ihtiyati haciz kararlarına karşı haklarında ihtiyati haciz kararı uygulanan kişiler; aynı Kanununun 58 inci maddesine göre de, ödeme emirlerine karşı ise kendisine ödeme emri tebliğ olunanların vergi mahkemelerinde dava açmakta menfaati bulunmakta olup; belirtilen kanuni düzenleme nedeni ile belirtilen kişilerden başka kimselerce söz konusu işlemler nedeni ile menfaat ihlali söz konusu olsa dahi dava açılması mümkün değildir⁴⁴⁴.

İhlal edilen menfaatin kişisel olması ile ilgili olarak Danıştay 4. Dairesi vermiş olduğu bir kararda, satın alınan araca eski sahibinin vergi borcu nedeni ile uygulanan hacze karşı, yeni malikin dava açma ehliyeti bulunduğunu belirterek davanın ehliyet yönünden reddine ilişkin yerel mahkeme kararını bozmuştur.⁴⁴⁵

⁴⁴³ DVDDGK, 06.02.1997 tarih ve E. 1996 / 356, K. 1997 /121, <http://www.danistay.gov.tr/>.

⁴⁴⁴ TAŞKIN, s.59.

⁴⁴⁵ “...Davacı kurumun 6.9.1993 günlü noter satış sözleşmesiyle ... adli şahıstan satın aldığı ... plakalı taşıt aracının trafik kaydına 6183 sayılı Kanununun 62. maddesi gereği 28.9.1995 günlü yazıyla tesis edilen haciz işlemine karşı dava açma ehliyetinin olup olmadığı hususu uyuşmazlığın esasını teşkil etmektedir.6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'un 62 nci maddesinde "Borçlunun, mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunur." denilmektedir. Olayda, davacı kurum ihtilafli aracı 6.9.1993 günlü noter satış senediyle satın almış, ancak aracın trafik kaydına tescil için dava konusu haciz işlemine muttali olduğu 25.4.1997 gününde başvurmuştur. Dava konusu haciz işleminin uygulandığı tarihte trafik kaydına tescil edilmemiş olmakla birlikte, söz konusu aracın davacı kurumun mülkiyetinde bulunduğu hususu ihtilafsızdır. Kendi mülkiyetindeki bir araca uygulanan haciz işlemine karşı tasarruf hakkının kısıtlanmış olması nedeniyle davacı kurumun doğrudan dava açma hak ve ehliyeti bulunmaktadır. Bu durumda, mülkiyetinde olduğu ihtilafsız olan bir araca uygulanan haciz nedeniyle davacı kurumun dava açma ehliyeti bulunduğundan, davanın ehliyet yönünden reddine ilişkin mahkeme kararında isabet görülmemiştir...” D.4.d., 27.11.1998 tarih ve E. 1998 / 1854, K. 1998 / 4648, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

Danıştay 7. Dairesi tarafından verilen bir kararda ise, Yurt dışında çalışan müvekkilinin yurda gönderdiği zati ve kullanılmış eşyadan vergi alınması ile ilgili Gümrük ve Tekel Bakanlığı işleminin iptali dileğiyle açılan davada; gümrük vergi ve resimleri dolayısıyla verilen beyanname davacının eşi tarafından tanzim edilip vergiler onun adına tahakkuk ettirildiğine göre anılan vergilerin iadesi talebiyle açılacak davanın da onun tarafından açılması gerekirken, mükellefin kocası tarafından açılan davada, davanın ehliyet yönünden reddine karar verilmiştir⁴⁴⁶.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu; bir sendika tarafından, 213 seri No.'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Vergi Ertelemesi Kapsamındaki Ücretler" başlıklı bölümünün "... ancak, erteleme yapıldığı dönemlerde söz konusu işçilerin 2822 sayılı Kanununun 12'nci maddesinde tanımlanan toplu iş sözleşmesi yapma ehliyetini haiz (Kurulu bulunduğu işkolunda çalışan İşçilerin en az yüzde on'unun tarım ve ormancılık, avcılık ve balıkçılık işkolu hariç-üyesi bulunduğu) sendika üyesi olmaları gerekmektedir..." cümlesinin iptali istemiyle açılan bir davada, davacı sendikanın, meşru, kişisel ve güncel menfaatinin bulunduğuna hükmetmiştir⁴⁴⁷.

⁴⁴⁶ D.7.d., 17.05.1967 tarih ve E. 1964 / 2892, K. 1697 / 1284, Nakleden: ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 98.

⁴⁴⁷ "...18.8.1998 günlü ve 23467 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan, 213 seri No.' lu Gelir Vergi Genel Tebliğinin 1.2."Vergi Ertelemesi Kapsamındaki Ücretler" başlıklı bölümünün "... ancak, erteleme yapıldığı dönemlerde söz konusu işçilerin 2822 sayılı Kanununun 12'nci maddesinde tanımlanan toplu iş sözleşmesi yapma ehliyetini haiz (kurulu bulunduğu işkolunda çalışan işçilerin en az yüzde onunun tarım ve ormancılık, avcılık ve balıkçılık işkolu hariç-üyesi bulunduğu) sendika üyesi olmaları gerekmektedir.." cümlesinin iptali istemiyle açılan davayı reddeden Danıştay Dördüncü Dairesinin 29.2.2000 günlü ve E: 1998/4735, K: 2000/797 sayılı kararı davacı sendika tarafından temyiz edilmiştir. 29.7.1998 gün ve 23417 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 4369 sayılı Kanununun 85'inci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 5'inci maddenin (a) fıkrasında, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 156'nci maddesinde tanımlanan ve 1.1.1998 tarihi itibariyle faaliyette bulunan işyerlerinde, 1.6.1998 tarihinden önce ilgili idareye vermiş oldukları son 4 aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri işçi sayısına ilave olarak bu kanunun yayımını izleyen beşinci ayın sonuna kadar işe aldıkları ve fiilen çalıştırdıkları işçilerden sendika üyesi olanların ücretlerinden, bu suretle işe başlanılan aydan itibaren 36 ay süreyle kesilen ve beyan edilerek tahakkuk ettirilen gelir ve damga vergilerinin, beyanname verme süresini izleyen ikinci yılın aynı döneminde ödeneceği, (b) işaretli fıkrasında, (a) fıkrasındaki esaslar dahilinde işe alınan işçiler için işe başlanılan aydan itibaren 12 ay süreyle 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun 72 ve 73'üncü maddeleri uyarınca prime esas kazançları üzerinden tahakkuk ettirilecek primlerin işveren hissesinin yarısının hazinece karşılanacağı, (c) fıkrasında, (a) fıkrasındaki esaslar dahilinde işe alınan işçiler için 3417 sayılı Kanun hükümlerinin 3 yıl süreyle uygulanmayacağı, (d) fıkrasında da yine (a) fıkrasındaki esaslar dahilinde işe alınan işçiler için diğer kanunlarda işverene getirilen yükümlülüklerin 3 yıl süreyle uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır. Yasa koyucu bu düzenlemeden yararlanacak işverenler için sigortalı işçi çalıştırmak ve yasanın yayımını izleyen beşinci ayın sonuna kadar sendika üyesi işçileri işe almak şartını aramıştır. 4369 sayılı Yasanın

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu bir başka kararında ise; davacı derneğin, üyelerinin doğal gazla dayalı elektrik üretmesi nedeniyle üretim maliyetini artırdığı ve doğal gazla dayalı elektrik üretmeyen firmalar lehine enerji piyasasındaki rekabeti zedeleyeceği iddialarıyla Bakanlar Kurulu Kararına Ek Kararın gaz halindeki doğal gazın özel tüketim vergisi tutarının yükseltilmesi yönündeki düzenlemesine karşı dava açmakta menfaati bulunduğu yönünde karar vermiştir⁴⁴⁸.

gereğesinde bu düzenlemenin amacı; kayıt dışı çalışan işçilerin sosyal güvenlik haklarına sahip olarak kayıt altına alınmaları, Sosyal Sigortalar Kurumunun önemli ölçüde prim tahsilatı sağlanması, işverenleri kayıt dışı işçi istihdam etmeye sevk eden faktörlerin geçiş dönemi içerisinde ortadan kaldırılarak bordroya kayıtlı işçi çalıştırmanın teşvik edilmesi olarak açıklanmıştır. Yasal düzenlemede işverenler için toplu iş sözleşmesi yapma ehliyetini haiz sendika üyesi olan işçi çalıştırma şartı bulunmadığı halde tebliğde bu yolda düzenleme yapılmıştır. Genel tebliğle getirilen bu uygulamayla sadece toplu iş sözleşmesi yapma ehliyetini haiz sendikali işçilerin haklarının korunması suretiyle konaklama ve eğlence yerleri iş kolunda faaliyet gösteren ve üye sayısı itibarıyla % 10 barajını aşmadığı için 2822 sayılı Kanunun 12'nci maddesi uyarınca toplu iş sözleşmesi yapma ehliyetini haiz olmayan davacı sendikaların ve üyelerinin menfaatinin ihlal edildiği sonucuna varılmıştır. Davanın açıldığı tarihte söz konusu hukuka aykırı tasarrufla meşru ve kişisel menfaati ihlal edilen davacının, yasa ile işverene tanınan çeşitli vergi kolaylıkları, yasanın (a) fıkrasında belirtilen koşullarla işe alınan işçiler nedeniyle 36 ay süreyle geçerli olduğundan, dava açmakta güncel menfaatinin halen dahi mevcut olduğu görülmektedir...” DVDDGK, 17.11.2000 tarih ve E., 2000 / 181, K. 2000 / 363, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

⁴⁴⁸ “...4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı Listenin (A) Cetvelinde yer alan gaz halinde doğal gaz için belirlenen maktu özel tüketim vergisi tutarının artırılmasına ilişkin 9.8.2004 gün ve 2004/7674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına Ek Kararın 15. maddesinin iptali istemiyle Elektrik Üreticileri Derneği tarafından açılan davanın; düzenlemenin, davacı Derneğin menfaatinin ihlal etmediği gerekçesiyle incelemeksizin reddi yolundaki Daire kararı temyiz edilmiştir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2. maddesinin l'inci fıkrasının (a) bendine göre iptal davaları, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaati ihlal edilenler tarafından açılan davalardır. İdare hukukuna özgü bir dava türü olan iptal davaları, idarenin yargısal yolla denetiminin en önemli ve etkili aracıdır. İptal davalarını açabilecek kimseler için aranan menfaat ihlali ön koşulu, davacı ile dava konusu işlem arasında hukuk düzeninin koruduğu, güncel bir ilginin varlığını ifade etmektedir. Tüzüğüünün 2. maddesindeki amacı gerçekleştirilebilmek için faaliyet konusu, alanı ve faaliyet şekillerinin yer aldığı Tüzüğüünün 3. maddesinde; enerji sektörü ile ilgili yasa ve diğer mevzuatın yapılması ve değiştirilmesi sürecini yakından izleyerek üyesi üretim şirketleri, otoprodüktör ve otoprodüktör gruplarının konumunun güçlendirilmesi, kazanılmış hakların korunması, sektör içindeki rekabetin âdil kurallara göre yapılmasını sağlayacak girişim ve çalışmalar yapması, bu konudaki yönetmeliklerin, üretilen elektriğin iletimi ve ortaklarına satışına ilişkin düzenlemelerin yapılması ve değiştirilmesi sürecinde üyelerine temsil etmesi, piyasadaki diğer üretim şirketleri, iletim, dağıtım, toptan ve perakende satış şirketleri ile diğer tüzel kişilerin saydam olmayan, hukuka uymayan, rekabeti zedeleyen uygulamaları söz konusu olduğunda üyelerinin ortak çıkarlarını koruyucu çalışmalar yapması, dava açması, davaya katılması, düzenleyici ve denetleyici kuruluşlara üyelerinin görüşlerini intikal ettirerek özlemesi faaliyetleri arasında yer alan davacı Derneğin; üyelerinin doğal gazla dayalı elektrik üretmesi nedeniyle üretim maliyetini artırdığı ve doğal gazla dayalı elektrik üretmeyen firmalar lehine enerji piyasasındaki rekabeti zedelediği iddialarıyla 2004/7674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına Ek Kararın gaz halindeki doğal gazın özel tüketim vergisi tutarının yükseltilmesi yönündeki düzenlemesine karşı dava açmakta menfaat ilgisi bulunduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Bu nedenle davanın, İdari Yargılama Usulü Kanununun 15'inci maddesinin l'inci fıkrasının (b) bendi uyarınca reddi yolunda verilen kararın bozulması

Yine Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu bir kararında da “...*Dava konusu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında (1) seri sayılı Genel Tebliğ, serbest meslek mensubu avukatların menfaatlerini doğrudan ilgilendiren, ayrıntılı ve yeni kurallar koyarak onlara bir takım yükümlülükler getiren bir düzenleyici işlem olduğundan Türkiye Barolar Birliğinin böyle bir konuda dava açma ehliyetinin bulunduğuna kuşku duyulmamak gerekir...*” ifadelerine yer vererek Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının da üyelerinin menfaatini doğrudan etkileyen düzenleyici işlemlere karşı dava açabileceği yönünde hüküm tesis etmiştir⁴⁴⁹.

Danıştay 7. Dairesi ise vermiş olduğu bir kararda; hakkında haciz kararı alınan şirket tarafından gösterilen işyeri adresinde, bu şirket mallarına uygulanan haciz işleminin iptali istemiyle, haciz işlemi uygulanan adreste faaliyette bulunan bir başka şirketin menfaati bulunmaması nedeni ile dava açma ehliyetinin de bulunmadığı yönünde karar vermiştir⁴⁵⁰.

gerekmiştir...” DVDDGK., 22.01.2010 tarih ve E. 2009 / 48, K. 2010 / 26, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

⁴⁴⁹ DVDDGK., 26.02.1999 tarih ve E. 1998 / 19, K. 1999 / 139, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

⁴⁵⁰ “...*Dosyanın incelenmesinden; davalı İdarenin 9650/70762 sicil nolu mükellefi olan ... Klima ve Soğutma Sanayi Ticaret Limited Şirketinin vergi borcundan dolayı, adı geçen ? adresinde bulunan menkul malları üzerine, 21/11/2001 günlü haciz tutanağı ile uygulanan haciz işleminin iptali istemiyle, davacı ... Soğutma ve Klima Otogaz Petrol Ürünleri Otomotiv Gıda Pazarlama ve Sanayi Ticaret Limited Şirketi tarafından açılan davanın, istemin özeti bölümünde yer alan gerekçelerle reddedildiği anlaşılmıştır. İptal davasının tanımı, 2577 İdari Yargılama Usulü Kanununun 2'nci maddesinin 1'inci fıkrasının 8.6.2000 tarih ve 4577 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle değişik (a) bendinde; "idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalar" olarak yapılmıştır. Bu tanıma göre; iptal davası açılabilmesi için, davacının medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunması yanında, ayrıca, iptali istenilen idari işlemin menfaatini ihlal ediyor olması; bu menfaatin de, meşru, güncel ve kişisel nitelik taşıması gereklidir. İdari Yargılama Hukukunda davada taraf olma ehliyetinin bir koşulu olarak kabul edilen menfaat ihlali olmadan, iptal davası açılmaz. Öte yandan; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 14'üncü maddesinin 3' üncü fıkrasının (c) bendinde, ehliyet hususu, ilk inceleme konuları arasında sayılmış; 15'inci maddesinin 1' inci fıkrasının (b) bendinde ise, ehliyetsiz kişi tarafından açılan davaların reddine karar verileceği hükme bağlanmış olup; bu hükümlere göre, idari dava açan kişinin dava ehliyetinin varlığı, açılan davanın incelenbilmesi için zorunlu bulunmaktadır. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanması açısından haciz; daha önce alınan bir haciz kararına dayanılarak, yetkili makamlar tarafından, Kanunda belirtilen yöntemler izlenmek suretiyle, paraya çevrilerek kamu alacağının tahsili amacıyla borçlunun kendi elinde veya üçüncü kişinin elinde bulunan, kamu alacağını karşılamaya yetecek miktardaki belirli malına veya mallarına el konulmasına ilişkin idari işlemdir. 6183 sayılı Kanunda, haciz uygulaması sırasında hacze konu malın sahibi olan üçüncü kişi tarafından hangi hukuki çarelere başvurulabileceği özel olarak düzenlenmiş; Kanunun 66'ncı maddesinde, borçlu elinde bulunan bir mal üzerinde üçüncü bir şahıs*

cc. İhlal Edilen Menfaatin Güncel (Aktüel) Olması

İptal davası (dolayısıyla iptal davası niteliğinde vergi davası) açabilmek için ihlal edilen menfaatin, meşru, kişisel nitelikte bulunmasını yanı sıra güncel (halen devam eden) bir nitelikte bulunması da gerekmektedir⁴⁵¹. Menfaatin güncel olması, dava konusu ettiği işlemle davacı arasında maddi ya da manevi bir menfaat ilişkisinin bulunmasını ifade etmektedir⁴⁵². Güncel nitelikte olmayan bir menfaat ihlaline dayanılarak ve gelecekte doğması ihtimali bulunduğu ileri sürülen bir menfaat ilişkisi dayanak gösterilerek iptal davası açılması mümkün değildir⁴⁵³.

Davanın açılması sırasında bulunması gereken güncel menfaatin dava sonuçlanıncaya kadar devam edip etmemesi durumunun gerekliliğine ilişkin olarak Danıştay kararlarında bir yeknesaklık bulunmamakta olup; Danıştay bir kısım kararında davanın açıldığı anda menfaatin varlığının yeterli olduğu, söz konusu menfaatin davanın sona ermesine kadar devam etmesinin gerekmediği yönünde⁴⁵⁴ kararlar vermişken; bir kısım kararında davanın açıldığı sırada mevcut olan menfaatin dava sonuçlanıncaya kadar devam etmesinin zorunlu olduğu yönünde⁴⁵⁵;

tarafından mülkiyet ve rehin hakkı iddia edildiği takdirde, haciz memurunun bunu haciz zaptına geçireceği; 68'inci maddesinde de, borçlu aleyhine yapılacak icrai takibat sonucunda, gerek borçlu elinde, gerekse üçüncü şahıs elinde haczedilen mallara karşı yapılan istihkak iddiasına ilişkin davanın, haczi yapan tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki istihkak davalarına bakmaya yetkili mahkemede bakılacağı belirtilmiştir. Olayda; haciz kararının, ... Klima ve Soğutma Sanayi Ticaret Limited Şirketinin vergi borcundan dolayı alındığının; bu Şirket tarafından işyeri olarak gösterilen adreste yine bu şirketin mallarına haciz işlemi uygulandığının anlaşılması karşısında, bu işlemin iptalinde, ... Soğutma ve Klima Otogaz Petrol Ürünleri Otomotiv Gıda Pazarlama ve Sanayi Ticaret Limited Şirketi isimli davacı Şirketin hukuken korunmaya muhtaç bir menfaatinin varlığından söz etmeye olanak yoktur. Bu durumda, haciz sırasında üçüncü kişi konumunda bulunan davacı tarafından haciz işleminin iptali istemiyle açılan davanın ehliyet yönünden reddedilmesi gerekirken, işin esasına girilerek karar verilmesinde hukuki isabet bulunmamakta ise de, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, sonucu itibarıyla yerinde görülen temyize konu kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir..." D.7.d., 13.10.2005 tarih ve E. 2002 / 1358, K. 2005 / 2434, <http://www.danistay.gov.tr/>.

⁴⁵¹ KARAVELİOĞLU, C.I., s. 1030; ALTUNDİŞ, s. 356; TAŞKIN, s. 72; ŞİMŞEK, s. 61; KAKIRMAN, s. 99; TOSUN, s. 102.

⁴⁵² KARAVELİOĞLU, C.I., s. 1030; TAŞKIN, s. 72.

⁴⁵³ KARAVELİOĞLU, C.I., s. 1030; TAŞKIN, s. 72.

⁴⁵⁴ Özet "İptal davası açılabilmesi ve davanın görülebilmesi için davacının iptalini istediği işlemle menfaatinin ihlal edilmiş olmasının yeterli olduğu, bu işlemle ilişkisinin davanın sonuçlanmasına kadar sürmesinin gerekmeyeceği hk." Bkz. D.5.d., 16.06.1988 tarih ve E. 1986 / 1099, K. 1988 / 1908, <http://www.danistay.gov.tr/>.

⁴⁵⁵ Bkz.,D.6.d., 19.06.1984 tarih ve E. 1984 / 233, K. 1984 / 2499, <http://www.danistay.gov.tr/>

bir kısım kararında ise menfaat ilişkisinin dava konusu işlemin tesis edildiği tarihte bulunmasının yeterli olduğu yönünde⁴⁵⁶ kararlar vermiştir⁴⁵⁷.

Bununla birlikte Yüksek Mahkemenin ağırlıklı olarak davanın açılması için gerekli menfaat ilişkisinin davanın sonuna kadar devam etmesi yolunda kararlar verdiği söylenebilir⁴⁵⁸.

İhlal edilen menfaatin güncel olması gerektiğine yönelik olarak Danıştay 4. Dairesi vermiş olduğu bir kararda; kesin ve yürütülmesi gerekli bir idari işlemin iptali istemiyle dava açılabilmesi için kişinin dava konusu işlemle meşru, şahsi ve güncel bir menfaat alakasının olması gerektiğine hükmetmiştir⁴⁵⁹.

Yine Danıştay 4. Dairesi vermiş olduğu bir kararda; vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi veya bu sonuca yol açabilecek yasaya aykırı uygulama ve düzenlemelere karşı, gerekli yasal yollara başvurulması gibi bir amacı bulunmayan derneğin, dava konusu tebliğ nedeniyle meşru, kişisel ve güncel bir menfaatinin

⁴⁵⁶ Davanın, dava konusu işlemin tesis edildiği tarihte mevcut olan şartlar içinde değerlendirilerek karara bağlanması gerektiği hk. Bkz. DVDDGK, 17.11.2000 tarih ve E. 2000/181, K.2000/363, <http://www.danistay.gov.tr/>.

⁴⁵⁷ ALTUNDİŞ, s. 356; KARAVELİOĞLU, C.I., s. 1030; TOSUN, 107-108.

⁴⁵⁸ KARAVELİOĞLU, C.I., s. 1030-1031.

⁴⁵⁹ “...Doktrinde ve mevzuatta belirtildiği üzere iptal davaları, idare tarafından tesis edilen kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerden dolayı şahsi, meşru ve aktüel bir menfaati ihlal edilenler tarafından açılabilen davalardır. Görüldüğü gibi bu davaların açılabilmesi için genel anlamdaki ehliyet yanında "menfaatin ihlal edilmesi" şeklinde bir şart aranmıştır. Bu şart her isteyen idari bir işleme karşı dava açmasını önlemek için öngörülmüştür. Menfaat alakasının sınırı her olayda yargı yerlerince içtihatlarla belirlenir. Objektif bir idari işlemin dava konusu yapılabilmesi için davacının bu işlemde hemen sonuç doğurabilecek ve zarar görecektir şekilde etkilenmesi şarttır. Her ne kadar 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2/1-a maddesinde, iptal davasının subjektif ehliyet koşulu "menfaat ihlali" olarak yer almışken; bu koşul, 4001 sayılı Yasayla; çevre, tarihi ve kültürel değerlerin korunması ve imar uygulamaları gibi kamu yararını yakından ilgilendiren hususlar hariç olmak üzere "kişisel hak ihlali" olarak değiştirilmiş; ancak 2577 sayılı Yasanın 4001 sayılı Yasayla değişik 2/1-a maddesi 21.9.1995 tarih ve E:1995/27, K:1995/47 sayılı Anayasa Mahkemesi kararıyla iptal edilmiş ise de, bu iptal kararı "kişisel hak ihlali" şeklindeki tanıma yönelik olup iptal davalarının açılabilirlik şartlarından olan "menfaat ihlali" şartını ortadan kaldırmamaktadır. Dosyasının incelenmesinden, Serbest Meslek kazancından dolayı mükellefiyet kaydı bulunan ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olan davacının, 270 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin Yeniden Değerleme Hükümlerinde Yapılan Değişiklikler" başlıklı 1.2. bölümünde yer alan, 1998 yılından önce aktifte bulunan özel maliyet bedelleri değişiklik öncesi hükümlere göre ifta edileceklerine, bir başka ifade ile yeniden değerlendirilmeyeceklerine ilişkin düzenlemenin hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle açtığı iptal davasında, kesin ve yürütülmesi gerekli bu idari işlemin uygulanması sonucu hukukunun etkilendiği ve zarara uğradığı şeklinde belirlenebilen meşru, şahsi ve güncel bir menfaat alakasının varlığı tespit edilememektedir..." D.4.d., 24.06.1999 tarih ve E. 1999 / 1358, K. 1999 / 2880, <http://www.danistay.gov.tr/>.

etkilenmediği, dolayısıyla dava konusu işlemle menfaat ilişkisi bulunmadığından, davanın ehliyet yönünden reddine hükmetmiştir⁴⁶⁰.

Danıştay 7. Dairesi ise vermiş olduğu bir kararda; “...521 sayılı Danıştay Kanunu'nun 30. Maddesi hükmü uyarınca idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile kanuna aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından dava açılabileceğinden, iptali istenen Gümrük ve Tekel Bakanlığı Genelgesinin henüz davacıya uygulanmadığı anlaşılmalı, ileride doğacak bir menfaatten dolayı davacının şu anda iptal davası açma hakkı doğmayacağı tabii bulunmasına binaen inceleme yeteneği bulunmayan davanın reddine...”⁴⁶¹ şeklinde hüküm tesis etmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu da bir kararında; davacının iptalini istediği işlemle yurttaş olma niteliği dışında meşru, şahsi ve güncel bir menfaat ilişkisi bulunmadığından davanın ehliyet yönünden reddinde hukuka aykırılık bulunmadığı yönünde karar vermiştir⁴⁶².

⁴⁶⁰ “...2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2 nci maddesinin "a" fıkrasında, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalar iptal davaları olarak tanımlanmıştır ve subjektif ehliyet koşulu "menfaat ihlali" olarak yer almıştır. İptal davasının içtihat ve doktrinde belirlenen hukuki nitelikleri göz önüne alındığında, idare hukuku alanında tek taraflı irade açıklamasıyla kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikte tesis edilen idari işlemlerin ancak bu idari işlemle meşru, kişisel ve güncel bir menfaat ilgisi kurulabilenler tarafından iptal davasına konu edilebileceğinin kabulü zorunludur. Bu davaların açılabilmesi için genel anlamdaki ehliyet koşulunun varlığı yanında "menfaatin ihlal edilmesi" koşulu da aranmıştır. Bu koşul, her isteyen idari bir işleme karşı dava açmasını ve bu şekilde oluşabilecek idari istikrarsızlık ve belirsizlikleri önlemek için öngörülmüştür. Menfaat alakasının sınırı her olaya özgü olarak yargı yerlerince içtihatlarla belirlenir. Bu sınır belirlenirken İhlal edilen menfaatin kişisel olması yanında hukuksal bir durumdan çıkması, meşru ve güncel olması gerekir...Davacı Derneğin Tüzüğü'nün, 3 üncü maddesinde, "Derneğin Amacı; Üyeleri arasında sosyal ve ekonomik yardımlaşmayı sağlamak, bilimsel araştırmalar yapmak ve yayınlamak, mesleki ve kültürel gelişmeyi arttırıcı yönde faaliyette bulunmaktır." denilmiştir. Bu maddeden de açıkça anlaşılabilir gibi Derneğin, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi veya bu sonuca yol açabilecek yasaya aykırı uygulama ve düzenlemelere karşı gerekli yasal yollara başvurulması gibi bir amacı bulunmamaktadır. Bu durumda, dava konusu tebliğ nedeniyle davacının meşru, kişisel ve güncel bir menfaatinin etkilenmediği dolayısıyla işlemle menfaat ilişkisinin bulunmadığı anlaşılmıştır. Açıklanan nedenlerle, davanın ehliyet yönünden reddine..." D.4.d., 10.10.2007 tarih ve E. 2007 / 2318, K. 2007 / 3112, <http://www.danistay.gov.tr/>.

⁴⁶¹ Bkz. D.7.d., 21.09.1972 tarih ve E. 1971 / 4088, K. 1972 / 3022, Nakleden: ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 98.

⁴⁶² “...Dava; 15.9.1998 gün ve 23464 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4369 sayılı Kanuna ilişkin 1 seri nolu Genel Tebliğin "Diğer Kanunların Uygulanması" başlıklı 7 nci bölümündeki düzenlemenin iptali istemiyle açılmıştır. Davayı inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesi, ... günlü ve ...sayılı kararıyla; iptal davalarının idare tarafından tesis edilen kesin ve

2. VUK ve AATUHK Kapsamında Subjektif Ehliyetin Tespiti

Daha önce de ifade edildiği üzere vergi yargılamasına, dolayısıyla vergi davalarına has olmak üzere İYUK'ta belirlenen özel dava ehliyeti şartları dışında VUK'ta ve AATUHK'ta dava ehliyeti açısından ayrı özel düzenlemeler mevcuttur. İdari yargıda dava açılabilmesi için HMK ve TMK hükümlerine göre belirlenen genel (objektif) ehliyet ve İYUK'ta belirlenen özel (subjektif) ehliyetin mevcudiyeti yeterli olmakta iken, vergi yargılamasında dava açabilmek için ayrıca VUK'ta ve AATUHK'ta belirlenen özel (subjektif) ehliyetin de mevcut olması gerekmektedir⁴⁶³.

Bu anlamda vergi mahkemelerinde davacı olabilecekler VUK'da tahdidi olarak belirtilmiştir. Bununla birlikte AATUHK'ta 15 ve 58 inci maddelerde de dava ehliyeti konusunda iki özel düzenleme mevcuttur. Bu iki kanunda belirlenen kişi ve

yürütülmesi zorunlu işlemlerden dolayı şahsi, meşru ve aktüel menfaati ihlal edilenler tarafından açılabilen davalar olduğu, bu davaların açılabilmesi için dava ehliyeti yanında "menfaatin ihlal edilmesi"nin de arandığı, bu şartın her isteyen için idari bir işleme karşı dava açmasını önlemek için öngörüldüğü, menfaat ilgisinin sınırının her olayda yargı yerlerinde içtihatlarla belirlendiği, objektif bir idari işlemin dava konusu yapılabilmesi için davacının bu işlemde hemen sonuç doğurabilecek ve zarar göreceği şekilde etkilenmesinin şart olduğu, her ne kadar 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2/1-a maddesinde iptal davasının subjektif ehliyet koşulu "menfaat ihlali" olarak yer almışken; bu koşul 4001 sayılı Yasayla; çevre, tarihi ve kültürel değerlerin korunması ve imar uygulamaları gibi kamu yararını yakından ilgilendiren hususlar hariç olmak üzere "kişisel hak ihlali" olarak değiştirilmiş ancak, bu düzenleme ... günlü ve ... sayılı Anayasa Mahkemesi kararıyla iptal edilmişse de, bu iptal kararının "kişisel hak ihlali" şeklindeki tanıma yönelik olduğu, iptal davalarının açılabilirlik şartlarından olan "menfaat ihlali" şartını ortadan kaldırmadığı, davacının, 4369 sayılı Kanuna ilişkin 1 seri nolu Genel Tebliğin "Diğer Kanunların Uygulanması" başlıklı 7 nci bölümünün hukuka aykırı olduğunu belirterek açtığı iptal davasında, bu düzenleme nedeniyle yurttaş olarak Devlete olan güveninin sarsıldığı ve hukukun üstünlüğüne olan inancının zedelendiği, bu nedenle işlemle meşru, güncel ve ciddi bir ilişkisinin bulunduğu iddia edilmekteyse de, yurttaş olma niteliği dışında kesin ve yürütülmesi gerekli bu idari işlemin uygulanması sonucu davacının hukukunun etkilendiği ve zarara uğradığı şeklinde belirlenebilen meşru, şahsi ve güncel bir menfaat ilgisinin varlığının tespit edilemediği gerekçesiyle davanın ehliyet yönünden reddine karar vermiştir. Karar davacı tarafından temyiz edilmiş ve söz konusu düzenlemenin bazı kişilere ayrıcalık tanıdığı, doğrudan ilgisi, menfaati olan ve kendilerine ayrıcalık tanınan kişilerin kendi yararlarına olan düzenlemenin iptalini istemelerinin mümkün olmadığı, işlemin iptalini ancak hukuka ve Devlete saygısı olan, aleyhlerinde eşitsizlik yaratılan yurttaşların yararına olabileceği ileri sürülerek bozulması istenmiştir. Dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçesi Kararın özet bölümünde yazılı Danıştay Dördüncü Dairesinin ... günlü ve ... sayılı Kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Kurulumuzca da uygun bulunmuş ve temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, kararın bozulmasını gerektirecek durumda görülmemiştir. Bu nedenlerle temyiz isteminin reddine..." DVDDGK., 24.09.1999 tarih ve E. 1999 / 21, K. 1999 / 392, <http://www.danistay.gov.tr/>.

⁴⁶³ ATAR, s. 171.

ilgililer dışında kişi ve kurumlar tarafından vergi mahkemelerinde dava açılması mümkün değildir⁴⁶⁴.

Çalışmanın ikinci bölümünde vergi davası açabilecekler ayrıntılı olarak incelendiğinden⁴⁶⁵ bu bölümde yalnızca ilgili düzenlemelere göre belirlenen özel ehliyetten kısaca bahsedilip bu düzenlemelerin uygulamasına ilişkin Danıştay kararlarına yer verilecektir.

VUK'un 377 nci maddesi hükmü gereğince mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. Şu halde tarh edilen vergilere karşı dava açma yetkisi sadece mükellefe aittir. Şu kadar ki aynı Kanunun 378 inci maddesinin 2 nci fıkrası "*Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur*" hükmü gereğince, mükelleflerin kendi beyanları üzerine tarh edilen vergilere karşı dava açması mümkün değildir. Ancak açık bir vergi hatası bulunması durumunda mükellef düzeltme ve şikayet yolunu izleyerek, şikayetin de reddedilmesi halinde beyanı üzerine tarh edilen vergiye karşı dava açabilme imkânına sahiptir.

Bunun yanında Danıştay beyana dayanan vergide tarh ve tahakkuk işlemlerinin beyanda bulunan mükellef ya da sorumlu tarafından usulüne uygun olarak ihtirazi kayıt konulması durumunda vergi davasına konu edilebileceği yönünde hükümler vermektedir⁴⁶⁶. Mükellef gerçek ya da tüzel kişi olabileceği gibi kamu kurumu ve tüzel kişiliği bulunmayan topluluk da olabilir⁴⁶⁷. Bunun yanında VUK'un 8 inci maddesinin üçüncü ve dördüncü fıkraları "*Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz. Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir*" hükmüne havidir. Şu kadar ki vergi sorumlusu sıfatı ile vergi kesmekle yükümlü olan kişilerin asıl mükellefler adına vergi mahkemesinde dava açabilmeleri mümkün değildir⁴⁶⁸.

⁴⁶⁴ TAŞKIN, s. 58; ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 192.

⁴⁶⁵ Bkz. s. 29 vd.

⁴⁶⁶ NAS, Vergi Sorumlusu, s. 95.

⁴⁶⁷ KIRBAŞ, s. 215; KARAKOÇ, Vergi Hukuku, s. 29; ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 71.

⁴⁶⁸ D.4.d., 11.05.1984 tarih ve E. 1982 /4478, K. 1984 / 2029, Nakleden: KIZILOT, s. 376.

Ancak vergi sorumlusunun kendisine düşen ödevleri yerine getirmemesi nedeni ile hakkında ikmal yolu ile ya da re'sen vergi tarhı yapılmışsa bu vergi tarhlarına karşı sorumlunun dava hakkının bulunduğu kabul edilmelidir⁴⁶⁹.

Şu halde tarh edilen vergiye karşı yalnızca mükellef ya da yukarıda ifade ettiğimiz durumlara mahsus olmak üzere vergi sorumlusu dava açabilir. Bunların dışında bir kişinin dava açması durumunda dava ehliyet yönünden reddedilir. Bu anlamda vergi yükleniciler/gerçek taşıyıcılar da hali hazırda vergi davası açamamaktadır⁴⁷⁰. Danıştay'ın bu konuda çelişkili kararları mevcut olup; bu husus çalışmanın dava ehliyeti açısından çeşitli durumlar başlıklı bölümde ayrıntılı olarak incelenecektir.

Yine benzer şekilde Danıştay 7. Dairesi bir kararında; “...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8. maddesinde, mükellefin; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi olduğu, 377. maddesinde ise, mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı dava açabilecekleri hükme bağlanmıştır. Dava, yükümlü kooperatifin ... İnşaat Ticaret ve Sanayi A.Ş.'den satın aldığı arsanın teslimi sırasında, 150 m2 den küçük konut teslimlerinin vergiden muaf olduğundan bahisle 1991 yılının Haziran, Temmuz ve Ağustos ile 1993 yılının Nisan dönemlerinde ödediği katma değer vergilerinin ret ve iadesi istemiyle açılmış, mahkemece, 1993 yılının Nisan döneminde ödenen katma değer vergisinin iadesi istemi hakkında karar verilmesine yer olmadığına, arsanın teslimi sırasında ödenen diğer dönemlere ilişkin katma değer vergisinin iadesi isteminin ise, ehliyet yönünden reddine karar verilmiştir. Dosyanın incelenmesinden; ... İnşaat Ticaret ve Sanayi A.Ş. tarafından ... Ada Çiftliği mevkiindeki 500.000 m2 lik arsanın ... TL. bedelle, ... Konut Kooperatifleri Birliğine satıldığı ve satışa ilişkin katma değer vergisinin, kooperatiften tahsil edilerek ... İnşaat Ticaret ve Sanayi A.Ş. tarafından vergi dairesine yatırıldığı anlaşılmaktadır. Yukarıda açıklanan yasa hükmüne göre, mükellef, katma değer vergisini vergi dairesine kendi adına yatıran ...

⁴⁶⁹ NAS, Vergi Sorumlusu, s. 95; TOSUNER-ARIKAN, s. 118.

⁴⁷⁰ ÜSTÜN Ümit Süleyman – ÖNEL Süleyman, “Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Personeline Tahsis Ettiği Kamu Konutları Kira Bedeli Üzerinden Katma Değer Vergisi Alınabilir mi?”, Prof. Dr. Sadık KIRBAŞ'a Armağan, Okan Üniversitesi Yayını, İstanbul-2011, s. 309.

*İnşaat Ticaret ve Sanayi A.Ş. olduğundan, davanın da ... İnşaat ve Ticaret A.Ş. tarafından açılması gerekmektedir...*⁴⁷¹ şeklinde hüküm tesis etmiştir.

Danıştay 7. Dairesi bir kararında ise, düzeltme talebinin reddi suretiyle tesis edilen işleme karşı açılan davayı, ilgili mükellef tarafından açılmamış olması nedeni ile ehliyet yönünden reddetmiştir⁴⁷².

Kesilen cezalara karşı dava açma yetkisi de kendisine ceza kesilene aittir. Kendisine ceza kesilen mükellef olabileceği gibi vergi sorumlusu da olabilir. Bu anlamda kesilen cezaya karşı açılan dava kendisine ceza kesilen dışında bir kişi tarafından açılmış ise bu dava ehliyet yönünden reddedilir.

Konuya ilişkin olarak Danıştay 4. Dairesi bir kararında; ceza ihbarnamesinin asıl muhatabı olmamasına rağmen ihbarnameye ve tebligat zarfına asıl muhatabın adı ile birlikte adı yazılmış olan kişi tarafından açılan davada, davayı ehliyet yönünden reddeden vergi mahkemesinin kararını bozmuştur⁴⁷³.

⁴⁷¹ D.7.d., 25.12.1995 tarih ve E. 1993 / 5495, K. 1995 / 5622, <http://www.danistay.gov.tr/>.

⁴⁷² D.7.d., 23.12.1970 tarih ve E. 1969 / 749, K. 1970 / 2376, D. 7. Daire Kararları, s. 544, Nakleden, ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 339.

⁴⁷³ “...Uyuşmazlık, 1988 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesini vermeyen Detay Tekstil Ürünleri Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi adına re'sen yapılan tarhiyat için düzenlenen ihbarnameye şirketin unvanı ve adresiyle birlikte şirketin ortağı olan davacının da adının ve adresinin yazılarak tebligatın davacıya yapılması durumunda, davacının dava açma ehliyeti bulunup bulunmadığı hususunun belirlenmesine ilişkindir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8.maddesinde; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişinin mükellef, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişinin ise vergi sorumlusu olduğu belirtildikten sonra ayın Kanunun 35.maddesinde de, ihbarnamede mükellefin soyadı ve adı ile tüzel kişilerde unvanın, diğer zorunlu bilgilerle birlikte gösterileceği açıklandıktan sonra 34.maddesi uyarınca ihbarnamenin ve 366.maddesi gereğince de ceza ihbarnamesinin ilgililer yani mükellefler veya vergi sorumluları adına düzenlenerek 94.maddenin "Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır. Tüzelkişilere yapılan tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine yapılır." hükmüne uygun olarak tebligatın yapılması gerekir. Ancak bu şekilde yapılacak bir tebligat üzerine 213 sayılı Kanunun 377.maddesinde öngörüldüğü üzere, mükelleflerin veya kendilerine vergi cezası kesilenlerin, söz konusu tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açabilmeleri mümkündür. Olayda davanın konusunu oluşturan ihbarnamelerle istenilen kamu alacağının muhatabının Detay Tekstil Ürünleri Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi olduğu, hem ihbarnamenin dayanağı olan takdir komisyonu kararından ve hem de ihbarnamelere adı geçen şirketin unvanı ve adresinin yazılış olmasından açıkça anlaşılacakla birlikte, bu şirket tarafından açılmış bir dava söz konusu değildir. Dava, Re'sen tarhiyatın muhatabı olmamakla birlikte ihbarnameye adının ve adresinin yazılıp tebligatın da yine kendisine yapılması karşısında davacının hakkını ve hukukunu etkileyen bir fiili durumun doğmasına neden olunmasından dolayı davacı tarafından açılmıştır. Hal böyle olunca, açıklanan şekilde düzenlenip tebliğ edilen ihbarnamelere karşı dava hakkı doğan şirket ortağı tarafından açılan davanın, davacı yönünden hukuki bir sonuç doğurup doğurmayacağı hususu irdelenerek karar verilmesi gerekirken, bu şekilde açılan davanın vergi

Danıştay 11. Dairesi ise bir kararında; “...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 377. maddesinde mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı Vergi Mahkemesinde dava açabileceği belirtilmiş olup, aynı yasanın 94. madde de, vergilendirme ile ilgili tebliğlerin mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya adına vergi cezası kesilenlere, tüzel kişilerde ise, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine yapılacağı hükmünü amir bulunmaktadır.

Olayda, verginin mükellefi olan, şirket adına düzenlenen ihbarnamelerin, şirketin tasfiye öncesinde ortağı olan ve şirketi temsil yetkisi bulunmayan davacıya tebliğ edildiği ihtilaftır.

Şirket adına düzenlenen ihbarnamelerin davacıyı ilzam etmeyeceği açık olduğundan, davacının kendisi hakkında hiçbir hukuki sonuç doğurmayacak olan bu ihbarnamelere karşı açtığı davanın, ehliyet yönünden reddi gerekirken, Vergi Mahkemesi tarafından işin esası incelenerek tarhiyatın terkinde yolunda hüküm tesisinde yasal yönden isabet görülmemiştir...” şeklinde hüküm tesis etmiştir.

VUK nun 377 nci maddesinin üçüncü ve dördüncü fıkraları “Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir.

Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır.” amir hükmüne, aynı Kanunun mükerrer 49 uncu maddesi ise “ a) Maliye ve Bayındırlık ve İskan bakanlıkları 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 ncu maddesi hükmü ile aynı Kanunun 31 inci maddesi uyarınca hazırlanan tüzük hükümlerine göre bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini, uygulanacağı yıldan dört ay önce müştereken tespit ve Resmi Gazete ile ilan eder.

Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği bu bedellere karşı Resmi Gazete ile ilanını izleyen onbeş gün içinde Danıştay’da dava açabilir.

b) Takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin dört yılda bir yapacakları takdirler, tarh ve tahakkuk işleminin (Emlak Vergisi Kanununun 33 ncü maddesinin (8) numaralı fıkrasına göre yapılacak takdirler dahil) yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak, arsalara ait olanlar takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelere, araziye ait olanlar il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığında verilir.

Büyükşehir belediyesi bulunan illerde takdir komisyonu kararları, vali veya vekalet vereceği memurun başkanlığında, defterdar veya vekalet vereceği memur, vali tarafından görevlendirilecek tapu sicil müdürü ile ticaret odası, serbest muhasebeci mali müşavirler odası ve esnaf ve sanatkarlar odaları birliğince görevlendirilecek birer üyeden oluşan merkez komisyonuna imza karşılığında verilir. Merkez komisyonu kendilerine tebliğ edilen kararları onbeş gün içinde inceler ve inceleme sonucu belirlenen değerleri ilgili takdir komisyonuna geri gönderir. Merkez komisyonunca farklı değer belirlenmesi halinde bu değerler ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınır.

Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler. Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine onbeş gün içinde Danıştay'a başvurulabilir..." hükmüne havidir.

Belirtilen maddelere göre tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı ancak vergi daireleri ve belediyeler tarafından dava açılabilen olup, mükelleflerin takdir komisyonu kararlarına karşı dava açma yetkisi bulunmamaktadır. Mükellefler ancak komisyon kararlarına dayalı olarak kendilerine vergi salınması halinde dava açabilirler⁴⁷⁴. Takdir komisyonlarınca yapılan arsa ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin kararlara karşı ise Ticaret Odaları, Ziraat Odaları, Mahalle ve Köy Muhtarlıklarınca dava açılabilir. Ayrıca Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından Maliye Bakanlığı ile Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarınca yapılan bina metrekare normal inşaat maliyet

⁴⁷⁴ KIZILOT, s. 376; TOSUNER-ARIKAN, s. 119.

bedellerinin tespitine ilişkin olarak verilen kararlara karşı dava açılabilir. Bu anlamda yukarıda ifade edilen kanuni düzenlemeler gereğince maddelerde belirlenen işlemlere karşı ancak dava açma yetkisi tanınmış olanlarca dava açılabilir. Bunların dışındakiler tarafından dava açılması halinde davanın ehliyet yönünden reddine karar verilir.

Bu anlamda Danıştay 9. Dairesi tarafından verilen bir kararda; “...213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 49/b maddesinde: takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin takdirleri genel beyanının yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak, arsalara ait olanlar takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile vergi dairelerine (1.3.1986 tarihinden itibaren belediyelere) araziye ait olanlar il merkezindeki ticaret ve ziraat odalarına ve vergi dairelerine (1.3.1986 tarihinden itibaren belediyelere, imza karşı verileceği, takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıklarının 15 gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilecekleri hükme bağlanmıştır.

Madde hükmüne göre takdir komisyonu kararına karşı itiraz hakkı maddede sayılan kişi ve kuruluşlara tanınmış olup bu konuda yükümlülere dava açma hakkı tanınmamıştır.

Bu durumda uyuşmazlık konusu takdir komisyonu kararına karşı dava açma ehliyeti bulunmayan yükümlünün açmış olduğu bu davanın ehliyet yönünden reddi gerekirken kabulünde isabet görülmemiştir...⁴⁷⁵ şeklinde hüküm tesis edilmiştir.

Yine Danıştay 9. Dairesi tarafından verilen bir kararda; genel beyan dönemi nedeniyle yapılan arsalara ait takdirlere ilişkin komisyon kararına karşı, yalnızca VUK’un mükerrer 49 uncu maddesinde ifade edilenlerden olmak koşulu ile takdirle ilgili bulunulan kurumlarca itiraz edilebileceği yönündeki vergi mahkemesi kararı onanmıştır⁴⁷⁶.

⁴⁷⁵ D.9.d., 22.12.2000 tarih ve E. 1999 / 4337, K. 2000 / 4144, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

⁴⁷⁶ “...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3239 sayılı Kanunun 4. maddesiyle değişik mükerrer 49. maddesinin (b) bendi hükmü uyarınca, 1998 yılı emlak vergisi genel beyan dönemi nedeniyle İzmir İli ... ilçesi Belediye sınırları içindeki Mahalle Cadde ve Sokaklardaki arsalara için asgari

Danıştay 9. Dairesinin bir başka kararında ise; emlak vergisinin alacaklısı durumunda bulunan Belediye Başkanlıklarının vergi matrahının düşürülmesi talebiyle dava açmaları mümkün bulunmamakta ise de takdir komisyonunun yasaya aykırı şekilde teşekkül ettirilmesi halinde, komisyonların aldıkları kararların teşekkül tarzlarındaki isabetsizlikten dolayı iptalini isteme haklarının bulunduğu ve bu durumda Ticaret Odasıyla, ilgili mahalle muhtarlıklarının hasım gösterilmesi gerektiği yönünde hüküm tesis etmiştir⁴⁷⁷.

Danıştay 9. Dairesi bir diğer kararında; "...*Kanun koyucu arsalara ait asgari ölçüde birim değer tespiti için oluşturulan takdir komisyonunda ziraat odasınca seçilmiş bir üyenin bulunmasını zorunlu kılmamış ise de arsalara ait takdirlerin, takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ziraat odalarına imza karşılığında verilmesini öngörmüş, kendilerine takdir komisyonu kararı tebliği edilen teşekküllerin vergi mahkemesinde dava açabileceklerini açıkça belirtmiştir.*

Bu durumda arsa m² birim değerlerine ilişkin takdir komisyonu kararlarına karşı ziraat odalarının herhangi bir menfaat şartı aranmaksızın dava açabilecekleri yasa ile öngörüldüğünden işin esası incelenerek karar verilmesi gerekirken davayı ehliyet yönünden reddeden vergi mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir..."⁴⁷⁸ şeklinde hüküm tesis etmiştir.

ölçüde m² birim değer tespitlerine ilişkin takdir komisyonu kararlarının iptali istemiyle açılan davayı; 213 sayılı Kanununun mükerrer 49/b maddesinde arsalara ait olan takdirlerin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezindeki ticaret odalarına ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile vergi dairelerine imza karşılığı verileceğinin hükme bağlandığı, madde hükmüne göre, takdir kararının İl'i ilgilendiriyorsa ildeki, ilçe'yi ilgilendiriyorsa ilçedeki ticaret odasına tebliği gerektiği, olayda uyumsuzluk konusu komisyon kararlarının ilçesinde ticaret odası olmaması nedeniyle ziraat odasına ve muhtarlıklara tebliğ edildiği, davacı Ticaret Odası tarafından Belediyesine müracaat edilerek, söz konusu takdir kararlarının kendilerine tebliğinin istendiği, davalı Belediye Başkanlığınca verilen cevabi yazıda tebliğin zorunlu olmadığı, ancak bilgi için takdir komisyonu kararlarının gönderildiğinin bildirilmesi üzerine davanın açıldığının anlaşıldığı, yukarıda sözü edilen yasa maddesine göre sadece takdirin ilgili bulunduğu Ticaret, Ziraat Odalarıyla Köy ve Muhtarlıklara dava açma hakkı tanındığı, buna göre ilçesi için takdir olunan arsa birim değerleriyle ilgili takdir kararlarının adı geçen ilçeyi ilgilendirdiğinden ve söz konusu takdir kararlarının Ticaret Odasına tebliği zorunlu bulunmadığından anılan kurumun dava açma yetkisinin bulunmadığı gerekçesi ile ehliyet yönünden reddeden Vergi Mahkemesinin 9.6.1998 tarih ve 1998/328 sayılı kararının...onanmasına..." D.9.d., 16.09.1998 tarih ve E. 1998 / 2868, K. 1998 / 3098, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

⁴⁷⁷ D.9.d., 13.09.1994 tarih ve E. 1994/4584, K. 1994/3730, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

⁴⁷⁸ D.9.d., 13.07.2006 tarih ve E. 2006/265, K. 2006/3101, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

Vergi Dairesi tarafından, Mal Müdürlüğü bünyesinde oluşturulan takdir komisyonu kararına karşı açılan bir davada ise Danıştay 3. Dairesi tarafından; hazine menfaatini korumakla yükümlü olan vergi dairesi müdürlükleri ve takdir komisyonu başkanlıklarının birbirlerine karşı davalı ve davacı olarak hasım olamayacağı, bu durumda davalı mevkiine vergi yükümlüsünün getirilerek kendi savunmasını yapmasının sağlanması gerektiği yönünde hüküm tesis edilmiştir⁴⁷⁹.

AATUHK'un "İhtiyati Hacze İtiraz" başlıklı 15 inci maddesi "*Haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilirler...*" hükmüne; aynı Kanunun "Ödeme Emrine İtiraz" başlıklı 58 inci maddesi "*Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödemediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında*

⁴⁷⁹ "...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 377/2. maddesinde, vergi dairesinin, tadilat ve takdir komisyonlarının tahmin ve takdir olunan matrahlar karşısında vergi mahkemesinde dava açabileceği hükmüne yer verilmiştir. Dosyanın incelenmesinden, ... Soğutma San.Ltd.Şti.'nin İlçesinde bulunan soğuk hava deposunda 14.2.1995 tarihinde yangın çıkması üzerine, olay mahallinde Asliye Hukuk Mahkemesi kanalıyla tespit ve bilirkişi incelemesi yaptırıldığı ve adı geçen şirket tarafından da hasar tespiti için yapılan başvuru sonucu ... Mal Müdürlüğü bünyesinde oluşturulan takdir komisyonunca hasarın takdir edilmesi üzerine mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından hasar tespitine ilişkin takdir komisyonu kararının iptali istemiyle takdir komisyonu başkanlığı hasım gösterilerek dava açıldığı anlaşılmaktadır. Uyuşmazlık konusu takdir komisyonu kararının uygulanması halinde menfaatleri etkileyecek olanlar vergi yükümlüsü olan kişi ile hazinedir. Bu nedendir ki, hazine menfaatinin korunması amacıyla vergi dairesine, kişisel menfaatin korunması amacıyla da yükümlülere dava açma hakkı tanınmıştır. Olayda, vergi dairesince takdir komisyonu başkanlığına karşı açılan davada savunma yapma görevini takdir komisyonu başkanı sıfatıyla malmüdürü yapmıştır. Takdir komisyonları illerde defterdarların, ilçelerde malmüdürlerinin veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında, matrah ve servet takdiri veya vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret, sair matrah kıymetleri takdir etmek üzere oluşturulan kuruluşlardır. Olayda, takdir komisyonu başkanı sıfatıyla savunma yapan malmüdürünün de davayı açan vergi dairesi müdürünün de hazinenin menfaatini korumakla yükümlü kişiler olduğu açıktır. Bu durumda, yukarıda yapılan açıklamalar gereği hazinenin menfaatini korumakla yükümlü olan Vergi Dairesi Müdürlüğü ile, İlçe Mal Müdürlüğü bünyesinde oluşturulan Takdir Komisyonu Başkanlığının davacı ve davalı olarak karşı karşıya gelmeleri mümkün olmayacağından İlçe Takdir Komisyonu Başkanlığının husumet mevkiinden çıkarılarak, doğal olarak kendi menfaatini savunacak olan mükellefin hasım olarak kabulü ile dava dilekçesinin hasım olacak yükümlüye tebliği suretiyle oluşacak dosya üzerinden yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir..." D.3.d., 10.02.1999 tarih ve E. 1997/2455, K. 1999/426, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur. Borcun bir kısmına itiraz eden borçlunun o kısmın cihet ve miktarını açıkça göstermesi lazımdır, aksi halde itiraz edilmemiş sayılır...” hükmüne havidir.

Aynı Kanunun 3 üncü maddesinde ise Amme Borçlusu veya Borçlu Teriminin amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefili ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini ifade ettiği belirtilmiştir.

Şu halde AATUHK. kapsamında düzenlenen ödeme emirlerine karşı, kendisine ödeme emri tebliğ olunanlar, ihtiyati haciz uygulamalarına karşı ise haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar dava açabilecektir. Kanunun amir hükmü ile dava açabileceği belirlenenlerin dışındaki kişiler ve tüzel kişiliği bulunmayan topluluklarca açılan davanın ehliyet yönünden reddine karar verilecektir.

Bu anlamda Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu bir kararında; şirket adına düzenlenen ödeme emrinin şirketin eski ortağı olan kanuni temsilci sıfatı bulunmayan ve olayda üçüncü şahıs durumundaki davacıya tebliğinin davacı açısından hukuki sonuç doğuramayacağına ve bu şahıs tarafından açılan davanın ehliyetten reddi gerekirken esastan verilen kararda yasal isabet bulunmadığı yönünde karar vermiştir⁴⁸⁰.

Yine Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu vermiş olduğu bir kararda; anonim şirkete ait vergi borçlarının tahsili amacıyla şirket tüzel kişiliği adına düzenlenerek yönetim kurulu başkanına tebliğ edilen ödeme emrine karşı yöneticinin kendi adına dava açma ehliyeti bulunmadığına ve yönetici tarafından kendi adına açılan böyle bir davada, davanın ehliyetten reddine karar verilmesi gerekirken şirket

⁴⁸⁰ “...Şirket adına düzenlenen ve üzerine ... ad ve soyadı ile davacının adresi yazılan ödeme emrinin hisse devri nedeniyle ortak ve kanuni temsilci sıfatı bulunmayan davacıya tebliğ edildiği anlaşılmıştır. Şirketle hukuki bağı kalmamış bulunan davacı üçüncü şahıs durumunda olup, söz konusu ödeme emrine dayanılarak kendisinin vergi ve cezadan sorumlu tutulması ve takip edilmesi mümkün olmadığı gibi tebligatın kendisine yapılmış olmasıyla kişisel menfaatinin doğrudan doğruya ihlal edildiğini kabul etmek de mümkün değildir. Bu durumda davacının ödeme emrinin iptalini istemekte menfaat ilişkisi bulunmadığından, davanın ehliyet yönünden reddi gerekirken, esastan incelenerek karar verilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir...” DVDDGK, 12.04.2002 tarih ve E. 2002 / 59, K. 2002 / 183, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/KelimeArama.jsp>.

adına düzenlenen ödeme emrinin iptaline karar verilmesinin hukuka uygun düşmediğine karar vermiştir⁴⁸¹.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu ihtiyati haciz uygulamasına yönelik olarak vermiş olduğu bir kararda ise; Anonim şirketin fabrikası üzerinde lehine ipotek tesis edilen bankanın, aynı fabrikadaki makine ve ekipman üzerine vergi dairesince ihtiyati haciz uygulanması işlemine karşı dava açmış olduğu davada menfaati bulunmadığı gerekçesi ile davanın ehliyet yönünden reddedilmesi gerektiği yolunda hüküm tesis etmiştir⁴⁸².

C. TAM YARGI DAVASI NİTELİĞİNDEKİ VERGİ DAVALARINDA SUBJEKTİF EHLİYET

Tam yargı davaları İYUK'nun 2 nci maddesinin “b” bendinde “*İdari eylem veya işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan davalar*” şeklinde tanımlanmıştır. Muhtel kelimesi; bozulmuş, eskimiş, zarara uğramış manasına gelmektedir⁴⁸³. Şu halde tam yargı davaları açısından, subjektif ehliyet şartını hakkın muhtel olması teşkil etmekte olup, ortada muhtel olan bir hak yoksa tam yargı davası açılmayacaktır⁴⁸⁴. Kanunda idari işlem veya eylemler nedeni ile kişisel hakları eksilen, zarara uğrayanların tam yargı davası açabilecekleri ifade edilmiştir, ancak buradaki ifade esasen tam yargı davasını tanımlamamakta tam yargı davasını kimlerin hangi gerekçe ile açabileceğini ifade etmektedir⁴⁸⁵.

İYUK'un “Kararların Sonuçları” başlıklı 28 inci maddesi; “*1.Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez. Ancak, haciz veya ihtiyati haciz*

⁴⁸¹ DVDDGK, 26.09.1997 tarih ve E. 1996 / 83, K. 1997 / 348, Bkz. <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/KelimeArama.jsp>.

⁴⁸² DVDDGK, 09.11.2001 tarih ve E. 2001/437, K. 2001/423, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

⁴⁸³ YILDIRIM Turan, s. 391; KARAVELİOĞLU, C.I., s. 1035.

⁴⁸⁴ KARAVELİOĞLU, C.I., s. 1035.

⁴⁸⁵ YILDIRIM Turan, s. 391.

uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir.

2. Tam yargı davaları hakkındaki kararlardan belli bir miktarı içerenler genel hükümler dairesinde infaz ve icra olunur.

3. Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir.

4. Mahkeme kararlarının otuz gün içinde kamu görevlilerince kasten yerine getirilmemesi halinde ilgili, idare aleyhine dava açabileceği gibi, kararı yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine de tazminat davası açılabilir.

5. Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir.

6. Tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödenir” amir hükmüne havidir.

Şu halde İYUK’un 28 inci maddesinde, vergi uyuşmazlıklarında istisnai olarak vergi mahkemesi tarafından incelenecek iki tam yargı davası düzenlenmiştir; bunlar, vergi mahkemesi kararlarını uygulamayan⁴⁸⁶ idare aleyhine açılacak tazminat davaları ile vergi dairesi tarafından kararın icabının yerine getirilmesinin geciktirilmesi nedeni ile yasal olarak öngörülen gecikme faizine ilişkin davalar olup⁴⁸⁷, bu davalar asıl (ilk) davaya bakan vergi mahkemesinde görülür⁴⁸⁸.

⁴⁸⁶ “Genel anlamda mahkeme kararlarının uygulanmaması kararın hiç uygulanmaması ve kararın gereği gibi uygulanmaması şeklinde olabilir. Kararın gereği gibi uygulanmaması hali ise, Kararın geç uygulanması, Kararın eksik uygulanması ve kararın biçimsel olarak uygulanması şeklinde tezahür etmektedir.” Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. ALTAY Evren, **İdari Yargı Kararlarının Uygulanmamasından Doğan Uyuşmazlıklar**, Ankara 2004, s. 163 vd.

⁴⁸⁷ “...2577 sayılı kanunun 28 inci maddesi uyarınca idarece ödenecek kanuni gecikme faizinin vergi mahkemesinin kararının idareye tebliğ edildiği tarihi izleyen altmış günlük sürenin sonuna rastlayan tarih esas alınarak hesaplanması gerekir....” D.7.d., 30.09.1993 tarih ve E: 92 / 2106, K: 93 / 3827, Nakleden: ARSLAN Süleyman-AKYILMAZ Bahtiyar-SEZGİNER Murat-KAYA Cemil; s. 1265. Not: 2577 sayılı İYUK’un 28 inci maddesinin birinci fıkrası 10.06.1994 tarih ve 4001 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi ile değiştirildiğinden kararda belirtilen 60 günlük sürenin yeni düzenlemeye uygun olarak 30 gün olarak dikkate alınması gerekmektedir.

İYUK'un 28 inci maddesinde belirtilen bu iki tam yargı davası dışında, ihtiyati haciz işlemine karşı iptal ve tam yargı davaları açılabilceği düşüncesi de tartışma konusudur⁴⁸⁹. İhtiyati haciz, cebri icra hukukuna özgü kamu alacağını muhafaza etmeye yönelik bir işlem olup, idari bir işlem özelliği taşımaktadır. İhtiyati hacze yönelik davalarda İYUK'un ilkeleri geçerli olmakla birlikte aynı zamanda AATUHK'un ilkeleri de esas alınmaktadır⁴⁹⁰.

Vergi İcra Hukukunda ihtiyati haciz tümüyle bir idari işlem özelliği taşımakta olup, idare re'sen bu yetkiyi kullanabilmektedir. İhtiyati haciz kararı iptal davası sonucunda mahkeme kararı ile kaldırıldığında; ihtiyati haciz kararını kaldıran mahkeme kararlarını yerine getirmeyen idare de tam yargı davası ile karşı karşıya kalacaktır⁴⁹¹. İhtiyati haczi uygulayan alacaklı tahsil dairesi sonuçta haksız çıkarsa, borçlunun bu sebeple uğradığı zararları ödemekle yükümlü tutulmalıdır⁴⁹². Gerçi AATUHK'nun 15 inci maddesinde⁴⁹³ bu hususa ilişkin bir hüküm yer almamaktadır. Ancak aksine bir hüküm de yer almamaktadır⁴⁹⁴. Bu hususta bir hüküm İİK'nın 259 uncu maddesinde⁴⁹⁵ yer almaktadır. Belirtilen maddeye göre ihtiyati haciz talep eden alacaklı hacizde haksız çıktığı takdirde borçlunun ve üçüncü kişinin bu yüzden uğradıkları bütün zararlardan sorumlu tutulmaktadır.

AATUHK'da belirtilen yönde bir düzenleme bulunmamasına karşın idare hukukunun genel ilkeleri çerçevesinde idarenin sorumluluğuna gidilebileceği ve bu

⁴⁸⁸ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 191.

⁴⁸⁹ ACİNÖROĞLU, s. 201.

⁴⁹⁰ ACİNÖROĞLU, s. 201.

⁴⁹¹ ACİNÖROĞLU, s. 201.

⁴⁹² KARAKOÇ Yusuf, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar**, Ankara 2000, s. 95.

⁴⁹³ AATUHK. m. 15: "Haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliğı tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilirler. İtirazın şekli ve incelenmesi hususunda Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur. Bu ihtilaflar itiraz komisyonlarınca diğer işlere takdimen incelenir ve karara bağlanır. İtiraz komisyonlarının bu konuda verecekleri kararlar kesindir".

⁴⁹⁴ KARAKOÇ, Kamu Alacakları, s. 95.

⁴⁹⁵ İİK. m. 259: " İhtiyati haciz isteyen alacaklı hacizde haksız çıktığı takdirde borçlunun ve üçüncü şahsın bu yüzden uğrayacakları bütün zararlardan mesul ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 96 ncı maddesinde yazılı teminatı vermeğe mecburdur. Ancak alacak bir ilama müstenid ise teminat aranmaz. Alacak ilam mahiyetinde bir vesikaya müstenid ise mahkeme teminata lüzum olup olmadığını takdir eder. Tazminat davası ihtiyati haczi koyan mahkemede dahi görülür".

tür zararlardan dolayı zarar gören kişinin dava açma hakkının bulunacağını belirtmek gerekir⁴⁹⁶. Bu tür bir sorumluluk ise tam yargı davasının konusunu oluşturmaktadır⁴⁹⁷.

Bunun yanında ihtiyati haciz neticesinde haczedilen malların korunamamasından kaynaklanan⁴⁹⁸ durumlarda ve vergi mahremiyetinin ihlali⁴⁹⁹ sonucunda şeref ve haysiyeti zedelenen vergi yükümlüsünün de maddi ve manevi zararının giderilmesi için bu yönde dava açması da mümkün görülmektedir⁵⁰⁰.

Mükerrer vergi tahsilatı gibi hukuka aykırı olan vergi tahsilatları halinde de vergi idaresi aleyhine maddi tazminat davası açılacağı Danıştay tarafından kabul edilmektedir.

Şu durumda tam yargı davası niteliğinde vergi davalarını;

- Vergi mahkemesi kararlarını uygulamayan idare aleyhine açılacak tazminat davalarında ve vergi dairesi tarafından kararın icabının yerine getirilmesinin geciktirilmesi nedeni ile yasal olarak öngörülen gecikme faizine ilişkin açılacak davalarda, lehine verilmiş mahkeme kararı uygulanmayan kişi,

⁴⁹⁶ ACİNÖROĞLU, s. 201; KARAKOÇ, Kamu Alacakları, s. 95.

⁴⁹⁷ Tam yargı davalarıyla ilgili geniz bilgi için bkz. GÖZÜBÜYÜK, s. 229 vd.

⁴⁹⁸ “İdari eylem maddi bir olay olup, Vergilendirme alanında, idarenin belli bir eylemi nedeniyle, zarara uğranılması nedeni ile dava yoluna başvurulması bu nedenle çok istisnai bir hali ifade eder. Örnek olarak, kamu alacağının tahsili maksadıyla haczedilen borçluya ait malın satışına kadar uygun şartlarda korunamamış olmasına bağlı olarak ortaya çıkan zarar bu anlamda bir zarardır. İdarenin, haczedilen malın gerektiği şekilde korunması için göstermesi gereken özeni göstermemiş olması bir eylem oluşturmakta ve bu yüzden doğan zararın idarece tazmini gerekmektedir. Şu halde böyle bir durumda İYUK. m. 13 gereğince tam yargı davası açılabilmesi mümkündür”. Bkz. ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 287-288.

⁴⁹⁹ “...Vergi ceza hukukunda görülen davalardan biri de vergi mahremiyeti ihlali suçudur. Vergi mahremiyeti ihlali suçu görevden doğan bir vergi suçudur. 5728 sayılı kanun 272. maddesiyle VUK’un 5. maddesinde yapılan değişiklikle birlikte, vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi yargı organı görevlileri, vergi kanunlarına göre kurulan komisyon üyeleri, vergi işlerinde görev yapan bilirkişiler, yükümlülerin hasiyet, şeref ve haklarına tecavüz edemezler. Vergi mahremiyetini ihlal edenler için VUK 362. maddesi, TCK 239. maddesi uyarınca cezai işlemin gerekliliğine işaret etmektedir. “Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması” başlıklı TCK’nın 239. maddesine göre bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası mahremiyeti ihlal edenlere öngörülmektedir. Ülkemizde adli para cezası 20 ile 100 YTL arasında ve suçun ağırlığına göre mahkemece belirlenmektedir. Bununla birlikte hasiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilen kişilerin bu durum dolayısıyla karşı taraf, kişi veya kurumu tam yargı davasıyla karşı karşıya bırakabilir. Saygınlığı zedelenen kişi durumun tazmini isteyebilecektir...” ACİNÖROĞLU, s. 202-203.

⁵⁰⁰ ÖZBALCI, Vergi Davaları, 287-288.

- İhtiyati haciz neticesinde haczedilen malların korunamamasından kaynaklanan davalarda, malları ihtiyaten haczedilen kişi,
- Vergi mahremiyetinin ihlali sonucunda şeref ve haysiyeti zedelenen vergi yükümlüsünün açacağı davalarda, vergi mahremiyeti ihlal edilen kişi;
- Hukuka aykırı vergi tahsilatlarında kendisinden hukuka aykırı vergi tahsil edilen kişi açabilecektir.

Konuya ilişkin olarak Danıştay 7. Dairesi vermiş olduğu bir kararında; düzeltme fişinin düzenlenip tebliği, haksız tahsil edilen verginin davacıya iadesi yolundaki mahkeme kararının uygulanması için yeterli olamayacağından, kararı geç uygulayan idare aleyhine faize hükmedilmesi gerektiği yönünde hüküm tesis etmiştir⁵⁰¹.

⁵⁰¹ “...Dosyanın incelenmesinden, davacı kurum tarafından ... tarihinde satın alınan 10 adet otomobile ilişkin ihtirazi kayıtla ödenen taşıt alım vergisi, ek taşıt alım vergisi ve damga vergisinin iadesi istemiyle açılan davada, ... Vergi Mahkemesinin ... gün ve ... sayılı kararıyla, tahsil olunan vergilerin davacıya iadesine karar verildiği, söz konusu kararın davalı idareye ... tarihinde tebliğ edildiği, davacı kurumun, vergi dairesine, iadeli taahhütlü olarak gönderdiği ...gün ve ... sayılı dilekçeyle, mahkeme kararının gereği olarak tahsil edilen vergilerin ... şubesindeki ... numaralı hesaba havale edilmesini istemesi üzerine, vergi dairesince ... günlü ... adet düzeltme fişi düzenlenerek, "213 sayılı Kanununun 116 ve ilgili maddeleri uyarınca tahsil edilen vergilerin tahakkuk kayıtlarından terkini, tahsilattan reddi ile, kurumun ... şubesindeki ... numaralı hesabına havalesi"nin öngörüldüğü, bu düzeltme fişleri ... tarihinde davacı kuruma tebliğ edilmesine rağmen, tahsil edilen vergiler davacının banka hesabına havale edilmeyip, ödemenin yapılabilmesi için düzeltme fişleri ve makbuz asıllarının istenildiği, davacı kurum tarafından, mahkeme kararının uygulanmadığından bahisle, temyize konu işbu davanın açılmasından sonra ... tarihinde tahsil edilen vergilerin davacıya ödendiği anlaşılmıştır. Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 138'inci maddesinin son fıkrasında, yasama ve yürütme organları ile idarenin, mahkeme kararlarına uymak zorunda oldukları, bu organlar ve idarenin, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremeyecekleri ve bunların yerine getirilmesini geciktiremeyecekleri hükmü yer almış, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 28'inci maddesinin 1'inci fıkrasında ise, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idarelerin gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecbur oldukları, bu sürenin hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemeyeceği; 3'üncü fıkrasında, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemelerde maddi ve manevi tazminat davası açılabilirliği; 4'üncü fıkrasında, mahkeme kararının otuz gün içinde kamu görevlilerince kasten yerine getirilmemesi halinde, ilgilinin idare aleyhine dava açabileceği gibi, kararı yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine de tazminat davası açılabilirliği; 6'ncı fıkrasında, tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödeneceği hükmü altına alınmıştır. Olayda, haksız olarak tahsil edildiği ileri sürülen vergilerin iadesi istemiyle dava açılmış ve ... Vergi Mahkemesinin ... gün ve ... sayılı kararıyla da bu yolda hüküm tesis edilmiş olduğuna göre, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun yukarıda yer verilen 28'inci maddesi hükmü uyarınca, söz konusu kararın uygulandığından söz edilebilmesi için, tahsil edilen vergilerin davacıya iade edilmiş olması gerekir. Düzeltme fişlerinin düzenlenmesi ve davacıya tebliği, vergilerin iadesini öngören mahkeme kararının uygulandığı anlamına

Danıştay 7. Dairesi vermiş olduğu bir kararında; idarenin kararın kendisine tebliğinden itibaren otuz gün içinde mahkeme kararına göre işlem yapmak zorunda olduğuna; ve kararın geç uygulanmasından dolayı ödenecek gecikme faizinin mahkeme kararının tebliğ tarihini izleyen otuz günün sonundan itibaren hesaplanacağı şeklinde hüküm tesis etmiştir⁵⁰².

Hukuka aykırı olarak tahsil edilen vergiye yönelik açılan bir davada Danıştay 7. Dairesi; özetle “...Devletin, ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlara konu vergileri normal vade tarihinde tahsil edememiş olması sebebiyle uğradığı zararı karşılayan gecikme faizi altında ek ödeme öngörülmüştür. Gecikme faizinin ilgili dönemlerde miktarını belirleyen zarar, hukuka aykırı olarak yapılan vergi tahsilatlarında, aynen mükellef için de söz konusudur. O halde; hukuka aykırı olarak tahsil edilen vergiler dolayısıyla vergi idareleri tarafından mükelleflere ödenecek maddi tazminatın miktarının, hukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin Devlet Hazinesinde kaldığı süre için öngörülen gecikme faizinin oranı uygulanarak hesaplanacak miktar kadar olması da, Anayasada öngörülen eşitlik ve adalet ilkelerinin gereğidir. Başka anlatımla; olayda, davacı lehine hükmolunacak faizin oranı, verginin tahsil edildiği tarih ile karar tarihi arasındaki süre için Vergi Usul Kanununun 112. maddesi uyarınca belirlenen gecikme faizinin oranına eşit olmak zorundadır...”⁵⁰³ şeklinde hüküm tesis etmiştir.

Danıştay 7. Dairesi bir başka kararında ise; idarenin amme alacağıının tahsiline yönelik yasal görevlerinden dolayı verdiği zararlardan sorumlu

gelmez. Davacı kurum tarafından vergi dairesine başvurularak, banka hesap numarası da belirtilmek suretiyle, tahsil edilen vergilerin söz konusu hesaba havale edilmesi istenilmiş olmasına rağmen, ... tarihinde tebellüğ olunan mahkeme kararı uyarınca, tahsil ettiği vergileri davacı kuruma iade etmesi gerekirken, düzeltme fişi düzenleyip tebliğ etmekle yetinen ve daha sonra ... tarihinde tahsil edilen vergileri davacıya ödeyen davalı idarenin mahkeme kararını uygulamakta geciktiği açıktır. Bu durumda, Anayasal ve yasal düzenlemelere uyulmayarak, mahkeme kararının uygulanmasında gecikildiği cihetle, 2577 sayılı Kanunun 28'inci maddesinin 6'ncı fıkrası hükmünde öngörüldüğü şekilde, talebi aşmamak üzere hesaplanacak kanuni gecikme faizinin davacıya verilmesine hükmedilmesi gerekirken, düzeltme fişinin düzenlenip davacıya tebliğinin, mahkeme kararının uygulanması için yeterli olduğu gerekçesine dayalı mahkeme kararında isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüne; mahkeme kararının bozulmasına...” D.7.d., 11.10.1999 tarih ve E. 1997 / 5072, K. 1999 / 3272, <http://www.danistay.gov.tr/>.

⁵⁰² D.7.d., 30.09.1993 tarih ve E. 1992/2106, K. 1993/3827, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

⁵⁰³ D.7.d., 24.02.2005 tarih ve E. 2001/1208, K. 2005/239, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

tutulabilmesi için bu görevlerin ifası sırasında yetki aşımı, görevi kötüye kullanma ve kasıt ve ihmalinin tespitinin gerekli olduğu, aksi takdirde bu görevlerin yerine getirilebilmesi amacıyla yaptığı yasal izlemlerden dolayı tazminata mahkum edilemeyeceği yönünde hüküm tesis etmiştir⁵⁰⁴.

IV. DAVA TAKİP YETKİSİ

Dava takip yetkisi hakkında mülga HMUK'ta her hangi bir düzenleme bulunmazken, ilk defa bu konu yeni HMK'nın 53 üncü maddesinde düzenlenmiş olup ilgili madde "*Dava takip yetkisi, talep sonucu hakkında hüküm alabilme yetkisidir. Bu yetki, kanunda belirtilen istisnai durumlar dışında, maddi hukuktaki tasarruf yetkisine göre tayin edilir*" hükmüne havidir.

⁵⁰⁴ "...Dava, akaryakıt bayii olan yükümlünün 1.1.1986 tarihinden itibaren askeri birliklere yapılan akaryakıt teslimlerindeki istisna kaldırıldığı halde, bu tarihten sonra yaptığı teslimlerden dolayı talep ettiği ve yanlışlıkla kendisine iade edilen 15.751.378 lira katma değer vergisinin geri alınmasını teminen iki adet tankeri üzerine ihtiyati haciz konulması nedeniyle uğradığını iddia ettiği 325.000.000 lira maddi, 25.000.000 lira da manevi olmak üzere toplam 350.000.000 lira zararın tazmini istemiyle açılmış, Mahkemece yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen 10.2.1989 günlü bilirkişi raporunun kısmen uygun görülmesiyle yasal faiziyle birlikte 87.750.000 lira maddi tazminata hükmedilmiş, tazminat isteminin kalan bölümü ise reddedilmiş bulunmaktadır. Mahkemece tazminata hükmedilirken, yükümlüye iade edilen verginin geri alındığı, vergi aslına uygulanan gecikme zammının da mahkemelerince iptal edildiği, davacının bu iptal kararı üzerine idareye başvurarak zararını istediği, bu talebin reddi üzerine dava açtığı, idarenin mahkeme kararlarının gereğini yerine getirmesi zorunlu iken buna uymadığı gerekçesine dayanılmışsa da; idarenin yanlışlıkla iade ettiği katma değer vergisi alacağını tahsil etmek amacıyla 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca 28.11.1986 tarihinde ihtiyati haciz kararı alarak yükümlüye ait, biri tır, iki adet tankere haciz şerhi işlettiği, ancak tır tankerin Irak'ta çalışması nedeniyle hiç bulunamadığı, diğer tankerin de ancak Mart 1987'de parka çekilerek, vergi aslının tamamen ödendiği 22.9.1987 tarihine kadar trafikten men edildiği anlaşılmış olup, idarenin amme alacağının tahsiline yönelik yasal görevlerinden dolayı verdiği zararlardan sorumlu tutulabilmesi için bu görevlerin ifası sırasında yetki aşımı, görevi kötüye kullanma ve kasıt ve ihmalinin tespiti gereklidir. Aksi takdirde bu görevlerin yerine getirilebilmesi amacıyla yaptığı yasal işlemlerden dolayı tazminata mahkum edilemez. Mahkemenin kararına esas aldığı, gecikme zammının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali yolunda aynı mahkemece verilen kararda idarenin kusurundan söz edilmişse de; bundan kasıt idarenin yükümlüye yaptığı hatalı ödeme sırasındaki kusurudur. Dolayısıyla idare yanlışlıkla iade ettiği katma değer vergisini geri alabilmek için 6183 sayılı Kanunun verdiği yetkiyi kullanmış olup, burada mahkeme kararının yerine getirilmemesi hali söz konusu değildir. Öte yandan kesinleşmiş ve henüz ödenmemiş başka vergi borçları da bulunması nedeniyle trafik sicilinde yükümlüye ait araçların üzerindeki haciz şerhinin kaldırılmamış olması yasal yükümlülüklerini yerine getirmesi ve mal kaçırmasını önlemek bakımından böyle bir yaptırımla karşılaşması yasal olan yükümlüye tazminat ödenmesi yönünde bir hak bahsetmemektedir. Açıklanan nedenlerle vergi dairesi temyiz isteminin kabulüyle, yasal dayanağı bulunmayan davanın reddi gerekirken, kısmen kabulü suretiyle davacıya 87.750.000 lira tazminat ödenmesi yolunda verilen Sivas Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına..." D.7.d., 28.02.1991 tarih ve E. 1989 / 3099, K. 1991 / 879, <http://www.danistay.gov.tr/>.

Maddenin gerekçesi “...Dava takip yetkisi, maddi hukuktaki tasarruf yetkisinin usul hukukuna yansımasıdır. Dolayısıyla, kanunla aksi belirtilmedikçe, bu yetki kural olarak maddi hukuktaki tasarruf yetkisine göre tayin edilir. Maddede davayı takip yetkisinin tanımına da yer verilmiş bulunmaktadır. Bu tanım, esas itibarıyla davayı takibi de kapsamaktadır. Davayı takip yetkisi tamamen şekli taraf kavramının bir sonucudur. Kural olarak dava ehliyeti bulunan kimsenin davayı takip yetkisi de mevcuttur; ancak, bazı durumlarda tarafın dava ehliyeti olmakla birlikte davayı takip yetkisi kendisi dışında üçüncü bir kişi tarafından kullanılabilir ya da kanun gereği kullanılması zorunlu olabilir. Bu yetkiyi kullanan kişinin gerçekte hukuki ilişkinin tarafı olmasına gerek yoktur. Davayı takip yetkisi bir dava şartı olup, mahkeme bunu kendiliğinden göz önüne alır.

Buna göre, davayı takip yetkisi, talep sonucunda belirtilen hakkın ya da hukuki ilişkinin esası hakkında hüküm alabilme yetkisini ifade etmekte olup, kanunda belirtilen istisna durumlar (örneğin, İİK. m. 94/II’ye göre, borçlunun henüz tapuya tescil ettirmediği bir taşınmazını borçlu adına tescil ettirmek için alacaklının icra dairesinden dava açma yetkisini istemesi, iflas masasına karşı açılacak davalarda veya iflas masasının açacağı davalarda iflas idaresi tarafından temsil edilmesinde olduğu gibi) dışında, maddi hukuktaki tasarruf yetkisine göre belirlenir. Bu örneklerde de görüleceği üzere, İcra ve İflas Kanunu’nda düzenlenen durumda, aslında borçlunun normal dava ehliyeti mevcuttur. Fakat alacaklı borçlunun alacağını tahsil için icra dairesinden davayı takip yetkisini alarak, borçlu adına davayı takip eder, Bu durumda, borçlunun ne taraf ehliyeti ne de dava ehliyeti kaldırılmamış olup, sadece alacaklıya borçlunun alacağını tahsil için bir yetki verilmiştir. Benzer durum iflasta da söz konusudur. Müflisin taraf ehliyeti ve dava ehliyeti mevcut olmakla birlikte iflas masasına giren mal ve haklar bakımından takip yetkisi iflas idaresi tarafından kullanılacaktır.”⁵⁰⁵ şeklinde ifade edilmiştir.

Şu halde üçüncü kişiye dava takip yetkisi tanınmış olması taraf rollerinde değişikliğe yol açmamakta olup, dava sonunda hüküm dava takip yetkisine sahip olan kişi hakkında değil, davanın asıl tarafı hakkında verilmektedir⁵⁰⁶. Dava takip

⁵⁰⁵ Nakledenler: DİNÇ, s. 81; KURU -ARSLAN - YILMAZ, Kanun, s. 112-113; PEKCANITEZ - TAŞ KORKMAZ- MERİÇ, s. 110.

⁵⁰⁶ PEKCANITEZ-ATALAY-ÖZEKES, Muhakeme, s. 211.

yetkisi sıfattan ayrıdır ve tamamen şekli taraf kavramının bir sonucudur. Sıfat, tarafın maddi hukukta düzenlenmiş, alacaklı, mirasçı, malik olma niteliğine ilişkin olup, alacağın tahsili yönünde dava açan kişi alacağını davadan önce reddetmişse, davacının alacaklı sıfatı bulunmamaktadır ve bu halde dava esastan reddedilir⁵⁰⁷. Buna mukabil dava takip yetkisi yargılamanın kim tarafından yürütüleceğini ifade etmekte olup, bu anlamda davanın yürütülmesi ve karara ulaşmasındaki süreç dava takip yetkisini, bu sürecin sonucunda maddi hukuka ilişkin sonuç sıfatı karşılamaktadır. Yani dava takip yetkisi usuli, sıfat ise maddi hukukla olan bağlantıyı ifade etmektedir⁵⁰⁸.

Dava takip yetkisi temsilden farklıdır. Şöyle ki; dava takip yetkisini kullanan üçüncü kişinin hak sahibinin iradesi ile davayı yürütmesine engel olunamazken, iradi temsil de ise davayı kötü yürüten vekil görevden alınabilmektedir.

Dava takip yetkisi dava şartı olup, bunun bulunmaması halinde dava ehliyet yönünden reddedilir. İYUK'un 31 inci maddesindeki atıf nedeni ile Vergi davalarında ehliyet tespit edilirken HMK'da düzenlenmiş olan dava takip yetkisinin de tetkik edilmesi zaruridir. Şu halde dava, dava takip yetkisi bulunmayan bir kişi tarafından açılmış ise davanın ehliyet yönünden reddi gerekmektedir⁵⁰⁹.

Dava takip yetkisi ile ilgili olarak burada objektif dava ehliyeti bölümünde incelendiği şekilde şahıs, kurum ve kuruluşların durumu ayrıntılı olarak ele alınmayacaktır. Zira dava takip yetkisi esasen dava ehliyetinin bir parçası durumundadır. Bu anlamda dava takip yetkisi ile ilgili olarak objektif dava ehliyeti bölümündeki açıklamalarımıza atıfta bulunmakla yetiniyoruz. Objektif dava ehliyetini ilgiler adına kanuni düzenlemelere göre kullananlar dava takip yetkisine de sahiptirler.

V. DAVA EHLİYETİ AÇISINDAN ÇEŞİTLİ DURUMLAR

A. DAVA EHLİYETİ BULUNMAYANLARIN DAVA AÇMASI

İYUK'un "Dilekçeler Üzerine İlk İnceleme" başlıklı 14 üncü maddesinde

⁵⁰⁷ PEKCANITEZ-ATALAY-ÖZEKES, Muhakeme, s. 211.

⁵⁰⁸ PEKCANITEZ-ATALAY-ÖZEKES, Muhakeme, s. 211.

⁵⁰⁹ KURU-ARSLAN-YILMAZ, Muhakeme, s. 234; PEKCANITEZ-ATALAY-ÖZEKES, Muhakeme, s. 211.

ilk incelenecek hususlar arasında “ehliyet” sayılmış ve aynı Kanunun 15 inci maddesinin (b) bendinde ehliyetsiz kişi tarafından açılan davanın reddine karar verileceği hüküm altına alınmıştır.

Daha önce de ifade edildiği üzere vergi davası açısından dava ehliyeti objektif dava ehliyeti, subjektif dava ehliyeti ve dava takip yetkisini ifade etmektedir. Bu anlamda dava ehliyeti anlamında belirtilen unsurlardan biri bulunmayan kişi, kurum, kuruluşlar ve tüzel kişiliği bulunmayan topluluklar tarafından açılacak dava ehliyet yönünden reddedilecektir. Dava ehliyetine ilişkin açıklamalar esnasında yeri geldikçe bu konuda verilmiş Danıştay kararlarına yer verilmiştir. Ancak burada davanın ehliyetsiz kişi tarafından açılması halinde reddedileceğine ilişkin olarak birkaç örnek Danıştay kararına daha yer verilecektir.

Danıştay 7. Dairesi vermiş olduğu bir kararında; başkası adına tesis edilen idari işlemlere karşı açılan davanın ehliyet yönünden reddine karar verilmesi gerektiğine hükmetmiştir⁵¹⁰.

Yine Danıştay 7. Dairesi bir kararında; iflas masasına dahil malları ilgilendiren uyuşmazlıklarda, davayı takip ve kanun yollarına başvurma yetkisinin iflas idaresine ait olduğu; müflis şirketin, bu mallarla ilgili dava açma yetkisinin bulunmadığı yönünde hüküm tesis etmiştir⁵¹¹.

⁵¹⁰ “...Bu itibarla, başkası adına tesis edilen idari işlemin iptalinde davacının bir menfaati bulunmadığından; yazılı gerekçeyle ödeme emrinin iptali yolunda verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir...”D.7.d., 28.09.2000 tarih ve E. 2000 / 1895, K. 2000 / 2524, <http://www.danistay.gov.tr/>.

⁵¹¹ “...İptal davasının tanımı, 2577 İdari Yargılama Usulü Kanununun 2'nci maddesinin 1'inci fıkrasının 8.6.2000 tarih ve 4577 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle değişik (a) bendinde; "idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalar" olarak yapılmaktadır. Bu tanıma göre; iptal davası açılabilmesi için, dava açanın, Medeni Kanun Hükümlerine göre dava açma ehliyetinin olması ya da bu ehliyete sahip, gerçek/tüzel kişiyi temsil edebilme yetkisinin bulunması gerekmektedir. Öte yandan; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 14'üncü maddesinin 3' üncü fıkrasının (c) bendinde, ehliyet hususu, ilk inceleme konuları arasında sayılmış; 15'inci maddesinin 1' inci fıkrasının (b) bendinde ise, ehliyetsiz kişi tarafından açılan davaların reddine karar verileceği hükme bağlanmış olup; bu hükümlere göre, idari dava açan kişinin dava ehliyetinin varlığı, açılan davanın incelenebilmesi için zorunlu bulunmaktadır. Dava ehliyetinin varlığı ise, öncelikle dava açanın taraf olma; yani, hak ehliyetinin bulunmasına bağlıdır. Şirketler için söz konusu ehliyet, tüzel kişiliğin kazanıldığı tarihten kaybedildiği tarihe kadar mevcut olan bir niteliktedir. Başka anlatımla; bir şirketin hak sahibi olması veya borçlu kılınabilmesi, ancak tüzel kişilik kazandığı tarihte bu kişiliğinin sona erdiği tarih arasındaki zaman diliminde olanaklıdır. 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 437'nci maddesinde, iflas halinde, tasfiyenin iflas idaresi tarafından, İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre yapılacağı; Şirket organlarının temsil salâhiyetlerinin, ancak, Şirketin iflas

Danıştay 7. Dairesi bir başka kararında ise; 16.9.2005 tarihinden sonra açılan davalarda, vergi dairesi başkanlığının kurulduğu illerde, vergi dairesi müdürlüğünün taraf olmayacağı yönünde hüküm tesis etmiştir⁵¹².

idaresi tarafından temsil edilmediği hususlar için devam edeceği; aynı Kanunun 440'uncü maddesinde de, Şirket tasfiye haline girdiğinde, organların vazife ve salâhiyetlerin, tasfiyenin yapılabilmesi için zaruri olan ve fakat mahiyetleri icabı tasfiye memurlarınca yapılamayan muamelelere inhisar edeceği hükme bağlanmış; 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 184'üncü maddesinde ise; iflasın açıldığı zamanda müflisin haczi kabil bütün mallarının, hangi yerde bulunursa bulunsun bir masa teşkil edeceği ve, alacakların ödenmesine tahsis olunacağı; iflasın kapanmasına kadar müflisin uhdesine geçen malların masaya gireceği; 191'inci maddesinin birinci fıkrasında; borçlunun iflas açıldıktan sonra masaya ait mallar üzerinde her türlü tasarrufunun alacaklılara karşı hükümsüz olduğu; 194'üncü maddesinde; acele haller müstesna olmak üzere müflisin davacı ve davalı olduğu hukuk davalarının duracağı, ve ancak alacaklıların ikinci toplanmasından on gün sonra devam olunabileceği; 226'ncü maddesinde de; masanın kanuni mümessilinin iflas idaresi olduğu, belirtilmiştir. Buna göre; iflasın açılması ile müflisin masaya giren malları üzerindeki tasarruf yetkisi kısıtlanmakta, iflas kapanıncaya kadar bu mallar üzerindeki her türlü tasarruf yetkisi iflas masasına ve masanın kanuni temsilcisi olan iflas idaresine geçmektedir. Gerek öğretide, gerekse bir çok yargı kararında; bir kamu alacağı olan vergi alacağının; kişinin para ile ölçülebilen mal ve hakları olarak tanımlanan "mal varlığı (mamelek)" ını ilgilendirmesi sebebiyle, iflas masasına dahil olan mal ve hakları etkilediği ve, bundan ötürü de, vergi davalarının, kişinin mal varlığını ilgilendiren diğer hukuk davalarından farklı olmadığı kabul edilmiştir. Müflis yükümlü tarafından açılacak vergi davasının aleyhe sonuçlanması, masanın aktifinin azalmasına, pasifinin artmasına neden olacağından, masanın alacaklıları yönünden de zararlı sonuçlar doğuracağı tabiidir. Dolayısıyla, iflasın açılması ile, medeni haklardan yararlanma ve bu hakları kullanma ehliyeti, iflas masasını oluşturan mallar yönünden kısıtlanan yükümlünün, masaya dahil olan mal varlığını ilgilendiren uyumsuzluklarda, davayı takip ve kanun yollarına başvurma yetkisinin bulunmadığının; bu yetkinin, müflise değil, masanın haklarını korumakla yükümlü ve sorumlu olan iflas idaresine geçeceğinin kabulü zorunludur. Olayda, iptal istemine konu işlemlerin, davacı Şirketin 30.10.2002 tarihinde iflasına karar verilmesinden sonra, iflas masasına kaydedilen vergi ve fon payı alacaklarına ilişkin olduğu taraflar arasında tartışmasıdır. Bu itibarla, masaya dahil malvarlığını ilgilendiren işbu davada, iflas idaresinin yetkili olduğu gözetilmeden verilen mahkeme kararında usul hükümlerine uyarlık görülmemiştir..." D.7.d., 06.03.2007 tarih ve E. 2006 / 2103, K. 2007 / 873, <http://www.danistay.gov.tr/>.

⁵¹² "...5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun geçici 5'inci maddesinde, kurulacak vergi dairesi başkanlıklarının faaliyete geçmesiyle birlikte vergi dairesi müdürlükleri ile gelir müdürlüklerinin ilgili vergi dairesi başkanlığına bağlanmış sayılacağı, defterdarlıklara ve gelirler bölge müdürlüklerine bağlı vergi denetmen ve yardımcılarının ise, ilgili vergi dairesi başkanlıklarına atanmış sayılacağı; mal müdürlüklerine bağlı vergi denetmen ve yardımcılarının ise, ilgili vergi dairesi başkanlığı birimi haline dönüştürülünceye kadar defterdarlıklara bağlı olarak faaliyetlerine devam edeceği, hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca; 5345 sayılı Kanunun 23'üncü maddesinde; Gelir İdaresi Başkanlığının taşra teşkilatının doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde bu Kanunun 25 ve 25'inci maddesindeki görev ve yetkileri haiz vergi dairesi müdürlüklerinden oluşacağı, vergi dairesi başkanlıklarının kuruluş yerleri ve sayıları ile bunlara ilişkin değişikliklerin Bakanlar Kurulunca belirleneceği, hükme bağlanmış olup; Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca Valiliklere gönderilen 22.9.2005 gün ve 48194 sayılı yazıda da, anılan Kanunun 23'üncü maddesi uyarınca; 29 ilde kurulan ve 16.9.2005 tarihinde faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarının kurulduğu illerde bulunan bağlı vergi dairelerinin, anılan kanunun Geçici 5'inci maddesi gereğince vergi dairesi başkanlığı birimi haline dönüştürülünceye kadar, Defterdarlıklara bağlı olarak faaliyetlerine devam edecekleri belirtilmiştir. Bu durumda, vergi dairesi başkanlıklarının faaliyete geçirildiği 16.9.2005 tarihinden sonra açılan davalarda, 5345 sayılı Kanunun 24'üncü maddesine göre, vergi

B. YANSIYAN VERGİLERDE VERGİ YÜKÜ ÜZERİNDE KALAN NİHAİ YÜKLENİCİNİN DAVA AÇMASI

VUK'un 377 inci maddesi hükmü gereğince vergi davası açmaya yetkili olanların tahdidi olarak sayıldığı ve bu maddede sayılanlar ile AATUHK'ta yer alan özel düzenlemelerle dava açma hakkı kendisine tanınmış olanlar dışında bulunanların kural olarak vergi davası açamayacağı, bunların açtıkları davaların ehliyet yönünden reddedildiği, ancak bu konuda aksi yönde kararların da mevcut olduğu daha önce ifade edilmişti. Bu bölümde kendine has özelliğinden dolayı yansıyan vergilerde verginin niteliği gereği vergi yükü üzerinde kalan mükellef ve vergi sorumlusu olmayan nihai yüklenicilerin dava açması halinde ehliyet durumu incelenecektir.

Kural olarak vergi davasını VUK'un 377 nci maddesi hükmü gereğince mükellefler (ve şartlarına göre vergi sorumluları) ve kendisine vergi cezası kesilenler açabilirler. Vergi kanunları gereğince mükellef olarak nitelenmeyen ve yansıtılabilen vergilerde vergi yükü üzerinde kalan nihai yüklenicilerin açmış oldukları davalarda VUK'un belirtilen düzenlemesi nedeni ile dava ehliyetlerinin bulunup bulunmadığı noktasında vergi mahkemeleri ve Danıştay tarafından farklı kararlar verilebilmekte olup bir kısım nihai yüklenicilerin açtıkları davalar hakkında esas yönünden karar verilirken, bir kısım nihai yüklenicilerin açtıkları davalar ise davanın esasına hiç girilmeden ehliyet yönünden reddedilmektedir. Hatta yansıtılan vergilerde vergiyi yansıtan kanuni mükellef tarafından açılan davaların dahi ehliyet yönünden reddine ilişkin kararlar verilebilmektedir.

uyuşmazlıklarını takip ve yargısal işlem yapma yetkisi, vergi dairesi başkanlıklarına, bu başkanlıkların bulunmadığı yerlerde vergi dairesi müdürlüklerine ve aynı Kanunun geçici 5'inci maddesi kapsamındaki vergi dairesi müdürlüklerine aittir. 5345 sayılı Kanunda, dava takip ve yargısal işlemler yapma yetkisinin, yetkinin sahibi olduğunu açıkladığımız idari birimler tarafından alt idari birimlere devrine izin veren bir düzenleme yoktur. Kanunun, Gelir İdaresi Başkanlığının merkez teşkilatını oluşturan başkan ve başkanlık yöneticilerinin astlarına yetki devrine izin veren 27'nci maddesini ise, taşra teşkilatını oluşturan vergi dairesi başkanlıkları ile bu başkanlıkların bulunmadığı yerlerde vergi dairesi müdürlükleri, bu amaçla kendilerine dayanak alamayacakları gibi; 5345 sayılı Kanunun 24'üncü maddesinin son fıkrasında, vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde kurulması öngörülen grup müdürlüklerine verilen, davayı takip ve idari davalara ilişkin işlemleri yapma yetkisi bulunan vergi dairesi başkanlıklarına, hukuki hizmet sağlamaktan ibaret bulunan hukuk işlerini yürütme görevi de, bu müdürlüklere, vergi uyuşmazlıklarında idari davanın tarafı olma niteliğini kazandıramaz..." D.7.d., 21.09.2006 tarih ve E. 2006 / 2573, K. 2006 / 2429, <http://www.danistay.gov.tr/>.

Burada uygulamada birbiriyle tezat oluşturan Danıştay kararlarından örnekler verilecek ve nihai olarak konu ile ilgili görüşümüz ifade edilecektir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu vermiş olduğu bir kararda; yansıyan vergilerde verginin bu özelliğinden dolayı vergi yükü üzerinde kalan ve vergi yasalarında mükellef veya vergi sorumlusu oldukları belirtilmeyen gerçek ve tüzel kişilerin düzeltme ve şikayet yolunu izleyerek dava açmak yerine, hukuka aykırı olarak ödedikleri paraları, adli yargı yerinde açacakları alacak davasına konu yapmaları gerektiği yönünde hüküm tesis etmiştir⁵¹³.

Yine Danıştay 7. Dairesi tarafından verilen bir kararda ise; “...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 122'nci maddesi hükümleri uyarınca düzeltme talebinde bulunma hakkı mükelleflere tanınmış, aynı Kanunun 8'inci maddesinde ise, mükellefin tanımı yapılmıştır. Katma Değer Vergisi Kanununun 8'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde de, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanların mükellef olduğu belirtilmiş olup, buna göre; dolaylı bir vergi türü olan katma değer vergisinin mükellefi, vergiye nihai olarak katlanmak durumunda kalan kişi ya da kişiler değil; onlara mal teslim eden veya hizmet ifasında bulunan kişilerdir. Böyle olunca; bu verginin hesaplanmasında ya da tahsilinde yapılacak bir

⁵¹³ “...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8 inci maddesinde, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettip eden gerçek veya tüzel kişi, mükellef olarak tanımlanmış, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun "Mükellef" başlıklı 30 uncu maddesinde de, banka ve sigorta muameleleri vergisini banka ve bankerlerle sigorta şirketlerinin ödeyeceği belirtilmiştir. Bu hükümler nedeniyle söz konusu verginin mükellefi banka, banker ve sigorta şirketleridir. Olayda, teşvik belgesi sahibi davacı şirketin, Irak Hükümetine verilen mühendislik ve müteahhitlik hizmetleri karşılığında aldığı vadeli senetlerin T.C. Merkez Bankasınca satın alınması sırasında kesilen risk priminin, 89/2 sayılı İhracatı ve Döviz Kazandırıcı Faaliyetleri Teşvik Tebliğinin 15 inci maddesi uyarınca banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesna olduğu, dolayısıyla bankaca tahsil edilerek vergi dairesine yatırılan verginin davacı şirkete iade edilmesi gerektiği iddiasıyla dava açılmış bulunmaktadır. Banka ve sigorta muameleleri vergisinin "yansıtılabilir" bir vergi olması nedeniyle, banka, banker ve sigorta şirketlerince işlemin muhatabı olan gerçek ve tüzel kişilere yansıtılması ve bu yolla vergi yükünün bunlar üzerinde kalması, sözü edilenlerin vergi mükellefi veya sorumlusu olarak kabulünü gerektirmeyeceğinden, 213 sayılı Kanunun 122 nci maddesinde yer alan, mükelleflerin, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilecekleri hükmü karşısında, bu vergi dolayısıyla yapılan herhangi bir vergi hatası nedeniyle fazladan istenen ya da alınan verginin düzeltilmesini ancak, 6802 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinde sayılan banka, banker veya sigorta şirketleri isteyebileceklerdir. Ancak, davacı şirketin, T.C. Merkez Bankası Ankara Kambiyo Şubesinde kesilen risk primi üzerinden banka ve sigorta muameleleri vergisi tutarında tahsil edilen ve vergi dairesine yatırılan parayı adli yargı mercilerinde açacağı alacak davasına konu yapması mümkün olduğundan davanın reddi yolundaki Danıştay Yedinci Daire kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık bulunmamıştır. Bu nedenlerle temyiz isteminin reddine...” DVDDGK., 06.02.1997 tarih ve E. 1996 / 356, K. 1997 / 121, <http://www.danistay.gov.tr/>.

hatanın düzeltilmesinin istenilmesi hakkı da, verginin mükellefi olan bu kişilere aittir. Vergiye nihai olarak katlanan kişinin, kendisinden haksız olarak alındığını ileri sürdüğü vergiyi, verginin mükellefine karşı adli yargıda açacağı dava sonucuna göre geri alması olanaklıdır.

Olayda da, dava, katma değer vergisinin mükellefi olan ve davacıya taşınmaz ihale eden kurum tarafından, bağlı olduğu vergi dairesi müdürlüğüne karşı değil, vergiye nihai olarak katlanan davacı tarafından, Maliye Bakanlığına karşı açılmış olup; şikayet başvurusuna konu verginin mükellefi olmayan kişi tarafından açılan davanın incelenmeksizin reddi gerekirken, işin esasının incelenmesi suretiyle verilen temyize konu mahkeme kararında isabet bulunmamaktadır...⁵¹⁴ şeklinde hüküm tesis edilmiştir.

Yukarıda verilen kararların aksine Danıştay 4. Dairesi ise vermiş olduğu bir kararında; vergi yükü üzerinde kalan davacının düzeltme talep etmesine bir engel bulunmadığı ve bu talebinin reddi üzerine yaptığı şikayet başvurusunun reddine karşı açtığı davada, düzeltme talebinin reddine karşı açtığı dava dosyası ile birleştirilerek olayda bir vergi hatası bulunup bulunmadığı hususunun irdelenerek bir karar verilmesi gerektiği yönünde hüküm tesis etmiştir⁵¹⁵.

⁵¹⁴ D.7.d., 12.04.2004 tarih ve E. 2001 / 2236, K. 2004 / 959, <http://www.danistay.gov.tr/>.

⁵¹⁵ “...Uyuşmazlığın esasına gelince; davacının kendisinden yersiz olarak tahsil edildiğini ileri sürdüğü katma değer vergisi için düzeltme hakkının bulunmadığı, bu hakkın Kanun'la sadece mükelleflere tanınmış olduğu, davacının bu durumda sebepsiz zenginleşme hükümlerine göre adli yargı yerinde dava açması gerektiği gerekçesiyle dava reddedilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 122 nci maddesinde mükelleflerin düzeltme talep edebilecekleri belirtilmiş olup, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin 1 inci fıkrasının (a) bendinde ise, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işlemi yapanların katma değer vergisinin mükellefi olduğu belirtilmiştir. Katma değer vergisi yansıtılmalı bir vergidir. Verginin "yansıtılabilirlik" özelliği nedeniyle yükümlü başlangıçta ihaleyi yapan kurum ise de, asıl vergi yükü bu vergiyi ödeyen ve indirim hakkı olmadığı için vergi yükü kendi üzerinde kalan davacı mükellef durumundadır. Sadece vergiyi tahsil edip vergi dairesine yatıran kişinin mükellef olduğu, asıl vergi yükü üzerinde kalan kişinin ise bu vergi ile ilgisi olmadığını kabul etmenin ise "mükellefiyet" kavramı ile bağdaşmayacağı kuşkusuzdur. Dolayısıyla, vergi yükü üzerinde kalan davacının düzeltme talep etmesine bir engel bulunmayıp, bu talebinin reddi üzerine yaptığı şikayet başvurusunun reddine karşı açtığı davada, düzeltme talebinin reddine karşı açtığı dava dosyası ile birleştirilerek olayda bir vergi hatası bulunup bulunmadığı hususu irdelenerek bir karar verilmesi gerekirken, davanın reddine ilişkin Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir...” D.4.d., 12.06.2007 tarih ve E. 2007 / 950, K. 2007 / 1950, <http://www.danistay.gov.tr/>.

Danıştay 7. Dairesi ise 1993 tarihli bir kararında; açık artırma yoluyla yapılan satışta vergi yükü taşınmazı satın alanın üzerinde kaldığından, taşınmazı satın alan nihai yüklenicinin dava açma ehliyetinin bulunduğu yönünde hüküm tesis etmiştir⁵¹⁶.

Ayrıca Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 2005 tarihli bir kararında ise; “...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 122 ve müteakip maddelerinde; mükelleflerin, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilecekleri, istemlerinin reddi halinde Maliye Bakanlığına şikayet başvurusunda bulunabilecekleri kurala bağlanmış, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 8. maddesinin 1. fıkrasının (a) işaretli bendinde ise; mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işi yapanların verginin mükellefi olduğu belirtilmiş ise de, katma değer vergisinin yansıtılmalı bir vergi türü olması ve yansıtılabilirlik özelliği nedeniyle vergi yükü, ihale yoluyla yapılan satış sonucunda taşınmazı satın alan davacının üzerinde kalmış olduğundan, ihale bedeli üzerinden ödemek zorunda

⁵¹⁶ “...3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1.maddesinin 3/d bendinde, "müzayede mahallinde yapılan satışların" katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmiş, "mükellef" başlığını taşıyan 8/1.maddesinde, verginin mükellefi ayrı ayrı bentlerde gösterildiği halde, müzayede mahallinde satışlara bu bentlerde yer verilmemiştir. Aynı Kanunun "vergi sorumlusu" başlığını taşıyan 9.maddesinde ise mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezinin ve işyerinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye ve Gümrük Bakanlığının, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları veya diğer ilgili bir şahsı verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hükmüne bağlanmıştır. Nitekim, sözü geçen Bakanlığın 15 seri numaralı genel tebliğinin "müzayede mahallinde yapılan satışlar" başlığını taşıyan bölümünün 4.bendinde, "söz konusu satışlar dolayısıyla kanunun 40.maddesi gereğince sürekli beyanname veren mükellefler dışında kalan resmi kuruluşlar tarafından bu şekilde tahsil edilen katma değer vergisinin, yetki alanı içerisinde bulunan vergi dairelerine en geç 7 (yedi) gün içinde ödeneceği, ancak tahsilat tutarının 50.000 lirayı aşması halinde, bu süre beklenilmeksizin ertesi gün mesai saatinin bitimine kadar ödenmesinin zorunlu olduğu öngörülmüş; sürekli katma değer vergisi veren mükellefler dışında kalan resmi kuruluşların sorumlu olacağı kabul edilmek suretiyle uygulamaya yön verilmiştir. Genel olarak, müzayede mahallinde, açık artırma suretiyle yapılan satışlarda, satışı yapan kişi veya kuruluşun mükellef sayılması doğaldır. Ancak, olayda olduğu gibi, bir kamu görevlisi durumunda olan icra memurunun yaptığı kamu hizmetinden dolayı mükellef tutulmasının "mükellefiyet" kavramı ile bağdaşamayacağı kuşkusuzdur. Böyle bir durumda satışı yapan resmi kuruluş veya memur ile kurulan işlem arasında bir çıkar bağı da bulunmamaktadır. Vergi dairesince düzenlenen ve verginin icra memurluğunca ödendiğini gösteren tahsilat makbuzu ise adı geçen memurluğun mükellef olduğunu göstermez. Katma Değer Vergisi yansıtılmalı bir vergidir. Verginin "yansıtılabilirlik" özelliği nedeniyle vergi yükü, ihale-i şuyı (ortaklığın giderilmesi) için açık artırma yoluyla yapılan satış sonucunda taşınmazı satın alan davacının üzerinde kalmaktadır. Bu durumda, kesin satış bedeli üzerinden tahakkuk ettirilen katma değer vergisini yüklenen ve ihtirazi kayıtla ödeyen davacı gerçek mükellef durumundadır. Bu itibarla, vergi mahkemesince, ödenen vergi nedeniyle dava açma ehliyetinin icra memurluğuna ait olduğundan bahisle, mükellef durumundaki davacının açtığı davanın ehliyet yönünden reddinde isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulü ile Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına..." D.7.d., 16.09.1993 tarih ve E. 1990 / 1490, K. 1993 / 3605, <http://www.danistay.gov.tr/>.

kaldığı vergiye karşı açtığı davanın vergi mahkemesince incelenmesinde, ısrar hükmü yönünden hukuka aykırılık görülmemiştir... ”⁵¹⁷ şeklinde hüküm tesis etmiştir.

Yine KİT’lere ait kamu konutu kira bedeli üzerinden tahsil edilen KDV’nin hukuka aykırı olduğu yönünde kamu konutundan faydalanan personel tarafından açılan dava Konya Vergi Mahkemesi’nin 21.06.2006 tarih ve E. 2006/867, K. 2006/584 sayılı kararında ile kamu konutu kira bedeli üzerinden kesilen KDV’nin mükellefinin KDV’yi asıl olarak yüklenen kiracılar olduğu ifade edilmiş, bahse konu karar Danıştay 9. Dairesi’nin 17.04.2008 tarih ve E. 2007 / 888, K. 2008 / 2122 sayılı kararı ile onanmıştır⁵¹⁸.

Belirtilen kararlardan daha farklı olarak Danıştay 7. Dairesi vermiş olduğu bir kararda ise; müşteriye intikal ettirilen verginin ödenmesinin, mükellefin mamelekinde geçici ya da kesin bir azalmaya neden olmayacağından kanuni mükellefin dava açmakta hak ve menfaatinin bulunmadığı yönünde karar vermiştir⁵¹⁹.

Yukarıda ifade edilen Danıştay kararlarında da görüleceği üzere söz konusu konuda bir içtihat birliği bulunmamaktadır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 1997 tarihinde vermiş olduğu kararında yansıtılan vergilerde verginin yansıtıldığı nihai yüklenicinin mükellef olmaması nedeni ile vergi mahkemesinde dava açamayacağına, ve bu tip kişilerin haksız olarak ödemek durumunda kaldıkları vergi miktarı için alacak davası açabilecekleri yönünde hüküm vermişken; yine Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 2005 tarihinde vermiş olduğu bir kararda ise; katma değer vergisinin yansıtımlı bir vergi türü olması ve

⁵¹⁷ DVDDGK., 22.04.2005 tarih ve E. 2005/14, K. 2005/82, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

⁵¹⁸ ÜSTÜN - ÖNEL, s. 298-299.

⁵¹⁹ “...Yukarıda aynen alınan madde hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, dahilde alınan istihsal vergisi intikali bir vergi olup, her ne kadar verginin mükellefi müstahsil ise de, verginin intikali özelliğinden ötürü vergi yükü vergiye tabi mamulü imal ve teslim eden müstahsil üzerinde değil, bu mamulleri satın alanlar üzerinde kalmaktadır. Bu nedenle imal ve teslim edilmek suretiyle vergileri müşteriye intikal ettirilen ve mükellef şirket tarafından verilen beyanname üzerinden tahakkuk ettirilerek ödenmiş olan vergilerin, saç kurutma makinelerinin dahilde alınan gider vergisi kapsamında olmadığından ve vergilerin fuzulen ödendiğinden bahisle iadesi mükellefe haksız bir kazanç sağlayacağından iade isteminin reddi yolundaki dava konusu işlemde isabetsizlik görülmemiştir. Kaldı ki, müşteriye intikal ettirilen bu vergilerin ödenmesi mükellefin mamelekinde geçici ya da kesin bir azalmaya da neden olmadığından bu davayı açmakta bir hak ve menfaat ilişkisi olduğu da söylenemez...” D.7.d., 02.07.1985 tarih ve E. 1984 / 4113, K. 1985 / 1540, DD. S.62-63, s. 275. Nakleden: ÖZBALCI, s. 95.

yansıtılabilirlik özelliği nedeniyle vergi yükü, ihale yoluyla yapılan satış sonucunda taşınmazı satın alan davacının üzerinde kalmış olduğundan, ihale bedeli üzerinden ödemek zorunda kaldığı vergiye karşı açtığı davanın vergi mahkemesince görülmesi gerektiği yönünde hüküm tesis etmiştir. Şunu ifade etmek gerekir ki Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu tarafından verilen her iki karar da oyçokluğu ile hüküm altına alınmıştır. Bu durum söz konusu konuda Yüksek Yargı mensupları arasında da bir fikir birliği bulunmadığını açıkça ortaya koymaktadır.

Kanaatimizce yansıtılabilen vergiler açısından verginin yansımaları sureti ile vergi yükü üzerinde kalan nihai yüklenicinin vergi mahkemesinde dava açabilmesinin kabulü gerekli olup, bu yönde verilen Danıştay kararları da “Hukuk devleti olma” ve 1982 Anayasası’nın 36 ncı maddesinde⁵²⁰ ifade edilen “adil yargılanma hakkı” gereklerine daha uygundur.

Aksi yönde verilen Danıştay kararlarının gerekçelerinden biri yansıtılabilen vergilerde nihai yüklenicinin kanunen vergi mükellefi olmadığı ve VUK’un 377 nci maddesine göre vergi davası açabilecek kişinin verginin mükellefi olarak belirlenmiş olmasıdır. Ancak VUK’un 8 inci maddesine göre mükellef; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir. Yani vergi yükümlüsünün başlıca belirleyici nitelikleri vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirmesi ve malvarlığından vergi borcunu ödemek zorunda kalması, ödediği vergi nedeni ile malvarlığında azalma olmasıdır⁵²¹. Fakat yansıtılabilen vergilerde kanunen mükellef olarak belirlenmiş kişi veya ilgililerin vergiyi esasen malvarlıklarından ödemedikleri, ödedikleri vergiyi nihai yükleniciye yansıttıklarından malvarlıklarında da herhangi bir azalma olmadığı aşikârdır. Şu halde malvarlığında bir azalma olmayan yansıtılan vergilerin kanuni mükelleflerinin şeklen ödedikleri vergi nedeni ile de esasen menfaatlerinin ihlal edildiğinin söylenebilmesi de mümkün değildir. Bu tip vergilerde verginin asıl ödeyicisi nihai yüklenicilerdir ve nihai yüklenicilerin malvarlığında azalma olmaktadır. Şu halde esasen vergiyi ödemek durumunda kalanların, ödemek durumunda kaldıkları

⁵²⁰ 1982 Anayasası m. 36: “Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz”.

⁵²¹ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 72.

verginin vergi yasalarına uygunluğunun denetimi bakımından dava açma haklarının kısıtlanmaması gerekmektedir. Bu hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir.

Aksi yönde verilen Danıştay kararlarının gerekçelerinden bir diğeri ise yansıtılabilen vergilerde nihai yüklenicinin haksız ödemiş olduğu vergi için adli yargıda sebepsiz zenginleşme⁵²² hükümlerine göre alacak davası açabileceği olup; bu anlamda bu yöndeki kararlarda haksızlığa uğradığını düşünen nihai yüklenicilerin ödedikleri verginin iadesi için yargı yoluna başvurma hakkının bulunduğu belirtilmiş olmaktadır. Ancak söz konusu kararda alacak davasının kime yönlendirilebileceği konusunda bir belirleme yapılmamıştır. Verginin kendisine yansıtıldığı kişi yansıtılan verginin vergi dairesine ödenmiş olması durumunda söz konusu davayı vergi dairesine karşı, verginin yansıtılmasına karşı vergi dairesine ödenmemiş olması durumunda ise vergiyi kendisine yansıtan kanuni mükellefe karşı dava açmak durumunda kalacaktır. Bu yöndeki görüşe katılmak da mümkün değildir. Zira ödediği verginin hukuka aykırı olduğunu düşünen nihai yüklenicinin, vergi dairesine ya da duruma göre vergiyi kendisine yansıtan kanuni mükellef aleyhine adli yargıda sebepsiz zenginleşmeye dayalı alacak davası açması durumunda adli yargı merciinin davanın kabulüne karar verebilmesi için öncelikle sebepsiz zenginleşmenin varlığını tespit etmesi gerekmektedir. Bu durumun tespit edilebilmesi için ise ödenmek durumunda kalınan verginin hukuka uygun bir şekilde tahsil edilip edilmediğinin incelenmesi ve bu konuda bir karara varılması gerekmektedir. Bu durum ise adli yargı merciinin esasen, bu konuda özel yetkili olarak kurulmuş ve uzmanlaşmış vergi mahkemelerinin görevine giren bir konuda araştırma yapması ve hüküm vermesi sonucunu doğurur. Bu anlamdaki bir uyuşmazlıkta davacının adli yargıya yönlendirilmesi ise davacının adil yargılanma hakkının ihlal edilmesi sonucunu doğurmaktadır. Zira adil yargılanma kapsamında uyuşmazlığın uzman mahkemeler nezdinde çözümlenmesini isteme hakkı da bulunmaktadır ki ifade edilen konuda ihtisas mahkemeleri vergi mahkemeleridir. Bu anlamda Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarına göre de adil yargılanma hakkı kapsamında uzman teknik

⁵²² Sebepsiz zenginleşme, haklı bir sebep olmaksızın başkası aleyhine zenginleşme olarak tanımlanmaktadır. Bkz. EREN Fikret, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, C. III, İstanbul 1994, s. 3.

bilginin gerekli olduğu durumlarda, özel yargı organlarınca duruşma düzenlenmesi için geçerli nedenlerin bulunduğu belirtilmektedir⁵²³.

Yine söz konusu uyuşmazlığın adli yargı mercilerinde sebepsiz zenginleşmeye dayalı alacak davası olarak çözümlenmesi halinde bir çok sıkıntının ve hak kaybının ortaya çıkacağı da bir gerçektir. Şöyle ki, Sebepsiz zenginleşme BK'nın 61 inci maddesinde; *“Haklı bir sebep olmaksızın aharın zararına mal iktisab eden kimse, onu iadeye mecburdur. Hususiyle muteber olmayan veya tahakkuk etmemiş bulunan bir sebebe yahut vücudu nihayet bulmuş olan bir sebebe müsteniden ahzolan şeyin, iadesi lazımdır”* hükmü ile düzenlenmiştir. Aynı Kanunun 66 ncı maddesi ise *“Haksız surette mal iktisabından dolayı ikame olunacak dava, mutazarrır olan tarafın verdiği istirdada hakkı olduğuna ittila tarihinden itibaren bir sene müruriyle ve her halde bu hakkın doğduğu tarihten itibaren on senenin müruriyle sakıt olur...”* amir hükmüne havidir. Şu halde Danıştay'ın bu yöndeki kararına göre sebepsiz zenginleşmeye dayalı olarak ödediği vergiyi, vergi dairesi ya da duruma göre kanuni mükelleften isteyebilecek nihai yüklenicinin açacağı dava; ödenen verginin hukuka aykırılığının ittilana göre, ittila tarihinden itibaren 1 sene, ve her halde ödeme tarihinden itibaren 10 sene içerisinde herhangi bir zaman diliminde açılabilecektir. Ancak kanuni mükellefin ödemiş olduğu vergiyle ilgili olarak vergi mahkemelerinde vergi davası açma süresi 30 gün, söz konusu vergi işleminde vergi hatası bulunması durumunda ise vergi idaresinden düzeltme yoluyla isteyebileceği azami süre 5 yıldır⁵²⁴. Buna göre düzeltme zamanaşımı süresi dolduktan sonra nihai yüklenicinin, vergi dairesine karşı dava açması durumunda vergi kanunlarında belirlenen azami sürenin iki katı bir süre

⁵²³ MOLE Nuala – HARBY Catharina, “Adil Yargılanma Hakkı – Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz”, s. 67, http://www.i-hop.org.tr/dosya/coe/adil_yargılanma.pdf.

⁵²⁴ VUK m. 126 : “114 üncü Maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi: a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı; b) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği; c) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı; Tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.” ; VUK m. 114 /1 : “Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar”.

içerisinde ödediği vergiyi geri talep etme hakkı ortaya çıkmaktadır. Yine nihai yüklenicinin yansıtmış olduğu vergiyi vergi dairesine ödemiş olan kanuni mükellefe dava açması ve açmış olduğu davanın verginin tahsilatının hukuka aykırı olduğu yönünde bir kararla lehine sonuçlanması durumunda, kanuni mükellef söz konusu bedeli iade etmek durumunda kalacak ve hukuka aykırılığı bir şekilde adli yargıda hüküm altına alınmış verginin tarafına iadesini vergi idaresinden talep edemeyecektir.

Adli yargıda kanuni mükellefe karşı dava açılması durumunda ortaya çıkabilecek bir sorun da; ödenmiş olan verginin hukuka uygun olduğunu kanuni mükellefin savunmak durumunda kalacak olmasıdır. Sebepsiz zenginleşme davasında davalı durumunda bulunacak olan kanuni mükellef, doğal olarak yansıttığı verginin hukuka uygun olduğunu iddia etmek durumundadır. Ancak bu durumda vergi idaresinin yapmış olduğu bir işlem / düzenleme nedeni ile ödenmiş olan vergi; vergi işleminin asıl kaynağı olan vergi idaresi tarafından değil, kanuni mükellef tarafından savunulmak durumunda kalacaktır.

Bunun yanında yukarıda ifade edilen kanuni mükellefin vergiyi yansıtmış olması ve bu nedenle mamelekinde azalma olmaması nedeni ile yansıttığı vergiyi yönelik olarak dava açması durumunda menfaatinin ihlal edilmiş olmaması nedeni ile davasının reddedilmesi gerektiği yöndeki Danıştay kararı açısından konu değerlendirildiğinde ise daha karmaşık bir durum ortaya çıkmaktadır. Söz konusu Danıştay kararı bir açıdan bu yöndeki davanın verginin yansıtıldığı nihai yüklenici tarafından açılması gerektiği anlamında yorumlanabilmekle birlikte, Danıştay'ın vermiş olduğu çelişkili kararlar göz önünde bulundurulduğunda; verginin yansıtıldığı nihai yüklenicinin de bu konuda açacağı davanın mükellef olmaması nedeni ile reddedilme ihtimalinin bulunduğu anlaşılmaktadır. Böyle bir durumda ihtilafli vergi işlemiyle ilgili olarak Danıştay'ın kanuni mükellefin açtığı davayı da, verginin yansıtıldığı nihai yüklenicinin açtığı davayı da reddetme ihtimalinin bulunduğu sonucuna ulaşılmaktadır ki, bu durumda ihtilafli konuda dava açabilecek kimse kalmayacak ve ihtilafli vergi işlemi yargı mercilerince yargısal denetimden geçirilemeyecektir. Böyle bir durum ise konunun içinden çıkılmaz bir hale gelmesine neden olacaktır.

Netice itibariyle, izah edilen nedenlerle yansıtılan vergilerde verginin yansıtıldığı ve vergiyi ödemek durumunda kalan nihai yüklenicilerin ödemek durumunda kaldıkları vergilere ilişkin olarak vergi mahkemelerinde dava açabilmelerinin kabul edilmesi gerekmekte olup, bu husus hukuk devleti ilkesinin ve adil yargılanma hakkının bir gereğidir. VUK'un revize çalışmalarının devam ettiği şu günlerde yansıtılabilen vergilerde nihai yüklenicilerin de vergi mahkemelerinde dava açabilmeleri yönünde yasal düzenleme yapılması zaruri görünmektedir. Aksi halde vergi mahkemelerinin ve Danıştay'ın bu konuyla ilgili çelişkili kararları nedeni ile birçok kişi, kurum ve kuruluşun hak kaybına uğrayacağı ve mağdur olacağı kuvvetle muhtemeldir.

C. DAVA EHLİYETİ BULUNANLARIN ADINA YETKİLİ TEMSİLCİ OLMAYANLARCA DAVA AÇILMASI

İYUK'un 15 inci maddesi "d" bendine göre; 14 üncü maddenin 3/g bendinde yazılı halde otuzgün içinde 3 ve 5 inci maddelere uygun şekilde yeniden düzenlenmek veya noksanları tamamlanmak üzere dilekçelerin reddine karar verileceği hüküm altına alınmış olup, aynı Kanunun 3 üncü maddesinin 2 nci bendi (a) fıkrasında tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ile adreslerinin dilekçelerde belirtileceği hüküm altına alınmıştır.

Dava ehliyeti bulunanlar adına yetkili temsilci olmayanlar tarafından açılan davalarda davaların ehliyetten reddinden ziyade dilekçenin reddi yönünde karar verilmesi gerektiği Danıştay kararları ile benimsenmiştir.

Bu anlamda Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu bir kararında; avukat olmayan vekil tanımlamasının dava açma ehliyetini haiz gerçek ve tüzel kişilerin temsilcilerini de kapsadığından vergi mahkemesince davanın ehliyet yönünden reddedilemeyeceği yalnızca söz konusu dilekçenin reddedilmesi gerektiği yönünde hüküm tesis edilmiştir⁵²⁵.

⁵²⁵ "...İdari davaların açılması sırasında, dava açma iradesinin yazılı belgesi olan dilekçelerin, dava açma ehliyetini haiz davacı, tüzel kişilerde yasal temsilciler tarafından imzalanması gerekir. Tüzel kişiliği haiz davacı Kurumun, adına salınan ek Gümrük Vergisi ve Fonlara karşı dava açmaya ehil olduğu tartışmasızdır. Türk Ticaret Kanunu ve Ana sözleşmesi gereği Kurum bu yetkisini ancak, yönetim kurulu veya bu konuda yetkili olduğu kanıtlanan temsilcileri aracılığı ile kullanabilir. Dava dilekçesini imzalayan ithalat müdürüne ait yetki belgesinden,

Benzer şekilde Danıştay 4. Dairesi de bir kararında; belediye adına, belediye başkan yardımcısı tarafından açılan davada, dava açmaya belediye başkanının veya vekalet vereceği bir avukat yetkili olması nedeni ile dava dilekçesinin reddedilmesi gerektiği yönünde hüküm tesis etmiştir⁵²⁶.

Kanaatimizce yukarıda ifade edilen kararlar dava dilekçesinin reddi yerine davanın ehliyet yönünden reddedilmesi halinde oluşacak hak kayıplarının önlenmesini amaçlayan maddenin düzenleniş amacına da uygun olup, son derece isabetli kararlardır.

yargı yerleri önünde şirketi temsil yetkisi bulunmadığı anlaşılan sözü geçen sadece Kurumun yönetsel işlerinin bir kısmını izlemekle görevlendirildiği saptanmıştır.2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun, dilekçeler üzerinde yapılacak ilk inceleme üzerine verilecek kararları düzenlenen 15 inci maddesinin 1/d bendinde, 14 üncü maddenin (c) bendinde yazılı hallerde, ehliyetli şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılması takdirinde otuz gün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçelerin reddine karar verilmesi öngörülmüştür. Kanunun bu hükmünde yazılı "avukat olmayan vekil" tanımlamasının, dava açma ehliyetini haiz gerçek ve tüzel kişilerin temsilcilerini de kapsadığı sonucuna varıldığından, Vergi Mahkemesince, söz konusu kural uyarınca dilekçenin reddine karar verilmesi gerekirken, dava açma hakkının kullanımını yasa yapıcının iradesine aykırı biçimde sınırlandırarak davanın ehliyet yönünden reddine ilişkin Israr Kararında yasaya uygunluk görülmemiştir... "DVDDGK., 10.01.1990 tarih ve E. 1989 / 140, K. 1990 / 9, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

⁵²⁶ "...2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14 üncü maddesinin 3 numaralı fıkrasında, dava dilekçelerinin maddede yedi bent halinde sayılan yönlerden sırasıyla inceleneceği belirtilmiş, fıkranın (c) bendinde ise dilekçenin ehliyet yönünden incelemeye tabi tutulacağı öngörüldükten sonra aynı kanunun 15 inci maddesinin 1/d fıkrasında da, (c) bendinde yazılı hallerde 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 hükme bağlanmıştır. Bu hükümlerin amacı, idari davaya konu işlemin asıl muhatabı yerine avukat olmayan vekili tarafından dava açılması halinde asıl muhatabın dava açma hakkının, bizzat veya bir avukat tarafından dava açılmasına olanak tanınması suretiyle korunmasına yöneliktir. Bu amacın sağlanması hususunda kanun koyucunun gerçek ve tüzel kişiler ile kamu kurum ve kuruluşları arasında bir ayırım gözetmediği de düşünülemez. 2577 sayılı Kanun'un, ehliyet yönünden yapılacak bir inceleme sonucunda davanın reddine karar verilmesini öngören 15/1-b maddesinin amacı ise yukarıda belirtilen durumdan farklıdır. Bu maddeyle varılmak istenen amaç, bir idari davanın, idari işlemin asıl muhatabı yerine, idari işlemin uygulanması halinde bile hak ve hukukunda olumsuzluk yaratılması söz konusu olmayan gerçek ve tüzel kişilerce veya bunların yasal temsilcilerince açılması halinde, yargı yerlerinin gereksiz meşgul edilmelerini önlemektir. Olayda davaya konu kaçakçılık cezasının asıl muhatabının Eskişehir Belediyesine bağlı belediye ekmek fabrikası işletme müdürlüğü olduğu, bu nedenle dava ehliyetinin bizzat belediye başkanınca veya tevkil edeceği avukat vasıtasıyla kullanılacağı tartışmasızdır. Bu itibarla belediye başkanının dava açma ehliyetinin, belediye başkan yardımcısınca kullanılması kanunen mümkün değilse de, belediye başkanı ehliyetli olduğuna göre, bizzat belediye başkanı veya tevkil edeceği bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçenin reddine karar verilmesi gerekirken, davanın 2577 sayılı Kanun'un 15/1-b maddesi uyarınca reddedilmesinde yasal isabet görülmemiştir..." D.4.d.,10.03.1993 tarih ve E. 1990/4052, K. 1993/1116, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

D. DAVACININ DAVA SIRASINDA DAVA EHLİYETİNİ KAZANMASI VEYA KAYBETMESİ

1. Davacının Dava Sırasında Dava Ehliyetini Kazanması

Dava ehliyeti bulunmayan davacı adına kanuni temsilcisi tarafından açılmış bulunan dava sırasında tarafın dava ehliyetini kazanması halinde, kanuni temsilcinin temsilcilik sıfatı son bulmakta olup, davaya dava ehliyetini kazanan asıl tarafından devam edilecektir⁵²⁷. Örneğin; küçükler adına açılacak vergi davasında küçüğü (veli, vasi, kayyım) kanuni temsilcisi temsil eder. Fakat dava açıldıktan sonra adına dava açılan küçük ergin olursa artık davaya kendisi devam edebilir. Erginlik TMK'nın 11 inci maddesine göre; 18 yaşın tamamlaması ile ya da evlilik ile kazanılmakta olup, ayrıca mahkeme kararıyla da kişi ergin kılınabilmektedir. Kısıtlılar açısından bakıldığında ise, kısıtlılar haklarındaki kısıtlama kararı kaldırıldığında dava ehliyetini kazanmaktadır. Bu hususa ilişkin olarak Yargıtay 1. Hukuk Dairesi vermiş olduğu bir kararda “...Dava devam ederken, evlenerek reşit olan davalı yerine duruşmaya velisinin çağırılması isabetli değildir...” şeklinde hüküm tesis etmiştir⁵²⁸.

2. Davacının Dava Sırasında Dava Ehliyetini Kaybetmesi

Yalnız öleni ilgilendiren davalar, mirasçılara geçmeyen hak ve menfaatlara ilişkin davalar olup; 2577 sayılı İYUK.'un 26 ncı maddesinin 2 nci fıkrası hükmü “*Yalnız öleni ilgilendiren davalara ait dilekçeler iptal edilir*” gereğince bu tip davalarda kişinin ölmesi üzerine dava dilekçesi iptal edilir.

Ölüm halinde vergi cezalarının düşeceği VUK'un 372 nci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu anlamda ölenin daha önce tarafına kesilmiş vergi cezasına karşı açmış olduğu davada, davacının ölümü ile vergi cezası düşeceğinden bu davaya ilişkin dava dilekçesinin iptaline karar verilmesi gerekmektedir.

Yalnız öleni ilgilendirmeyen, yani mirasçıları da ilgilendiren, mirasçıların mal varlığı haklarını etkileyen davalar tarafın ölümü ile konusuz kalmaz. Bu davalara

⁵²⁷ ŞİMŞEK, s. 46.

⁵²⁸ Yar.1.HD., 09.07.1984 tarih ve E.1984 / 8199; K. 1984 / 8150, Nakleden: ŞİMŞEK, s. 46.

mirasçılar tarafından devam edilebilmektedir⁵²⁹.

2577 sayılı İYUK.'un 26 ncı maddesinin 2 nci fıkrası hükmü “*Dava esnasında ölüm veya her hangi bir sebeple tarafların kişilik veya niteliğinde değişiklik olursa, davayı takip hakkı kendisine geçenın başvurmasına kadar; gerçek kişilerden olan tarafın ölümü halinde, idarenin, mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar, dosyanın işlemden kaldırılmasına ilgili mahkemece karar verilir. Dört ay içinde yenileme dilekçesi verilmemiş ise, varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz kalır*” gereğince işlem tesis edilir.

Bu konuya ilişkin olarak Danıştay 3. Dairesi bir kararında “...2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 26'ncı maddesinin 2'nci bendinde “Yalnız öleni ilgilendiren davalara ait dilekçelerin iptal edileceği” kurala bağlanmıştır. Medeni Kanun hükümlerine göre, murisin devredilebilen hakları mirası kabul eden mirasçılara kendiliğinden geçeceğinden, mirasçılarının mal varlığı ile ilgili hak ve menfaatlerini ilgilendiren davaları takip etmeleri kendilerine tanınmış bir hak olduğuna göre, yalnız öleni ilgilendirmesine karşın davanın doğuracağı sonuçları itibarıyla mirasçılarının hak ve menfaatini etkilemesi durumunda da bu davaları takip etme haklarının bulunduğu kabulü gerekmektedir. Gerçek usulde mükellefiyet tesisine ilişkin işleme karşı muris tarafından açılan bu dava sonunda, mirasçılar adına tarhiyat da yapılabileceğine göre, davanın yalnız öleni ilgilendirdiğinin kabulüne olanak bulunmadığından davayı takip edeceklerini dilekçeyle Mahkemeye bildiren mirasçılarının bu davayı takip etmekte menfaat ilişkisinin bulunduğu açıktır. Bu durumda, davayı takip hakkı kendilerine geçen mirasçılarının başvurusu üzerine Mahkeme tarafından, uyuşmazlığın esası incelenerek karar verilmesi gerekirken, dilekçenin iptaline karar verilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir...”⁵³⁰ şeklinde hüküm tesis etmiştir.

⁵²⁹ KIZILOL, s. 784; ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 399; ŞİMŞEK, s. 7.

⁵³⁰ D.3.d., 10.04.2007 tarih ve E. 2006 / 1587, K. 2007 / 1052, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

E. AVUKAT OLMAYAN VEKİL TARAFINDAN DAVA AÇILMASI

İYUK'un 15 inci maddesinin (d) bendinde yer alan hükme göre, avukat olmayan vekil aracılığıyla açılan davalarda otuz gün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçenin reddine karar verilmesi gerekmektedir.

1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 35 inci maddesinin 1 inci bendinde "*Kanun işlerinde ve hukukî 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*" hükmü yer almaktadır. Bu anlamda vergi yargısında avukat olmayan kişilerin vekil sıfatıyla dava açabilmesi mümkün değildir.

Bu anlamda Danıştay 7. Dairesi bir kararında "*...Gümrük vergi ve resimlerine karşı 1615 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca yapılacak idari itirazların genel hükümler dairesinde vekil marifeti ile yürütülmesi hukuken mümkün olabilmesine karşın, 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 35 inci maddesi ile mahkemelerde açılacak davaların ancak avukatlar vasıtasıyla takibine cevaz verilmiş bulunmaktadır. Vekil sıfatını taşıyan davacının avukat niteliğini haiz bulunmaması karşısında, mahkemece 30 gün içerisinde ... tarafından bizzat veya adı geçen vekaletname vereceği bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 15-1/d maddesi hükmü uyarınca dilekçenin reddine karar verilmesi gerekirken, ehliyetsiz kişi tarafından açılmış olması nedenine dayanılarak davanın ehliyet noktasından reddedilmesinde isabet görülmemiştir...*"⁵³¹ şeklinde hüküm vermiştir.

Danıştay 9. Dairesi ise vermiş olduğu bir kararda; dava dilekçesindeki imzanın davacıya ait olmadığına anlaşıldığı halde davacının avukat olmayan vekil tarafından açıldığı kabul edilerek dilekçenin reddine karar verilmesi gerektiği şeklinde hüküm tesis etmiştir⁵³².

⁵³¹ D.7.d., 26.12.1996 tarih ve E. 1996 /3427, K. 1996 / 5309, <http://www.danistay.gov.tr/>.

⁵³² "*...Uyuşmazlık, vergi dairesinin savunma sırasında dava dilekçesindeki imzanın davacıya ait olmadığı yolundaki iddiasını nazara alarak imza istiktabı yaptıran Adli Tıp Kurumunun imzaların davacıya ait olmadığını belirten raporuna dayanarak, kaçakçılık cezalı katma değer vergisinin terkinini istemiyle açılan davayı, inceleme olanağı bulunmadığı gerekçesiyle reddeden*"

Yine Danıştay 9. Dairesi vermiş olduğu bir başka kararda; ehliyetli şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılması halinde otuz gün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçenin reddedileceğine hükmetmiştir⁵³³.

F. MÜDAHİLİN DAVA AÇMA EHLİYETİ

İdari yargılama usulü sistemimiz iki taraf sistemi üzerine kurulmuş olup, davanın tarafları davacı ve davalıdır. Davacı veya davalı yanında dava arkadaşı olarak birden fazla kişi bulunabilse de üçüncü bir taraf bulunmamaktadır⁵³⁴. Bununla birlikte bazı durumlarda verilen karar dava dışı üçüncü kişileri de etkileyebilmekte olup, dava neticesinde verilecek olan karardan etkilenebilecek olan üçüncü kişiye, kendi yararını koruması için, taraflar yanında davaya katılması imkanı tanınmıştır. Üçüncü kişinin davaya katılması fer'i müdahale şeklinde kendiliğinden olabileceği

vergi mahkemesi kararının temyizden incelenerek bozulması istemine ilişkin bulunmaktadır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 14 üncü maddesinin 3 numaralı fıkrasında, dava dilekçelerinin maddede yedi bent halinde sayılan yönlerden sırasıyla inceleneceği belirtilmiş, fıkranın (c) bendinde ise, dilekçenin ehliyet yönünden incelemeye tabi tutulacağı öngörüldükten sonra aynı kanunun 15 inci maddesinin 1/d fıkrasında da, (c) bendinde yazılı hallerde, 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 hükme bağlanmış, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 377. maddesinin birinci fıkrasında da, mükelleflerin ve kendisine vergi cezası kesilenlerin tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri öngörülmüştür. Anılan her iki hükmün birlikte incelenmesinden, idari davaya konu işlemin asıl muhatabına dava açma hakkı tanınması ve bu hakkın bizzat veya vekil tarafından kullanılmasının sağlanması suretiyle korunmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır. Olayda, davaya konu kaçakçılık cezalı katma değer vergisinin asıl muhatabı, yükümlü ... olduğundan vergi mahkemesince yaptırılan imza istiktabı sonucunda, dava dilekçesindeki imzaların davacıya ait olmadığı sabit bulunduğu göre davanın avukat olmayan vekil tarafından açıldığı sonucuna varılması ve bu nedenle 2577 sayılı Yasanın 15 inci maddesinin 1/d maddesi uyarınca dilekçenin reddine karar verilmesi gerekmektedir. Kaldı ki davacı kendi imzalamadığı dilekçe ile açılan bu davayı kabul de etmektedir. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulüne ... Vergi Mahkemesinin ... sayılı kararının bozulmasına..." D.9.d., 26.12.1996 tarih ve E. 1996 / 4464, K. 1996 / 4607, <http://www.danistay.gov.tr/>.

⁵³³ "...Dava; Gayrimenkul kıymet artış vergisine ilişkin Temyiz Komisyonu kararının bozulması isteğinden ibarettir. 2577 sayılı İdari yargılama Usulü Kanununun 15.maddesinin 1.fıkrasının, (d) bendinde ehliyetli şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılması takdirinde otuz gün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçenin reddedileceği hükme bağlanmıştır. Davanın; ... varisleri namına ... tarafından açıldığı ve ...'ın vekil avukat olduğuna ilişkin herhangi bir belge ibraz etmediği dava dosyasının incelenmesinden anlaşılmıştır. Yukarıda anılan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 15.maddesinin 1.fıkrasının (d) bendi hükmü gereğince ... varislerinin dava açma ehliyetine sahip bulunmaları halinde otuz gün içinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla, aksi takdirde kanuni temsilcileri tarafından 2577 sayılı yasanın 3. ve 5.maddelerinde öngörülen şartlara uygun olarak yeniden düzenleyecekleri dilekçe ile dava açmakta serbest olmak üzere dilekçenin reddine..." D.9.d., 18.06.1982 tarih ve E. 1076, K. 1982 / 3708, <http://www.danistay.gov.tr/>.

⁵³⁴ PEKCANITEZ-ATALAY-ÖZEKES, Muhakeme, s. 226.

gibi, taraflardan birinin davayı ihbar etmesi neticesinde de olabilmektedir⁵³⁵. Davanın tarafı olmayan üçüncü kişi açısından kanunda öngörülen diğer bir katılma asli müdahale olup, esasen asli müdahale gerçek anlamda, yargılamaya müdahale olarak nitelendirilemez.

İYUK'un 31 inci maddesinin 1 inci fıkrası “*Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hâkimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sukûnunu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır. Ancak, davanın ihbarı ve bilirkişi seçimi Danıştay, mahkeme veya hakim tarafından re'sen yapılır*” amir hükmüne havi olup söz konusu atıf nedeni ile üçüncü şahısların davaya katılabilmesi vergi yargılaması anlamında da mümkün bulunmaktadır.

HMK'da davaya katılma müessesesi 65-69 uncu maddelerinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Kanunda müdahale asli müdahale ve fer'i müdahale başlıkları altında düzenlenmiştir.

1. Fer'i Müdahale

HMK'nın 66 ncı maddesinde üçüncü kişinin, davayı kazanmasında hukuki yararı bulunan taraf yanında ve ona yardımcı olmak amacıyla, tahkikat sona erinceye kadar, fer'i müdahil olarak davada yer alabileceği ifade edilmiştir. Fer'i müdahil müdahale talebinin kabulü ile davanın tarafı haline gelmez. Yanında katıldığı tarafa yardımcı olarak davada yer alır.

Yine fer'i müdahale ancak tahkikat tamamlanıncaya kadar yapılabilir. Hüküm safhasında fer'i müdahalede bulunmak mümkün değildir⁵³⁶. Yine temyiz aşamasında davaya müdahale mümkün değildir⁵³⁷.

⁵³⁵ PEKCANITEZ-ATALAY-ÖZEKES, Muhakeme, s. 226.

⁵³⁶ PEKCANITEZ-ATALAY-ÖZEKES, Muhakeme, s. 227; KURU - ARSLAN - YILMAZ, Muhakeme, s. 515.

⁵³⁷ “... isimli şahıs, haczedilen malların kendisine satıldığı halde satış işleminin iptaline ilişkin davaya dahil edilmediğini ileri sürerek kararın bozulmasını istemekte ise de; 2577 sayılı İdari

Fer’i müdahilin davanın tarafı gibi taraf ve dava ehliyetine sahip olması gerekmekte olup, taraf ve dava ehliyeti bulunmayanlar tarafından yapılan müdahale talebinin reddine karar verilmesi gerekir. Bunun yanında davaya müdahil olmasında hukuki menfaatinin bulunması gereklidir⁵³⁸.

Davaya müdahale etmek isteyen üçüncü kişinin hukuki durumu yanında katılmak istediği tarafın davayı kazanması halinde iyileşecek, buna karşılık onun davayı kaybetmesi halinde olumsuz etkilenecek ise, o kişinin davaya müdahale etmekte hukuki yararının bulunduğu kabul edilecektir⁵³⁹.

HMK’nın 68 inci maddesi hükmüne göre müdahale talebinin kabulü hâlinde fer’i müdahil, davayı ancak bulunduğu noktadan itibaren takip edebilir. Müdahil, yanında katıldığı tarafın yararına olan iddia veya savunma vasıtalarını ileri sürebilir; onun işlem ve açıklamalarına aykırı olmayan her türlü usul işlemlerini yapabilir. Yine mahkemece, müdahilin katıldığı noktadan itibaren, taraflara bildirilen işlemler müdahile de tebliğ edilir. Bunun yanında müdahilin de yer aldığı asıl davada hüküm, taraflar hakkında verilir. Fer’i müdahil hakkında hüküm verilemez⁵⁴⁰. Bu anlamda fer’i müdahilin yanında katıldığı tarafça mahkeme kararına karşı kanun yollarına

Yargılama Usulü Kanununun 31.maddesinde, bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda üçüncü şahısların davaya katılması konusunda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiş, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 54.maddesinde de, müdahale talebinin mahkeme bitinceye kadar dermeyan olunabileceği hükme bağlanmış olup, temyiz aşamasında müdahale isteminde bulunamayacağı açık olduğundan bu yoldaki istemin reddine karar verildi....” Dn.3.D., 27.12.1990 tarih ve E. 1990 / 2307, K. 1990 / 3629, <http://www.danistay.gov.tr/>.

⁵³⁸ KURU - ARSLAN – YILMAZ, Muhakeme, s. 515; PEKCANITEZ-ATALAY-ÖZEKES, Muhakeme, s. 228.

⁵³⁹ PEKCANITEZ-ATALAY-ÖZEKES, Muhakeme, s. 228; KURU - ARSLAN – YILMAZ, Muhakeme, s. 515; ŞİMŞEK, s. 50.

⁵⁴⁰ “...Şirketinin de davacı yanında müdahil olarak davaya katıldığı görülmektedir. Yukarıda anılan Kanunun 31'inci maddesinin 1 inci fıkrasında yollamada bulunduğu Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu uyarınca dava konusu edilen işlem ile ilgili verilecek kararın müdahale isteminde bulunanın hakkını etkileyeceğinin tespiti durumunda, davaya katılma isteminde bulunanın isteminin kabul edileceği sabit ise de; yanında katıldığı tarafla birlikte hareket eden, onun durumunu ağırlaştırıcı biçimde davranamayan ve katıldığı taraftan bağımsız olarak istekte ve müstakilen temyiz başvurusunda bulunamayan müdahil adına davanın tarafı sıfatıyla karar verilemez. Bu itibarla, davanın ihtirazi kayıtla damga vergisini ödeyen ... Bankası Anonim Şirketince açılmasına karşın, yanında davaya katılan ... Çelik Boru Sanayi Anonim Şirketinin damga vergisinden başışık tutulması icap ettiği gerekçesiyle müdahil adına verilen mahkeme kararında yukarıda açıklanan yargılama hukuku kurallarına uyarlılık görülmemiştir...” D.7.d., 27.02.2007 tarih ve E. 2004/304, K. 2007/730, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

müracaat etmemesi halinde, kanun yollarına başvurma hakkı bulunmamaktadır⁵⁴¹.

2. Asli Müdahale

Bilindiği gibi medeni yargılama hukukumuzda öğretisi ve Yargıtay kararlarında asli müdahale kabul edilmesine rağmen, bu husus mülga HMUK'ta açıkça düzenlenmiş değildir⁵⁴². HMK'nın 65 inci maddesinde ise asli müdahale açıkça düzenlenmiş olup, belirtilen maddeye göre bir yargılamanın konusu olan hak veya şey üzerinde kısmen ya da tamamen hak iddia eden üçüncü kişi, hüküm verilinceye kadar bu durumu ileri sürerek, yargılamanın taraflarına karşı aynı mahkemede dava açabilmekte olup, asli müdahale davası ile asıl yargılama birlikte yürütülmekte ve karara bağlanmaktadır.

Asli müdahale, esasen üçüncü kişinin açılmış bir davaya müdahalesi olmayıp, ilk davanın taraflarına karşı açılan bağımsız bir dava niteliğindedir⁵⁴³. Davanın her aşamasında asli müdahale mümkün olmakla birlikte, kanun yoluna başvuru durumunda, bölge idare mahkemesinde veya Danıştay'da asli müdahale talebinde bulunulamaz⁵⁴⁴.

Asli müdahil olarak dava açabilmek için dava açanın hukuki yararının bulunması gerekmekte olup, bu da ilk davanın taraflarının talebi ile çatışan bir talebinin bulunması, dava konusu üzerinde kısmen ya da tamamen bir hak iddiasında bulunması gerekmektedir⁵⁴⁵.

Yine asli müdahale davası açanın ilk davanın tarafı olmaması gerekmektedir⁵⁴⁶. Bunun yanında fer'i müdahil ya da kendisine ihbarda bulunan asli müdahale davası açabilir⁵⁴⁷.

⁵⁴¹ Müdahilin tek başına temyiz isteminde bulunması halinde temyiz isteminin incelenmeksizin reddine Danıştay'ca karar verilmesi gerektiği hk. Bkz. D.6.d., 20.01.1997 tarih ve E. 1996 / 278, K. 1997 / 371, **DD.** 94, s. 404.

⁵⁴² YILMAZ Ejder, "Hukuk Muhakemeleri Kanununun Getirdikleri", **ABD.**, Y. 69, S. 2011/2, s. 229.

⁵⁴³ PEKCANITEZ-ATALAY-ÖZEKES, Muhakeme, s. 237.

⁵⁴⁴ KURU - ARSLAN - YILMAZ, Muhakeme, s. 519.

⁵⁴⁵ PEKCANITEZ-ATALAY-ÖZEKES, Muhakeme, s. 239; KURU - ARSLAN - YILMAZ, Muhakeme, s. 519.

⁵⁴⁶ KURU - ARSLAN - YILMAZ, Muhakeme, s. 520.

⁵⁴⁷ PEKCANITEZ-ATALAY-ÖZEKES, Muhakeme, s. 239.

Asli müdahale esasen bağımsız bir dava olduğundan, asli müdahilin taraf ve dava ehliyetine ayrıca dava açabilmesi için gerekli dava şartlarına da sahip olması gerekmektedir. Taraf ve dava ehliyeti bulunmayanlar tarafından açılan asli müdahale davası ehliyet yönünden reddedilecektir.

VI. KANUN YOLLARINDA DAVA EHLİYETİ

Kanun yolu, yanlış olarak verildiği ileri sürülen yargı kararlarının yeniden incelenmesi ve değiştirilmesini sağlamak üzere davanın taraflarına tanınmış hukuksal yol⁵⁴⁸ veya davanın taraflarına, kendi aleyhlerine olduğunu düşündükleri ve halihazırda kesinleşmemiş olan, ilk derece mahkemesi kararlarının üst derece mahkemesi tarafından incelenmesini talep etme hakkı veren bir hukuki imkân⁵⁴⁹ olarak tanımlanabilmektedir.

Vergi yargılaması açısından tarafların kanun yoluna müracaat edip etmemeleri hususunda takdir hakları bulunmakta olup, kural olarak bu konuda bir zorunluluk bulunmamaktadır. Ancak 659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname'nin 12 nci maddesinin 10 uncu bendi “*Bu madde kapsamındaki idari uyuşmazlıkların sulhen halli ile idari davaların açılmasından, takibinden, davayı kabul ve feragatten, kanun yollarına başvurulmasından vazgeçilmesi, 11 inci maddede belirtilen esaslara ve tutarlara göre belirlenir*” amir hükmüne; havi olup, madde metninden genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ve özel bütçeli idarelerde kanun yoluna başvurunun zorunlu olduğu anlaşılmakta olup, kanun yoluna başvurulmasından vazgeçilmesi için aynı KHK'nın 11 inci maddesinde belirtilen usullere ve tutarlara göre yetkili makamdan olur alınması gerekmektedir.

Kanun yolları İYUK'un 45 vd. maddelerinde düzenlenmiş olup, bunlar sırasıyla itiraz, temyiz, kanun yararına bozma, yargılamanın yenilenmesi ve kararın düzeltilmesidir.

⁵⁴⁸ GÖZÜBÜYÜK, s. 428; TOSUNER-ARIKAN, s. 172.

⁵⁴⁹ ÇAĞLAYAN, s. 20.

A. İTİRAZ VE TEMYİZDE DAVA EHLİYETİ

İtiraz, idare ve vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği nihai kararlar ile İYUK'un 45 inci maddesinin 1 inci fıkrasında belirtilen uyuşmazlıklarda kurul halinde verdiği nihai kararlarının, aleyhine hüküm verilen taraf ya da taraflarca kanun da belirtilen süre içinde ve kanunda belirtilen nedenlerden bir ya da birkaçı ileri sürülerek Bölge İdare Mahkemesi nezdinde hukuki denetimini sağlayan olağan bir kanun yolunu⁵⁵⁰ ifade etmekte; Temyiz ise Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin kurul halinde verdikleri nihai kararların, davanın tarafı ya da taraflarınca usul hükümlerine uyulmadığı, görev ve yetki dışında işe bakıldığı veya hukuka aykırı olduğu nedenlerinden biri veya birkaçı ileri sürülerek yeniden incelenmesini ve denetimini sağlayan olağan kanun yolunu ifade etmektedir⁵⁵¹.

İYUK'un 46 ncı maddesinin 1 inci fıkrası “*Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararları, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay’da temyiz edilebilir*” hükmüne havidir. Temyizle ilgili hükümler bu madde ve devamı maddelerinde, İtiraza ilişkin hükümler ise Kanunun 45 inci maddesinde yer almaktadır.

İYUK'ta itiraz ifadesi kullanılmasına rağmen, bu kanun yolu temyize benzemekte olup; temyiz yolu mahkemelerin son kararlarındaki aykırılıkların ya da aynı zamanda mahkemenin yerine yeni bir karar vererek giderilmesi için kabul edilmiştir⁵⁵². İtiraz yolu da esasen temyizden farklı olmamakla birlikte bölge idare mahkemesinin bozma kararı vermesi neticesinde dosyayı yeniden karara bağlamak üzere ilgili mahkemeye geri gönderme yetkisinin bulunmayışı temyiz kanun yolundan ayrıldığı yön olarak ifade edilebilir⁵⁵³.

İYUK'un 45 inci maddesinin 3 üncü fıkrası hükmüne göre itiraz, temyizinkin şekil ve usullerine tabi bulunmaktadır. Bu anlamda her iki kanun yolu açısından ehliyet ele alınırken ortak ifadeler kullanılması uygun olacaktır.

⁵⁵⁰ KARAVELİOĞLU, C.II, s. 1551.

⁵⁵¹ KARAVELİOĞLU, C.II, s. 1560.

⁵⁵² TOSUNER-ARIKAN, s. 173.

⁵⁵³ TOSUNER-ARIKAN, s. 173; KARAVELİOĞLU, C.II., s. 1556; KIZILOĞLU, s. 555.

İtiraz ve temyiz kanun yollarına başvurulması halinde de İYUK'ta bu yönde bir düzenleme olmamasına rağmen genel hükümlere göre ehliyet incelenmektedir⁵⁵⁴.

Şu halde öncelikle belirtmek gerekir ki itiraz veya temyiz yoluna başvurulabilme yetkisi itiraz veya temyiz edilecek davanın taraflarına ait olup; taraflardan birisi tek başına başvurabileceği gibi, her iki taraf da itiraz ve temyiz yoluna başvurabilir. Davaya taraf olmayanlar tarafından itiraz veya temyiz yoluna başvurulamaz⁵⁵⁵. Şu kadar ki bir davada dava dışı üçüncü kişi hakkında da hüküm verilmiş ise, bu kişinin hükmün kendisine ilişkin kısmını temyiz edebileceği kabul edilmektedir⁵⁵⁶.

Bu anlamda Danıştay 8. Dairesi vermiş olduğu bir kararında; davada taraf olmayan ya da davaya katılma istemi kabul edilmeyen kişilerin yargı kararına karşı temyize başvurma olanağının bulunmadığı yönünde hüküm tesis etmiştir⁵⁵⁷.

Bunun yanında itiraz veya temyiz yoluna müracaat edilebilmesi için, o kararın temyiz edilmesinde bir menfaatin bulunması gerekmektedir. Bir başka ifade ile itiraz veya temyiz yoluna başvuran kişi açısından mahkeme kararının bozulması bir yarar sağlamalıdır⁵⁵⁸. Dava dilekçesinde yer alan tüm talepleri vergi mahkemesince kabul edilen tarafın söz konusu kabul kararına karşı itiraz veya temyiz yoluna başvurabilmesi mümkün değildir. Böyle bir durumda temyiz talebi incelenmeksizin ehliyet yönünden reddedilir.

Danıştay 7. Dairesi vermiş olduğu bir kararında; “...Diğer taraftan, kanun yoluna başvuran tarafın, aleyhine kanun yoluna başvurduğu kararın bozulmasını talep etmesinde ve kararın bozulmasında korunmaya değer bir hukuki menfaatinin bulunması şarttır. Olayda ise, temyiz talebinde bulunan davacının, gümrük vergi ve resimlerin tahsili amacıyla adına tanzim ve tebliğ olunan ödeme emrinin iptali yolundaki mahkeme kararının bozulmasında herhangi bir menfaati bulunmamaktadır.

⁵⁵⁴ TOSUN, 128.

⁵⁵⁵ ÇAĞLAYAN, s. 56; KARAVELİOĞLU, C.II., s. 1574; GÖZÜBÜYÜK, s. 440.

⁵⁵⁶ ÇAĞLAYAN, s. 57.

⁵⁵⁷ D.8.d., 27.05.1991 tarih ve E. 1991/715, K. 1991/997, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

⁵⁵⁸ GÖZÜBÜYÜK, s. 440; KARAVELİOĞLU, C.II, s. 1574; ÇAĞLAYAN, s. 58.

*Bozulması istenilen mahkeme kararının gerekçesi doğrultusunda, idarece yapılacak yeni işlemlere karşı ise, yükümlü tarafından yeniden dava açılabileceği tabiidir. Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin incelenmeksizin reddine...*⁵⁵⁹ şeklinde hüküm tesis etmiştir.

Mahkeme kararı neticesinde her iki tarafın da menfaati zedelenmiş ise her iki tarafında karara karşı itiraz veya temyiz yoluna müracaat etme imkânı bulunmaktadır. Bu genelde davaların kısmen kabul kısmen reddedildiği hallerde ortaya çıkabilen bir durumdur.

Bunun yanında itiraz veya temyiz yoluna müracaat edecek taraf, yapacağı başvuruyu varsa kanuni temsilcileri aracılığıyla yapmak durumundadır. Aksi halde itiraz veya temyiz başvurusu incelenmeyecektir. Danıştay 7. Dairesi vermiş olduğu bir kararda; *"...Vergi Mahkemesince karara bağlanan dava dosyasının vaki temyiz istemi ile birlikte Danıştay'a gönderilmediği ve temyiz dilekçesini imzalayan sahsın şirketi temsil yetkisinin bulunup bulunmadığı hususunun tespit edilemediği anlaşıldığından, temyiz dosyasındaki bu eksikliğin tamamlanarak ve temyiz dilekçesini imza eden sahsın şirketi temsil yetkisi bulunup bulunmadığı hususunun da araştırılarak dosyanın Danıştay'a gönderilmek üzere ...Vergi Mahkemesine iadesine..."*⁵⁶⁰ şeklinde hüküm tesis etmiştir.

Yine itiraz ve temyiz kanun yoluna avukat olmayan vekil tarafından başvuru yapılması halinde dilekçenin reddi yoluna gidilmeyip, temyiz talebi incelenmeksizin ehliyet yönünden reddedilir⁵⁶¹.

Davaya müdahale eden fer'i müdahil, davanın tarafı olmadığından, karara karşı tek başına itiraz ve temyiz kanun yoluna başvuramaz⁵⁶². Bunun yanında itiraz ve temyiz aşamasında müdahale talebinde bulunulması da mümkün değildir⁵⁶³.

⁵⁵⁹ D.7.d., 07.03.1996 tarih ve E. 1994/5890, K. 1996/820, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

⁵⁶⁰ D.7.d., 29.08.1991 tarih ve E. 1991 / 3763, K. 1991 / 2252, <http://www.danistay.gov.tr/>.

⁵⁶¹ Bkz. D.7.d., 05.05.2005 tarih ve E. 2004 / 3136, K. 2005 / 918, <http://www.danistay.gov.tr/>.

⁵⁶² Müdahilin tek başına temyiz isteminde bulunması halinde temyiz isteminin incelenmeksizin reddine Danıştay'ca karar verilmesi gerektiği hk. Bkz. D.6.d., 20.01.1997 tarih ve E. 1996 / 278, K. 1997 / 371, **DD.** 94, s. 404.

⁵⁶³ *"...Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 54. maddesinde "Müdahale talebi muhakeme bitinceye kadar dermeyan olunabilir ve davayı asliyenin ceryanı talik olunur. Müdahale talebi*

Yukarıda ifade edilen hususlar dışında itiraz ve temyiz kanun yolunda ehliyete ilişkin olarak VUK'ta da ayrı düzenlemeler mevcuttur.

VUK'un 377 nci maddesinin 4 ve 5 inci fıkraları "*Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının (İl özel idareleri ile belediyeler, valilerin) muvafakatını almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler.*

Gelir İdaresi Başkanlığı, tespit edeceği hadlerle sınırlı olmak şartıyla, muvafakat verme yetkisini vergi dairesi müdürlüklerinin taraf bulunduğu davalar için vergi dairesi başkanlıklarına ve/veya defterdarlıklara devredebilir" amir hükmüne havidir.

Belirtilen madde metninde de görüldüğü üzere vergi dairesi başkanlıkları ve vergi daireleri ile il özel idareleri ve belediyelerin, vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna başvurabilmeleri için, belirli şartlar dahilinde ve belirli makamlardan muvafakat almış olmaları gerekmektedir.

Şu halde VUK'un kapsamına giren vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ile bunlara ilişkin zam ve cezalarının tarh, tahakkuk ve ceza kesme işlemlerine karşı açılan ve Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aşan davalarda verilen kararlar aleyhine, aleyhine karar verilen vergi idarelerince temyiz başvurusunda bulunulabilmesi için, duruma göre, Gelir İdaresi Başkanlığının (eski düzenleme Maliye Bakanlığı idi) veya ilgili valiliğin muvafakatının alınmış olması şart olup; ifade edilen kanun maddesine göre, muvafakat vermeye yetkili makam, vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri yönünden Gelir İdaresi Başkanlığı; vergi dairesi müdürlüklerinin taraf olduğu davalar yönünden Gelir İdaresi Başkanlığı veya

arzuhal ile olur. Tahkikat bakisi tarafından tayin olunacak muhakeme günü arzuhale işaret edilerek suretleri iki tarafa tebliğ olunur" denildikten sonra 55. maddesinde "Tayin olunan günde iki taraftan her biri müdahale talebine itiraz edebilir ve iş bu itiraz tahkikat bakisi tarafından hadiseler hakkındaki usule tevfikane tetkik ile karar verilir" kuralı getirilmiştir. Kanunda ayrıca temyiz safhasında taraflardan biri yanında uyuşmazlığa müdahale imkanı veren ve bu hususu düzenleyen bir hüküm yer almamakla birlikte, mahkeme kararının bozulması halinde yeniden yargılama yapılacağından ilk derece mahkemesinde davaya müdahale talebinde bulunmak olanağı mevcuttur. Açıklanan nedenlerle, temyiz aşamasında müdahale söz konusu olamayacağından inceleme olanağı bulunmayan müdahale isteminin reddine..." D.9.d., 11.03.1992 tarih ve E. 1991/2374, K. 1992/796, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

yetkilendireceği vergi dairesi başkanlıkları ve/veya defterdarlıklar; il özel idareleri ve belediyeler yönünden ise ilgili valiliktir⁵⁶⁴. Bölge idare mahkemesinde itiraz yoluna başvurulması için ise herhangi bir makamdan muvafakat alınması şartı bulunmamaktadır⁵⁶⁵.

İYUK'un 48 inci maddesinin 2 nci fıkrası "*Temyiz dilekçelerinin 3 üncü madde esaslarına göre düzenlenmesi gereklidir, düzenlenmemiş ise eksikliklerin onbeş gün içinde tamamlanması hususu, kararı veren Danıştay veya mahkemece ilgiliye tebliğ olunur. Bu sürede eksiklikler tamamlanmazsa temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına Danıştay veya mahkemece karar verilir*" amir hükmüne havidir.

Bu anlamda yukarıda ifade edilen ilgili kurumlardan alınması gereken muvafakate ilişkin belgelerin temyiz dilekçesinin ekinde sunulması gerekmekte olup; eklenmemesi durumunda ise temyize konu kararı veren vergi mahkemesi veya Danıştay ilgili dairesi tarafından temyiz isteminde bulunan tarafa muvafakate ilişkin belgenin sunulması için 15 gün süre verilecek, bu süre içerisinde muvafakat belgesinin sunulmaması halinde ise temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına karar verilecektir.

Bu anlamda Danıştay 3.Dairesi vermiş olduğu bir kararda; "*...Mükellef adına 1981 yılı için salınan emlak alım vergisi ile kesilen kusur cezasını terkin eden Vergi Mahkemesinin kararının bozulması istemidir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 2686 sayılı Kanunun 50.maddesiyle değişik 377.maddesinin son fıkrasında; Vergi Daireleri Maliye Bakanlığının (İl Özel İdareleriyle Belediyeler, Valilerin) muvafakatını almadan Vergi Mahkemelerinin kararları aleyhine Danıştay'da temyiz davası açamazlar hükmü yer almış olup; Vergi Mahkemesi kararının bozulması istemiyle Bölge İdare Mahkemesi nezdinde yapılan itirazın anılan Mahkemenin kararıyla görev yönünden reddedilmesi üzerine Danıştay'a gönderilen dosyanın incelenmesinden ise, temyiz isteminde bulunan Vergi Dairesince Müdürlüğünce yukarıda sözü edilen madde hükmü uyarınca, Maliye ve Gümrük Bakanlığında muvafakat alındığına dair belgenin eklenmediği görülerek, ara kararı ile istenmesi*

⁵⁶⁴ TOSUNER-ARIKAN, s. 119; TOSUN, s. 149.

⁵⁶⁵ TOSUNER-ARIKAN, s. 120.

üzerine Vergi Dairesi Müdürlüğünce gönderilen yazıda Maliye ve Gümrük Bakanlığından muvafakat alınmadığı belirtildiğinden; temyiz isteminin incelenmeksizin reddine...⁵⁶⁶ şeklinde hüküm tesis etmiştir.

Danıştay 7. Dairesi ise vermiş olduğu bir kararda; ara kararı ile istenilmesine rağmen; muvafakatnamenin, ilgili merciden alınarak gönderilmemesi nedeniyle temyiz isteminde bulunulmamış sayılması; vergi dairesi müdürlüklerinin, 15.000 YTL'ye kadar olan uyuşmazlıklarda temyiz yoluna başvurmama yetkilerinin bulunduğu, ancak, temyiz yoluna başvurmaları halinde; uyuşmazlık konusu vergi ve ceza bu miktardan düşük dahi olsa, muvafakat belgesi ibraz etmek zorunda oldukları yönünde hüküm tesis etmiştir.⁵⁶⁷

⁵⁶⁶ D.3.d., 01.05.1985 tarih ve E. 1985 / 179, K. 1985 / 1357, <http://www.danistay.gov.tr/>.

⁵⁶⁷ “...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 377'nci maddesinin 3239 sayılı Kanunun 34'üncü maddesiyle değişik dördüncü fıkrasında, vergi dairelerinin, Maliye Bakanlığının muvafakatını almadan vergi mahkemelerinin kararları aleyhine Danıştay'da temyiz yoluna başvuramayacakları hükmüne yer verilmiş; aynı maddeye 3239 sayılı Kanunun 34'üncü maddesiyle eklenen beşinci fıkrasında da, Maliye Bakanlığının tespit edeceği hadlerle sınırlı olmak şartıyla, muvafakat verme yetkisinin defterdarlıklara devredilebileceği açıklanmıştır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 48'inci maddesinin 2'nci fıkrasında ise, temyiz dilekçelerinin 3'üncü madde esaslarına göre düzenlenmesinin gerektiği; düzenlenmemiş ise, eksikliklerin on beş gün içinde tamamlanması hususunun, kararı veren Danıştay veya mahkemece ilgiliye tebliğ olunacağı; bu sürede eksiklikler tamamlanmazsa temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına Danıştay veya mahkemece karar verileceği belirtilmiş; aynı maddeye 4001 sayılı Kanunun 21'inci maddesiyle eklenen 7'nci fıkrada da, dilekçenin 3'üncü madde esaslarına göre düzenlenmediği hususunun dosyanın gönderildiği Danıştay'ın ilgili dairesi veya kurulunca saptanması halinde de, 2'nci fıkrada sözü edilen kararın daire ve kurulca verileceği hükmüne bağlanmıştır. Dosyanın incelenmesinden, davalı Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından, temyiz istemiyle yapılan başvuruya ilişkin dilekçeye muvafakatnamenin eklenmediğinin saptanması üzerine, Dairemizce verilen 14.9.2005 tarihli ara kararıyla, söz konusu noksanlığın on beş gün içinde tamamlanması, aksi halde, temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına karar verileceği bildirilmesine rağmen, davalı Vergi Dairesi Müdürlüğünce ara kararına cevaben gönderilen ve 10.11.2005 tarihinde Dairemizin kaydına geçen dilekçeyle, İdarelerinin 15.000.000.000.-liraya kadar olan davalar için, temyiz yoluna başvurup başvurmama konusunda yetkili olduğu; bu nedenle muvafakat alınmadığı beyan edilerek, muvafakatname ibraz edilmediği görülmüştür. Oysa; 213 sayılı Kanunun 377'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, vergi dairelerinin temyiz yoluna başvurabilmeleri için, defterdarlıktan muvafakat almaları yasal bir zorunluluk olup; dava konusu tutar ne olursa olsun vergi dairelerinin muvafakat almadan temyiz yoluna başvurmaları mümkün değildir. Nitekim, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün 2003/8 Seri No.lu Uygulama İç Genelgesinde de dava konusu tutarın 15.000.000.000.-liranın altında kalması durumunda, vergi dairelerine temyiz etmeme konusunda yetki verilmekle birlikte; temyiz yoluna başvurulmak istenmesi halinde, muvafakat alınmasının gerektiği vergi dairelerine bildirilmiştir. Bu nedenle, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 48'inci maddesinin 2'nci fıkrası hükmü uyarınca, temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına...” D.7.d., 07.12.2005 tarih ve E. 2005 / 3407, K. 2005 / 3166, <http://www.danistay.gov.tr/>.

B. KARARIN DÜZELTİLMESİNDE DAVA EHLİYETİ

Kararın düzeltilmesi yolu, Danıştay dava daireleri ve vergi dava dairelerinin temyiz istemi üzerine vermiş oldukları kararlarla, bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine vermiş oldukları kararlarda kanunda ifade edilen aykırılıkların bulunması halinde bu aykırılıkların giderilmesini ve muhtemel sakatlıkların önlenmesini sağlamak amacı ile kabul edilmiş bir yolu ifade etmektedir⁵⁶⁸.

İYUK'un 54 üncü maddesinde Danıştay dava daireleri ve İdarî veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında, bir defaya mahsus olmak üzere kararın tebliğ tarihini izleyen onbeş gün içinde taraflarca maddede belirtilen nedenlerle kararın düzeltilmesinin istenebileceği hüküm altına alınmıştır. Diğer kanun yollarından farklı olarak kararın düzeltilmesinin taraflarca talep edilebileceği İYUK'un 54 üncü maddesinde açıkça ifade edilmiştir⁵⁶⁹. Taraf olmayanlar tarafından karar düzeltme talebinde bulunulamaz⁵⁷⁰. Danıştay dava daireleri ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar ile Bölge İdare Mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında bir defaya mahsus olmak üzere düzeltme isteğinde bulunulabilir. Karar düzeltme istemi üzerine verilen kararların ikinci kez düzeltilmesi istenemez⁵⁷¹.

Karar düzeltme talebinde bulunan tarafın, kararın düzeltilmesi kanun yoluna başvurabilmesi için bir menfaatinin bulunması gerekmekte olup, lehine karar verilen

⁵⁶⁸ TOSUNER-ARIKAN, s. 180; GÖZÜBÜYÜK, s. 448.

⁵⁶⁹ TOSUN, s. 156.

⁵⁷⁰ “...Kanun yollarına ancak ilamda taraf olarak kabul edilenler başvurabileceğinden ve karar düzeltilmesi talebinde bulunan Maliye Bakanlığının ise esas davada kendilerine husumet tevcih edilemeyeceği itirazında bulunduğu ve düzeltilmesi istenen kararda adı geçen Bakanlığın husumet mevkiinden çıkartıldığı anlaşıldığı cihetle artık davada taraf olmak sıfatı kalmayan Maliye Bakanlığının karar düzeltilmesi talebinin açıklanan nedenlerle reddine...” D.5.d., 21.06.1973 tarih ve E. 1972/1849, K. 1973 / 4763, AİD. 7, S.1, s.186, Nakleden : ÇAĞLAYAN, s. 117.

⁵⁷¹ “...2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 3622 Kanunla değişik 54 üncü maddesinde, Danıştay dava daireleri ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar ile Bölge İdare Mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında bir defaya mahsus olmak üzere düzeltme isteğinde bulunulabileceği kurala bağlanmıştır. Karar düzeltme istemi üzerine verilen kararların ikinci kez düzeltilmesi istenemeyeceğinden, istemin incelenmeksizin reddine...” DVDDGK., 18.04.2003 tarih ve E. 2003/204, K. 2003/175, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>.

tarafın karar düzeltme başvurusunda bulunmasında hukuki bir menfaati bulunmayacağı açık olduğu için, söz konusu yola başvurması mümkün değildir⁵⁷².

Fer'i müdahilin tek başına kararın düzeltilmesi yoluna müracaat etmesi mümkün değildir. Zira fer'i müdahilin tarafla birlikte hareket etme zorunluluğu bulunmakta ve ancak yanında katıldığı tarafın karar düzeltme talebinde bulunması halinde onunla birlikte düzeltme talebinde bulunması mümkün olmaktadır⁵⁷³. Ayrıca karar düzeltme aşamasında davaya müdahale etmek de mümkün değildir⁵⁷⁴.

İtiraz ve temyiz yolunda olduğu gibi kararın düzeltilmesi yoluna müracaat edeceklerin de varsa kanuni temsilcileri aracılığı ile dilekçe vermeleri gerekmektedir⁵⁷⁵.

⁵⁷² KARAVELİOĞLU, C.II., s. 1685; ÇAĞLAYAN, s. 118.

⁵⁷³ KARAVELİOĞLU, C.II., s. 1685; GÖZÜBÜYÜK, s. 454; ÇAĞLAYAN, s. 117; Belirtilen konuya ilişkin bkz. D.11.d., 24.02.2004 tarih ve E. 2003/3720, K.. 2004/896, <http://www.danistay.gov.tr/>.

⁵⁷⁴ ÇAĞLAYAN, s. 118; TOSUN, s. 143.

⁵⁷⁵ “...Dosyanın incelenmesinden, Dairemizin 12.4.2004 gün ve E:2001/3937; K:2004/955 sayılı kararının düzeltilmesi istemini içeren ve 6.9.2004 tarihinde Mahkeme kayıtlarına giren dilekçe üzerinde yapılan ilk inceleme sırasında, dilekçede yer alan imzanın kime ait olduğu hususunda dilekçede ve ekinde ibraz edilen imza sirkülerinde açıklık bulunmadığının saptanması üzerine, dilekçeyi imzalayan şahsın Şirketi temsil yetkisini gösteren tüm belgelerin 20.10.2004 gün ve E:2004/3164 sayılı ara kararı ile istenildiği; cevaben gönderilen bilgi ve belgelerden, söz konusu dilekçenin, davacı Şirketin müdürü ?'ce vekil tayin edilen ? tarafından imzalandığı anlaşılmıştır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasının (a) bendinde, idari davalara ilişkin dilekçelerin, taraflarca ve varsa vekilleri veya temsilcileri tarafından imzalanacağı; 48'inci maddesinin 2'nci fıkrasında, temyiz dilekçelerinin 3'üncü madde esaslarına göre düzenlenmediği hallerde, eksikliklerin onbeş gün içinde tamamlanması hususunun kararı veren Danıştay veya mahkemece ilgiliye tebliğ edileceği; bu süreçte eksikliklerin tamamlanmaması halinde, temyiz isteminde bulunulmaması sayılacağına karar verileceği; aynı maddenin 4001 sayılı Kanunla eklenen 7'nci fıkrasında da, dilekçenin 3'üncü madde esaslarına göre düzenlenmediğinin dosyanın gönderildiği Danıştay'ın ilgili dairesi veya kurulunca saptanması halinde, 2'nci fıkrada sözü edilen kararların daire veya kurulca verileceği; 55'inci maddesinin son fıkrasında ise, 53 ve 54'üncü madde hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu Kanunun diğer hükümlerinin kararın düzeltilmesinde de uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Yargılama Hukukumuzda dava açma ve takibi hususunda zorunlu vekillik öngörülmediğinden, dava açma ehliyeti bulunan gerçek ve tüzel kişiler, bizzat kendileri dava açabilecekleri gibi, vekil aracılığıyla da bu haklarını kullanabilirler. Öte yandan, bir davada vekil olabilme hak ve yetkisi, gerek medeni yargılama, gerekse idari yargılama hukukumuzda kural olarak yalnızca avukatlara tanındığından, avukat olmayan vekil tarafından dava açılabilmesine veya takibine cevaz verilmemiştir. Bu bakımdan, olayda, avukat olmayan şahısça imzalandığı anlaşılan dilekçeyle yapılan ve Dairemizin 12.4.2004 gün ve E:2001/3937; K:2004/955 sayılı kararının düzeltilmesi istemini içeren başvurunun incelenmesine olanak bulunmamaktadır. Her ne kadar, 2577 sayılı Kanunun 15'inci maddesinin, 1'inci fıkrasının (d) bendinde, ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılması halinde, otuz gün içerisinde bizzat veya bir avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçenin reddine karar verileceği belirtilmişse de, temyiz ve kararın düzeltilmesi aşamasında anılan maddeye göre uygulama önceliği bulunan 48'inci maddenin 2'nci fıkrasında bu yolda bir düzenlemeye yer

Netice itibariyle İtiraz ve Temyiz yolunda ifade edilen ehliyete ilişkin şartlar genel anlamda Kararın Düzeltilmesi yolu için de geçerli olup, bu anlamda ayrıca ilgili bölüme atıfta bulunmakla yetinilmektedir.

C. KANUN YARARINA BOZMADA DAVA EHLİYETİ

Kanun yararına bozma, temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş nihai kararlar için öngörülmüş bir usul olup, ilk derece mahkemelerinin kararlarının üst mahkemece gözden geçirilmesi amacını taşımaktadır⁵⁷⁶.

Kanun Yararına Bozma İYUK'un 51 inci maddesinde düzenlenmiş olup, söz konusu maddenin 1 inci fıkrası *“Bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştayca ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir”* hükmüne havidir.

Buna göre kanun yararına bozma başvurunda bulunma yetkisi Danıştay Başsavcısına ait olup, Başsavcı başvuruyu kendiliğinden yahut ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine yapabilmektedir⁵⁷⁷. Bu yetki Danıştay Kanunu'nun 22 / 2 maddesi hükmü⁵⁷⁸ gereğince Başsavcıya vekalet eden Danıştay üyesi tarafından da kullanılabilir olup, diğer Danıştay savcıları tarafından Başsavcı adına bu yetkinin kullanılması imkanı bulunmamaktadır⁵⁷⁹.

Burada yer alan ilgili bakanlık ifadesinden, görev alanı itibariyle o kararın yeniden gözden geçirilmesinde menfaati bulunan tüm bakanlıkları anlamak icap eder. Ancak ilgili bakanlığın talebi üzerine Başsavcı tarafından kanun yararına

verilmediğinden, söz konusu eksikliğin, dilekçenin reddi suretiyle tamamlattırılması da söz konusu değildir. Açıklanan nedenle, kararın düzeltilmesi isteminin incelenmeksizin reddine...” D.7.d., 05.05.2005 tarih ve E. 2004 / 3136, K. 2005 / 918, <http://www.danistay.gov.tr/>.

⁵⁷⁶ ÇAĞLAYAN, s. 98; KARAVELİOĞLU, C.II., s. 1645-1646; TOSUNER-ARIKAN, s. 182.

⁵⁷⁷ ÇAĞLAYAN, s. 99; KARAVELİOĞLU, C.II., s. 1646; TOSUNER-ARIKAN, s. 182; KIZILOĞLU, s. 669.

⁵⁷⁸ 2575 sayılı Danıştay Kanunu m. 22 / 2 : “Dairelerde en kıdemli üye başkana vekalet eder. Başsavcıya Danıştay Başkanının seçeceği ve Başsavcılığa seçilme niteliğine sahip bir Danıştay üyesi vekalet eder”.

⁵⁷⁹ ÇAĞLAYAN, s. 99.

bozma başvurusunda bulunulmasının zorunlu olmadığı kabulü gerekmekte olup, aksi durum idare ve yargının ayrılığı ilkesine aykırılık teşkil edecektir⁵⁸⁰.

Bunun yanında davanın taraflarının kanun yararına bozma yoluna başvurma yetkileri bulunmamaktadır.

Ayrıca ifade etmek gerekir ki kanun yararına bozma talebi üzerine yapılan temyiz incelemesi neticesinde; kanun yararına bozma kararı verilmesi halinde verilen bozma kararı İYUK'un 51 inci maddesinin 2 nci bendi hükmü gereğince daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmaz.

D. YARGILAMANIN YENİLENMESİNDE DAVA EHLİYETİ

Yargılamanın yenilenmesi, Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerince verilen nihai kararların, sebep ve şartlarını kanunun gösterdiği durumların varlığı halinde, yeniden yargılama yapılarak değiştirilmesine ve yeni bir karar verilmesine olanak sağlayan olağan üstü bir kanun yolu olarak tanımlamak mümkündür⁵⁸¹.

Yargılamanın yenilenmesi kanun yolu İYUK'un 53 üncü maddesinde düzenlenmiş olup, Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar hakkında, söz konusu maddede yazılı sebepler dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istenebileceği ifade edilmiştir. Aynı Kanunun 55 inci maddesinde ise yargılamanın yenilenmesine ilişkin özel hükümler belirtilmiştir.

Yargılamanın yenilenmesi ile ilgili maddelerde bu kanun yoluna kimlerin başvurabileceği konusunda açık bir hüküm bulunmamakta olup, itiraz ve temyizde ehliyet konusunda ifade edilen genel kuralın, yargılamanın yenilenmesi yolu açısından da uygulanması imkânı vardır⁵⁸². Bu anlamda yargılamanın yenilenmesi yoluna da sadece davanın tarafları başvurabilir⁵⁸³. Diğer taraftan lehine hüküm tesis

⁵⁸⁰ ÇAĞLAYAN, s. 99.

⁵⁸¹ KARAVELİOĞLU, C.II., s. 1657; TOSUNER-ARIKAN, s. 182; KIZILOĞLU, s. 657.

⁵⁸² TOSUN, s. 153.

⁵⁸³ “...Yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunan....Müdürlüğü, yargılamanın yenilenmesi yoluyla kaldırılması istenilen Danıştay 3. Daire kararında hasım durumunda olmamakla birlikte 5434 sayılı kanunun 32 ve devamı maddelerinden anlaşılacağı üzere, iştirakçilerin hangi hizmetlerinin fiili hizmet süresi zammından yararlandırılacağı ve bu sürelerin hizmetlerine

edilmiş olan tarafın yargılanmanın yenilenmesi yoluna başvurma imkanı bulunmamakta olup, hukuki menfaati olan taraf tarafından başvuruda bulunulabilmesi mümkündür⁵⁸⁴. Şu halde yargılanmanın yenilenmesi isteminde bulunma yetkisi asıl davanın taraflarına aittir⁵⁸⁵. İfade edilen taraf kavramının davanın asıl tarafları yanında asıl tarafların halefleri olarak anlamak icap eder⁵⁸⁶. Şu kadar ki davaya fer'i müdahil olarak katılanların böyle bir hakkı bulunmamaktadır⁵⁸⁷. Çünkü fer'i müdahil yanında katıldığı tarafla birlikte hareket etmek durumunda olup, ondan ayrı olarak bir işlem yapması mümkün değildir⁵⁸⁸.

Bu konuda ayrıca vekilin yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunabilmesi için vekaletnamesinde açık bir yetkinin bulunması gerektiğini de ifade etmek gerekir⁵⁸⁹.

ekleneceği konusunda karar vermeye yetkili merci durumunda olmakla, bu uyumsuzlukta taraf olduğu kabul edilerek ileri sürdüğü yargılamanın yenilenmesi istemi kabul edil(melidir)..." D.10.d., 10.02.1986 tarih ve E.1986 / 718, K. 1986 / 2309, DD., S.66-67, s. 470, Nakleden; ÇAĞLAYAN, s. 145; KARAVELİOĞLU, C.II., s. 1668.

⁵⁸⁴ GÖZÜBÜYÜK, s. 461; ÇAĞLAYAN, s. 146; KIZILOT, s. 665; KARAVELİOĞLU, C.II. , s. 1668.

⁵⁸⁵ ÇAĞLAYAN, s. 146; GÖZÜBÜYÜK, s. 461; KIZILOT, s. 665.

⁵⁸⁶ ÇAĞLAYAN, s. 146; KARAVELİOĞLU, C.II. , s. 1668.

⁵⁸⁷ "...2577 sayılı Yasanın 31.maddesinin yollamada bulunduğu 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 53.maddesinde hakkı veya borcu bir davanın sonucuna bağlı olan üçüncü kişinin, iki taraftan birine katılmak için davaya müdahale edebileceği ve 57.maddesinde de davaya katılan tarafa yönelik olarak verileceği kuralı yer almaktadır. Bu kurallara göre davaya katılanın katılma isteğinin kabulü kendisine davada taraf olma niteliğini kazandırmamakta, katıldığı tarafla birlikte hareket etme olanağını sağlamaktadır. Olayda, yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunanın asıl davada katılma istemi kabul edilmekle birlikte, tek başına yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunmasında yukarıda açıklanan yasa kurallarına uyarlık bulunmamaktadır. Ayrıca davalı tarafından istenilen ve davaya davalı yanında katılanın da istemde bulunduğu yargılamanın yenilenmesi isteği de Dairemizin 27.9.1985 gün E: 1983/819, K: 1985/803 sayılı kararı ile reddedilmiş bulunmaktadır. Açıklanan nedenle, istemin incelenmeksizin reddine..." D.8.d., 19.12.1985 tarih ve E. 1985 / 809, K. 1985 / 1022, <http://www.danistay.gov.tr/>.

⁵⁸⁸ ÇAĞLAYAN, s. 145.

⁵⁸⁹ ÇAĞLAYAN, s. 145.

SONUÇ

Vergi ilişkisi, her şeyden önce vergi borçlusuna vergisini zamanında ve gereği gibi ödeme sorumluluğu yüklemektedir. Vergi borçlularına sorumluluklar yüklenmiş olmakla birlikte bir kısım haklar da tanınmıştır. Bu hakların en önemlisi kendileri hakkında yapılan vergi işlemlerine karşı itiraz hakkıdır.

Vergilendirme yetkisi nedeni ile devletin vergi yükümlülerine göre belirgin bir üstünlüğü ve gücü olduğu kuşkusuzdur, ancak bu durum, hukuk devletinde idareye vergilemeye ilişkin işlemlerde keyfi hareket etme yetkisi vermemekte olup, vergilemenin yasallığı ilkesi gereğince idare vergilemeye ilişkin işlemlerinde hukuka uygun hareket etmek durumundadır.

İşte vergi idaresinin işlem ve eylemlerinden dolayı haksızlığa uğrayan / uğradığını iddia eden kişi, kurum, kuruluş veya topluluk (idari çözüm yollarına (uzlaşma veya düzeltme ve şikayet) başvurabileceği gibi), yetkili yargı yerine başvurarak işlemin iptalini veya işlemin iptali ile uğradığı zararın giderilmesini isteyebilmektedir.

Yargı mercileri vergi idaresinin vergilendirme işlemlerini kendiliğinden denetleyemezler. Yargılama faaliyetinin başlayabilmesi için bir davacıya ihtiyaç duyulmaktadır. Vergi idaresinin denetlenmesi yönünden önemli işlevi bulunan vergi davalarının açılıp, takip edilebilmesi ve bu anlamda vergi işlemlerinin denetimi bakımından dava ehliyeti ayrı bir önem arz etmektedir. Vergi borçlusu dava ehliyetini yasal düzenlemelere uygun olarak kullanamadığında, açılan dava ehliyet yönünden reddedilebilmekte, böyle bir durumda ise vergi işlemlerine karşı dava açılabilmesi belirli bir süreye tabi olduğundan hak kayıpları ortaya çıkabilmektedir. Bu anlamda vergi yargılamasının başlayabilmesi açısından dava ehliyetinin varlığı dava ön şartlarındandır.

Vergi davalarının konusunu tarh edilen vergi, kesilen ceza, tadilat ve takdir komisyonlarına ait kararlar; istihkak sahiplerine yapılan ödemelerde tevkifi yapılan vergi ve ödemeyi yapan tarafından kesilen vergiden kaynaklanan uyuşmazlıklar oluşturmaktadır.

Vergi ehliyeti için kanuni ehliyet şart değildir. Zira vergi hukukunda ehliyetin temeli vergi ödeme gücüdür. Ödeme gücüne sahip olan herkes kanunun belirlediği ölçüler içerisinde mükellef ya da sorumlu olabilmektedir. Bu durumda fiil ehliyeti bulunmayan örneğin reşit olmayan bir kişi ile tüzel kişiliği ve hak ehliyeti olmayan bir cemaat de vergi mükellefi veya sorumlusu olabilmektedir. Bu anlamda vergi ehliyeti için hak ehliyeti ve fiil ehliyetinin varlığı aranmamaktadır.

Vergi mükellefiyeti için temel kaide vergi mükellefinin gerçek veya tüzel kişi olması olmakla birlikte, istisna olarak gerçek veya tüzel kişi niteliği taşımayan bazı kişi ve mal toplulukları da mükellef kabul edilebilmektedir. Bu ayrıcalıklar kanunlarda açıkça belirtilmektedir. Yine kanuni ehliyeti olmayan yahut yasak faaliyetlerle uğraşan bir kişi de vergiyi doğuran olayı kişiliğinde gerçekleştirmesi durumunda vergi mükellefi olabilmektedir. Mükellefler haklarında tesis edilen vergi işlemlerine karşı dava açabilmektedir.

Vergi sorumluları ise ihtirazı kayıtlı beyan ettikleri vergilere karşı dava açabilmekte ayrıca kendi adlarına ceza kesilmesi durumunda da bu cezaya karşı vergi davası açabilmektedir.

Tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların, tüzel kişiliği olmayan cemaatlerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, cemaatleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir ve bunlar adına dava kanuni temsilcileri tarafından açılabilir.

Vergi davalarında kimlerin taraf ve dava ehliyetine sahip buldukları İYUK'un 31 inci maddesinin 1 inci bendinde mülga HMUK'a yapılan atıf gereğince Medeni Kanuna (TMK'ya) göre belirlenir. 6100 sayılı HMK 01.10.2011 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş olup; HMK'nın 447 nci maddesinin 2 nci bendi hükmü gereğince artık İYUK'un 31 inci maddesinin 1 inci bendindeki, ehliyet konusundaki atfın HMK'ya yapıldığının kabulü gerekmektedir. Mülga HMUK ehliyet konusunu Medeni Kanuna yaptığı yollama ile çözmüş iken; HMK 50 ve 51 inci maddelerinde Taraf ehliyeti ve Dava ehliyetini ayrı ayrı tanımlamış, yine 53 üncü maddede ise Dava takip yetkisini tanımlamıştır.

VUK'ta tüzelkişiliği bulunmayan teşekkül ve cemaatlerin, vergi mükellefi veya sorumlusu olabileceği açıkça ifade edilmiş olup; bu anlamda vergi davalarında gerçek ve tüzel kişiler (özel hukuk ve kamu tüzel kişileri) ile idari yargıda taraf olamayan ve tüzel kişiliği bulunmayan teşekkül ve cemaatlerin taraf ehliyeti mevcuttur. Yine iflas masası tüzel kişiliği bulunmamasına rağmen vergi davalarında taraf ve dava ehliyetine haizdir. Ancak iflas masasının dava ehliyeti masanın kanuni mümessili olan iflas idaresi tarafından kullanılır.

Vergi yargısında davalı taraf dava konusu işlemi yapan ve kararı alan idari kurum veya kuruluş olup, kural olarak davalı idaredir(vergi idaresidir). Ancak vergi dairesinin ve belediyelerin tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilmeleri mümkün olup; belirtilenler de davacı olarak vergi davasında taraf olabilmektedir.

Yine VUK'un 49 un maddesi hükmü gereğince tüzel kişiliği bulunmayan vergi daireleri ile mahalle muhtarlıkları vergi davalarında taraf olabilmektedir. Bunların tüzel kişiliği bulunmadığı halde, davada taraf olma ehliyetleri kanunla tanınmıştır. Ancak adi şirketin, iş ortaklıklarının ve miras şirketinin tüzel kişilikleri bulunmaması nedeni ile vergi davalarında taraf ehliyetleri bulunmamaktadır.

Dava ehliyeti, bir davada kişinin kendisinin yahut yetkili kılacağı bir temsilci aracılığı ile davacı veya davalı olarak usul işlemleri yapabilme yeteneğidir. Fiil ehliyetine (medeni hakları kullanma ehliyeti) sahip olan tüm gerçek ve tüzel kişiler, dava ehliyetine de sahip bulunmaktadır. Fiil ehliyetinin (medeni hakları kullanma ehliyetinin) ikisi olumlu birisi de olumsuz olmak üzere üç koşulu bulunmaktadır. Olumlu koşullar; ayırt etme gücüne sahip olmak ve ergin olmak olup, olumsuz koşul ise kısıtlı olmamaktır.

Gerçek kişiler medeni hakları kullanma ehliyeti (fiil ehliyeti) bakımından genel anlamda “tam ehliyetliler”, “sınırlı ehliyetliler” ve “ehliyetsizler” olmak üzere üç gruba ayrılmaktadırlar. Ancak gerçek kişilerin vergi yargısında dava ehliyetinin yukarıda ifade edildiği şekilde üç başlık altında incelenmesi mümkün değildir. Zira vergi yargılamasında dava ehliyeti açısından “sınırlı ehliyetliler” diye bir gruptan bahsedebilmek mümkün değildir. VUK'un 10 uncu maddesi uyarınca küçükler ve kısıtlıların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin

kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği hüküm altına alınmıştır. VUK tarafından en basit manada beyanname verme gibi ödevlerin dahi kanuni temsilciler tarafından yerine getirileceği hüküm altına alınmışken, vergi hukukunda sınırlı ehliyetten bahsetmek kanaatimizce mümkün değildir.

Ayırt etme gücüne sahip olan ve hakkında kısıtlılık kararı bulunmayan her gerçek ergin kişi tam ehliyetli olup, vergi mükellefi veya sorumlusu olmaları ya da haklarında ceza kesilenlerden olmaları durumunda vergi davalarında taraf ve dava ehliyetleri mevcuttur. Dava ehliyetine sahip olan gerçek kişiler bizzat veya bir avukat aracılığı ile vergi davası açabilirler.

Ayırt etme gücüne sahip küçükler, kısıtlılar ve ayırt etme gücüne sahip olmayanların taraf oldukları vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olarak vergi davası açma ehliyetleri mevcut değildir. Bu nedenle bunlara ait davalar kanuni temsilcileri ya da kanuni temsilcilerin vekil olarak tayin edeceği avukatlar aracılığı ile açılır. Bu şekilde açılan davanın tarafı kanuni temsilci veya avukatlar değil, ayırt etme gücüne sahip küçükler, kısıtlılar ve ayırt etme gücüne sahip olmayanlardır.

Tüzel kişilerin fiil ehliyetine sahip olabilmesi ve dava ehliyetini kullanabilmesi için kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olması gerekmektedir. Tüzel kişiler dava ehliyetlerini yetkili organları aracılığı ile kullanabilmekte olup; tüzel kişilerin yetkili organları onların aynı zamanda kanuni temsilcisidir.

Vergi dairelerinin davacı olduğu durumda vergi dairesi başkanlıkları adına varsa hukuk müşaviri ya da avukat yoksa başkan, vergi dairesi müdürlükleri adına ise varsa avukat yoksa müdür tarafından dava ehliyeti kullanılır. Yine il özel idarelerini vali, belediyeleri belediye başkanı, köy tüzel kişiliğini köy muhtarı, VUK'un mükerrer 49/b maddesi gereğince mahallelerin davacı olması halinde ise mahalle muhtarı dava ehliyetini kullanmaktadır.

İdari davalara özgü ehliyet kuralları (subjektif ehliyet) İYUK'un 2 nci maddesi ile düzenlenmiştir. Buna göre idari dava açabilmek için iki temel ölçüt vardır. Bunlar iptal davaları açısından menfaatin ihlal edilmiş olması, tam yargı davaları açısından hakkın muhtel olmasıdır. Vergi davalarına ilişkin olarak ise idari

davalar bakımından İYUK'ta düzenlenen belirlenmiş olan subjektif ehliyete ilişkin kurallar dışında kendine has düzenlemeler bulunmaktadır. Bu anlamda vergi davası açabilmek için yalnızca davacının menfaatinin ihlal edilmiş olması yeterli bulunmamaktadır. Öncelikle VUK'da ya da vergi işleminin niteliğine göre AATUHK'ta düzenlenmiş özel ehliyetin bulunması gerekmektedir. VUK'un 377 inci maddesinde ve mükerrer 49 uncu maddesinde vergi davası açabilecekler tahdidi olarak sayılmıştır. Buna göre vergi davasını mükellefler (belirli durumlarda vergi sorumluları) ve kendilerine ceza kesilenler tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı açabilmekte olup, vergi dairelerinin ve belediyelerin de tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı dava açabilme yetkisi bulunmaktadır. Yine AATUHK'un 15 inci maddesine göre, haklarında ihtiyati haciz uygulananlar ihtiyati haciz işlemine karşı dava açabilmekte; aynı Kanunun 58 inci maddesine göre ise kendilerine ödeme emri tebliğ edilenler tebliğ edilen ödeme emrine karşı dava açabilmektedir. Söz konusu kanunlardaki düzenlemeler tahdididir ve burada ifade edilenler dışındaki bir kişinin dava açması halinde dava ehliyet yönünden reddedilmektedir. Burada esasen menfaatin kanun tarafından belirlenmiş olduğu kabul edilmektedir.

Bir kısım Danıştay kararlarında kanunda vergi davası açabileceği ifade edilmiş olanların dava açması halinde vergi mahkemesince menfaat ihlali yönünden inceleme yapılamayacağı ve bu koşul yönünden davanın ehliyet yönünden reddedilemeyeceği ifade edilmekle birlikte; kanaatimizce kanunda belirlenmiş ilgiler tarafından vergi davası açılmış olsa dahi dava konusu işlem nedeni ile davacının menfaatinin ihlal edilip edilmediğinin incelenmesi gerekmektedir. Zira menfaat yokluğu ehliyete müteallik bir konu olup, ilk incelemede kontrol edilen unsurlardan biridir. Menfaat ihlali olgusunun incelenmemesi durumunda, belki menfaat yokluğu nedeni ile ehliyet yönünden reddedilebilecek bir davanın esasına girilmek durumunda kalınacak ve vergi mahkemesi gereksiz şekilde meşgul edilecektir.

İdari yargılama usulünde dernekler, sendikalar ve kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları; amaçları kapsamında olmak koşulu ile üyelerinin şahsi menfaatlerini ilgilendiren davalarda üyelerini temsil etme kabiliyetine sahipken, vergi yargılama usulünde ifade edilen tüzel kişilerin üyelerinin şahsi vergi

mükellefiyetlerinden ya da sorumluluklarından kaynaklanan davalarda üyelerini temsil edebilmeleri mümkün değildir. Zira vergi davasını ancak mükellefin kendisi, varsa kanuni temsilcisi ya da avukatı temsil edebilir. Ancak belirtilen kuruluşların üyelerinin menfaatlerini ihlal eden genel düzenleyici vergi işlemlerine karşı dava açabilmeleri mümkündür.

Vergi dairelerinin tadilat ve takdir komisyonu kararlarına karşı açmış oldukları davalarda Danıştay'ın bir kısım içtihatlarına göre davalı olarak söz konusu komisyon kararından faydalanacak gerçek ya da tüzel kişilerin gösterilmesi gerekmektedir. Ancak bu durum yargılama tekniğine aykırıdır. Bu durumda niteliği itibarıyla esasen idari dava niteliğinde bulunan vergi davalarında davalının idare olması kuralına aykırı bir durum ortaya çıkmaktadır. Ayrıca tadilat ve takdir komisyonunca verilmiş olan bir karar, karara müdahil olmayan kişi tarafından savunulmak durumunda bırakılmaktadır. Bu anlamda davalı konumundaki kişi söz konusu komisyon kararını elinde yeterli bilgi ve belge olmadan savunmak durumunda kalmaktadır. Kanaatimizce bu yöndeki vergi davalarında davalının dava konusu kararı alan ilgili komisyon olması gerekmektedir.

Niteliği itibarıyla yansıtılabilen vergilerde vergi yükü üzerinde kalan nihai yüklenicinin vergi davası açıp açamayacağı hususunda Danıştay içtihatlarında görüş birliği bulunmamaktadır. Ancak, yansıtılan vergilerde verginin yansıtıldığı ve vergiyi ödemek durumunda kalan nihai yüklenicilerin ödemek durumunda kaldıkları vergilere ilişkin olarak vergi mahkemelerinde dava açabilmelerinin kabul edilmesi gerekmekte olup, bu husus hukuk devleti ilkesinin ve adil yargılanma hakkının bir gereğidir. Bu yönde hak kayıplarının önüne geçilmesi için VUK'un 377 nci maddesinde yansıtılabilen vergilerle sınırlı olmak kaydı ile nihai yüklenicilerin de vergi mahkemelerinde dava açabilmeleri yönünde yasal düzenleme yapılması uygun olacaktır.

Vergi davalarında davaya müdahale mümkün olup, müdahilin de taraf ve dava ehliyetine sahip olması gerekmektedir. Şu kadar ki itiraz, temyiz, karar düzeltme aşamalarında davaya müdahale mümkün değildir.

Dava ehliyeti kanun yollarına başvurulduğu durumlarda da başvuruda bulunulan Bölge İdare Mahkemesi veya Danıştay tarafından tetkik edilir. Ehliyetin bulunmadığı durumlarda temyiz dilekçesi incelenmeksizin reddedilir.

VUK'un kapsamına giren vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ile bunlara ilişkin zam ve cezalarının tarh, tahakkuk ve ceza kesme işlemlerine karşı açılan ve Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aşan davalarda verilen kararlar aleyhine, aleyhine karar verilen vergi idarelerince temyiz başvurusunda bulunulabilmesi için, duruma göre, Gelir İdaresi Başkanlığının veya ilgili valiliğin muvafakatının alınmış olması şart olup; muvafakat vermeye yetkili makam, vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri yönünden Gelir İdaresi Başkanlığı; vergi dairesi müdürlüklerinin taraf olduğu davalar yönünden Gelir İdaresi Başkanlığı veya yetkilendireceği vergi dairesi başkanlıkları ve/veya defterdarlıklar; il özel idareleri ve belediyeler yönünden ise ilgili valiliktir. Bölge idare mahkemesinde itiraz yoluna başvurulması için ise herhangi bir makamdaki muvafakat alınması şartı bulunmamaktadır.

Kanun yollarına avukat olmayan vekil aracılığı ile başvuru yapılması halinde ise ilk derece yargılamasında olduğu gibi dilekçenin reddine değil, temyiz başvurusunun incelenmeksizin reddine karar verilir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

Kitaplar

- AKSOY Şerafettin:** **Kamu Maliyesi**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1994 (Kamu Maliyesi).
- AKSOY Şerafettin:** **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999 (Vergi Yargısı).
- ALANGOYA H. Yavuz:** **Medeni Usul Hukuku Esasları**, 3. Baskı, Nemaş A.Ş., İstanbul 2003.
- ALTAY Evren:** **İdari Yargı Kararlarının Uygulanmamasından Doğan Uyuşmazlıklar**, Turhan Kitabevi, Ankara 2004.
- ARSLAN İbrahim:** **Şirketler Hukuku Bilgisi**, Gözden Geçirilmiş Üçüncü Baskı, Mimoza, Konya 1998.
- ARSLAN Süleyman-AKYILMAZ Bahtiyar-SEZGİNER Murat-KAYA Cemil:** **İdare Hukuku Mevzuatı**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş İkinci Baskı, Cemre Yayınları, Konya 1998.
- ASLAN Zehreddin – BERK Kahraman:** **İdare Hukuku ve İdari Yargıya İlişkin Temel Kanunlar**, Alfa, Mayıs 2002.
- ATAR Yavuz:** **Vergi Hukuku**, Mimoza Yayınları, 5. Baskı, Konya 2004.
- BAYRAKLI H. Hüseyin:** **Vergi Yargılama Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, No: 11 İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, No:7, Afyon 1998.
- BİLİCİ Nurettin:** **Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayınevi, Güncellenmiş 12. Baskı, Ankara 2006.

- BUDAK Ali Cem:** **Karşılaştırmalı Hukuk Muhakemeleri Kanunu;** XII Levha Yayıncılık, 4. Baskı, İstanbul Şubat 2011.
- CANDAN Turgut:** **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu,** Maliye ve Hukuk Yayınları, Şubat 2006.
- CENTEL Nur-ZAFER Hamide-ÇAKMUT Özlem:** **Türk Ceza Hukukuna Giriş,** 5237 Sayılı Yeni Türk Ceza Kanunu ile İlgili Mevzuata Göre Yenilenmiş ve Gözden Geçirilmiş 4. Bası, Beta, Ekim 2006.
- ÇALIŞKAN Ahmet Ziya:** **İdari Yargıda Tarafların Değişmesi,** 1. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara 2012.
- ÇELİK Hüseyin:** **Hukuk Davalarında Dava Ehliyeti ve Davada Husumet,** Adalet Yayınevi, Ankara 2006.
- ÇEVİK Orhan Nuri:** **Uygulamada Şirketler Hukuku,** Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara 2002.
- DEMİRBAŞ Timur:** **Ceza Hukuku Genel Hükümler,** Güncellenmiş 6. Bası, Seçkin, Ankara 2009.
- DEMİRKOL Selami – TEKİN Önder – TOKTAŞ Nihat:** **Danıştay Vergi Dava Daireleri Karar Özetleri,** 2. Bası, Beta, Temmuz 2006.
- DİNÇ Mutlu:** **Hukuk Muhakemeleri Kanunu,** Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011.
- DÖNDÜREN Hamdi:** **Günümüzde Vakıf Meseleleri,** Erkam Yayınları, İstanbul 1998.

- EDİZDOĞAN Nihat-TAŞ Metin-ÇELİKKAYA Ali:** **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa-Haziran 2007.
- ERDAĞ Nevzat:** **Türk Vergi Sistemi**, Beta Basım Yayım A.Ş, 1. Bası, Haziran 2002.
- EREN Fikret:** **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, C. I., Gözden Geçirilmiş 5. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş, İstanbul 1994.
- EREN Fikret:** **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, C. III, Gözden Geçirilmiş 4. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş, İstanbul 1994.
- ERGİNAY Akif:** **Vergi Hukuku İlkeler-Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi**, Turhan Kitabevi, 13. Baskı, Ankara 1988.
- ERİŞİR Evrim:** **Medeni Usûl Hukukunda Taraf Ehliyeti**, Güncel Yayınevi, İzmir 2007.
- GELEGEN Taner-ÖZGENELLER Fevzi:** **Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Danıştay Kararları**, C.I, Ayyıldız Matbaası A.Ş, Ankara-Aralık 1977.
- GİRİTLİ İsmet-BİLGİN Pertev-AKGÜNER Tayfun:** **İdare Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul 2001,
- GÖZÜBÜYÜK A. Şeref:** **Yönetmelik Yargı**, Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Turhan Kitabevi, 1996.
- GÖZÜBÜYÜK Şeref-TAN Turgut:** **İdare Hukuku**, C.I., Güncelleştirilmiş 6. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2008.
- GÖZÜBÜYÜK Şeref-TAN Turgut:** **İdare Hukuku**, C. II., **İdari Yargılama Hukuku** Turhan Kitabevi, Ankara 1999.

- GÜNDAY** Metin: **İdare Hukuku**, 7. Bası, İmaj Yayıncılık, Ankara 2003 (İdare).
- HANAĞASI** Emel: **Davada Menfaat**, Yetkin Yayınları, Ocak 2009.
- İMREGÜN** Oğuz: **Anonim Ortaklıklar**, Gözden Geçirilmiş 2. Bası, Kutulmuş Matbaası, İstanbul 1970.
- KAKIRMAN** Deniz: **İdari Yargıda İptal Davalarında Öznel Dava Ehliyeti Olarak Menfaat İhlali Koşulu**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2006.
- KALENDEROĞLU** Mahmut: **Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi**, 10. Baskı, Agon Bilgi Akademisi, Ankara 2010.
- KAPLAN** İbrahim: **İnşaat Sektöründe Müşterek İş Ortaklığı – Joint Venture-**, Dayınlı Hukuk Yayınları Ltd. Şti., Ankara 1994.
- KARAHAN** Sami: **Ticari İşletme Hukuku**, Güncelleştirilmiş 8. Baskı, Mimoza Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Konya 1998.
- KARAKOÇ** Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2007 (Genel Vergi).
- KARAKOÇ** Yusuf: **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara 2000 (Kamu Alacakları).

- KARAKOÇ Yusuf:** **Yargı Kararlarının Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü,** Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir 1996 (Yargı Kararları).
- KARAKOÇ Yusuf:** **Vergi Hukuku Uygulamaları,** Yetkin Yayınları, Ankara 2007 (Vergi Hukuku).
- KARATEPE Şükrü:** **İdare Hukuku,** Üniversite Kitabevi, İzmir 1993.
- KARAVELİOĞLU Celal:** **İdari Yargılama Usulü Kanunu,** Cilt I., 5. Baskı, Kayseri Mart 2001.
- KARAVELİOĞLU Celal:** **İdari Yargılama Usulü Kanunu,** Cilt II., 5. Baskı, Kayseri Mart 2001.
- KARAYALÇIN Yaşar:** **Hukukda Öğretim-Kaynaklar-Metod Problem Çözme,** Genişletilmiş 5. Baskı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Türkiye İş Bankası Vakfı-Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ankara 2001.
- KILIÇ Ayhan:** **İdari Yargıda Davalı ve Davalının Temsili,** Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya 2009
- KILIÇOĞLU Ahmet M. :** **Borçlar Hukuku Genel Hükümler,** 3. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2003.
- KIRBAŞ Sadık:** **Vergi Hukuku,** Gözden Geçirilmiş, Değiştirilmiş ve Genişletilmiş 10. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara- Eylül 1998.

- KIZILOT Şükrü:** **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları,** Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2002.
- KIZILOT Şükrü – ŞENYÜZ Doğan – TAŞ Metin – DÖNMEZ Recai:** **Vergi Hukuku,** Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2008.
- KONURALP Halûk:** **Medenî Usul Hukuku,** Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, 1. Baskı, Ağustos 2006.
- KURU Baki - ARSLAN Ramazan - YILMAZ Ejder:** **Hukuk Muhakemeleri Kanunu ve İlgili Mevzuat,** Otuzaltıncı Baskı, Yetkin Yayınları, 2011(Kanun).
- KURU Baki – ARSLAN Ramazan – YILMAZ Ejder:** **Medeni Usul Hukuku,** Genişletilmiş 12. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2000 (Usûl).
- KURU Baki – ARSLAN Ramazan – YILMAZ Ejder:** **Medeni Usul Hukuku,** 6100 Sayılı HMK’na Göre Yeniden Yazılmış 22. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2011 (Muhakeme).
- KURU Baki:** **Hukuk Muhakemeleri Usulü,** C.I, 6. Baskı, Demir Demir, İstanbul 2001 (Hukuk).
- KURU Baki:** **İcra ve İflas Hukuku,** C. IV, Tamamen Yeniden Yazılmış Üç Misli Genişletilmiş 3. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1997 (İcra).
- KURU Baki:** **İcra ve İflas Hukuku El Kitabı,** Türkmen Kitabevi, İstanbul-Kasım 2004 (El Kitabı).

- MUTLUER Kamil:** **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, Eskişehir-Haziran 2007.
- MUŞUL Timuçin:** **Medenî Usul Hukuku (Temel Bilgiler)**, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2009.
- ODYAKMAZ Zehra- KAYMAK Ümit- ERCAN İsmail:** **İdari Yargı**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası, İkinci Sayfa, 2008.
- OLGAÇ Senai:** **İçtihatlarla Tatbikatımızda İcra ve İflas Kanunu**, C.II, Yörük Matbaası, İstanbul 1974.
- ÖNCEL Mualla –KUMRULU Ahmet – ÇAĞAN Nami:** **Vergi Hukuku**, Gözden geçirilmiş ve yenilenmiş 11. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2003.
- ÖZBALCI:** **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, Aralık 2010 (Vergi Davaları).
- ÖZBALCI Yılmaz:** **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ocak 2002.
- ÖZBUDUN Ergun:** **Türk Anayasa Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2002.
- ÖZGENÇ İzzet:** **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 4. Bası, Seçkin, Ankara 2009.
- ÖZTAN Bilge:** **Medeni Hukukun Temel Kavramları**, 11. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2003.
- ÖZTÜRK Pınar:** **Ortak Girişim (Joint Venture) ve Uygulanacak Hukuk**, Beta, İstanbul Ocak 2001.

- PEKCANITEZ Hakan - ATALAY Oğuz – ÖZEKES Muhammet: Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerine Göre Medenî Usûl Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2011 (Muhakeme).
- PEKCANITEZ Hakan – ATALAY Oğuz – ÖZEKES Muhammet: Medenî Usûl Hukuku Temel Bilgiler**, Turhan Kitabevi, Ankara 2001(Temel Bilgiler).
- PEKCANITEZ Hakan – ATALAY Oğuz – ÖZEKES Muhammet: Medenî Usûl Hukuku**, Yetkin Hukuk Yayınları, 6. Bası, Ankara 2007 (Usûl).
- PEKCANITEZ Hakan-TAŞ KORKMAZ Hülya – MERİÇ Nedim: Gerekçeli Hukuk Muhakemeleri Kanunu**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2011.
- POROY Reha: Ticari İşletme Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 5. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş, İstanbul- Temmuz 1987.
- ŞİMŞEK Bekir: İdari Yargıda Dava Açma Ehliyeti**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2006.
- TAŞ Metin: Vergi Yargısı**, Ekin Kitabevi, 2005.
- TEKİN Fazıl-ÇELİKKAYA Ali: Vergi Denetimi**, Gözden Geçirilmiş Genişletilmiş 2. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2007.
- TOSUN Tahsin: İdari Yargıda Tüzelkişilerin Dava Ehliyeti**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2007.

TOSUNER Mehmet-ARIKAN Zeynep: Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada

Çözümü ve Türk Vergi Yargısı, İzmir 2008.

ULAŞ Dilber:

Uluslararası Pazarlara Giriş Stratejisi Olarak Ortak Girişimler (Joint Venture) ve Türkiye Uygulamaları, Turhan Kitabevi, Ankara 2003.

ÜSTÜN Ümit Süleyman:

Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, Ankara 2007.

YALTI Billur:

Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta, 1. Bası, Eylül 2006.

YELEKÇİ Memduh:

Notlu İçtihatlı İcra ve İflas Kanunu, Demircioğlu Matbaası, Ankara 1986.

YILDIRIM Ramazan:

İdari Başvurular, Mimoza Yayınları, Konya 2006.

YILDIRIM Turan:

İdari Yargı, Beta, Aralık 2008.

YILMAZ Ejder:

Hukuk Sözlüğü, Genişletilmiş 5. Baskı, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara 1996 (Sözlük).

YILMAZ Ejder:

İflas İdaresi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 390, Sevinç Matbaası, Ankara 1976 (İflas).

Makaleler

ACİNÖROĞLU Serkan:

“Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, AÜİİBD., C. 23., S. 3., 2009, s. 191-207.

AĞAR Serkan:

“Vergi Davalarının Hukuki Niteliği”, TBBD., S. 62. Ocak-Şubat 2006, s. 262-299 (Vergi).

- AKKAYA Mustafa:** “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **AÜHFD.**, C. 46, S. 1-4, Ankara, 1997, s. 185-208.
- ALTUNDİŞ Mehmet:** “İdari Yargıda Dava Açma Ehliyeti”, **TBBD.**, S. 69 , Mart- Nisan 2007, s. 339-376.
- BAHÇECİ Barış:** “Türkiye’de Kamu Alacaklarının Müteselsil Sorumluluk Yoluyla Tahsili Eğilimi ve Gümrük Kanunu Uygulaması”, **AÜHFD.**, C. 60, S. 3, 2011, s. 423-445.
- BAYDAR Gül:** “İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 31/1. Maddesi ile Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’na Atıfta Bulunulan Konuların İrdelenmesi”, **İBD.** , Özel Sayı 7, Mart 2008, s. 45-46.
- CANDAN Turgut:** “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar (Vergi Uyuşmazlıkları)”, **DD.**, Yıl:14, Sayı:54–55, Danıştay Yayınları, Ankara 1984., s. 31-40.
- COŞKUN Şenol:** “İptal Davalarında Menfaat İhlali Koşulu (Danıştay ve AYİM Kararları Işığında)”, **TAHD.**, Y. 5, S. 46, Haziran 2010, s. 139-158.
- DEMİR Oğuzhan:** “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme”, **AÜEHFD.**, C.VIII. ,S. 3-4 (2004), s. 185-234.
- DEMİR Oğuzhan:** “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme”, **AÜEHFD.**, C. XI, S. 1-2 ,(2007), s. 219-256.

- DURAN** Lütfi: “İdarî İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü-II”, **AİD.**, C. 21, S. 1, Mart 1988, s. 63-77.
- DURSUN** Hasan: “Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Kuramsal Niteliğini Saptayabilmek”, **TBBD.**, S: 78, Eylül-Ekim 2008., s. 227-287.
- ERCAN** Tayfun: “Uluslararası Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları”, **TAHD.**, Y: 6, S: 59, Temmuz 2011, s. 49-57.
- GERÇEK** Adnan: “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlu-su, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, **AÜHFD.**, C. 54, S. 3, 2005, s. 157-193.
- KAPLAN** Gürsel: “İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet Sorunu Üzerine Düşünceler”, **MÜHFD.**, S. 2008 / 2 (Üniversitemiz 10. Yıl) Armağanı, s. 23-54.
- KAYA** Cemil: “İptal Davalarında Kişisellik Unsuru Açısından Vakıfların Subjektif Dava Ehliyeti”, **TAHD.**, Y. 4, S. 31, Mart 2009, s. 21-31.
- KAYIŞOĞLU** M. Bahaettin: “İdari Davalarda Ehliyet ve Husumet”, **ABD.**, 1973, s. 686-690.
- NAS** Adil: “Vergi Hukukunda Vergi Kesintisi Yapanların Sorumluluğu”, **KHHD.**, S. 67-68, Mayıs-Haziran 2010, s. 64-76 (Vergi Kesintisi).
- NAS** Adil: “Vergi Sorumlusunun Hakları”, **KHHD.**, S.69-70, Mayıs-Haziran 2010, s.91-103 (Vergi Sorumlusu).
- TAŞKIN** Ş. Cankat: “İdari Yargıda Menfaat”, **KHHD.**, S. 65-66, Ocak-Şubat 2010, s. 39-80.

- TURMANGİL** Civan: “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, **AÜHFD.**, C. 39, S. 1-4, 1982 -1987., s. 125-156.
- UĞURLU** Yücel: “Danıştay Kararları Işığında İdari Yargılama Usulünde Re’sen Araştırma İlkesi”, **AÜEHFD.**, C: 2, S: 1, 1998., s. 120-133.
- ÜSTÜN** Ümit Süleyman – **ÖNEL** Süleyman: “Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Personeline Tahsis Ettiği Kamu Konutları Kira Bedeli Üzerinden Katma Değer Vergisi Alınabilir mi?”, **Prof. Dr. Sadık KIRBAŞ’a Armağan Kitap**, Okan Üniversitesi Yayını, İstanbul-2011, s. 291-312.
- YILMAZ** Ejder: “Hukuk Muhakemeleri Kanununun Getirdikleri”, **ABD.**, Y. 69, S. 2011/2, s. 213-253 (Hukuk).

Diğer Kaynaklar

- AZRAK** Ali Ülkü: “İptal Davasının Objektiflik Karakterinin Yargılama Usulü Açısından Doğurduğu Sonuçlar”, **Ankara Barosu Hukuk Kurultayı, Ankara 2000**, C. I., s. 333-336.
- ÇAKIR** Tezkan: “İptal Davalarının Objektifliği”, **Ankara Barosu Hukuk Kurultayı, Ankara 2000**, C.I. , s. 336-340.
- DANIŞTAY DERGİLERİ** Muhtelif Sayılar

İnternet Kaynakları*

- AĞAR Serkan:** “İdari İşlem Kuramı Perspektifinden Verginin Tarhi”, <http://www.idare.gen.tr/tarh.htm>
- ATAY E. Ethem:** “İptal Davasının Nitelikleri ve İptal Davasının Uygulanması”, 2007 Yılı İdari Yargı Sempozyumu, <http://www.danistay.gov.tr>
- ÇEKER Mustafa:** “Şirketler Hukuku”, http://www.slidefinder.net/s/sirketler_hukuku_do%c3%a7_mustafa_%c3%a7eker/1-rketkavrami/13926016
- ÇİLİNGİR Ali İhsan Özgür:** “Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirketlerin Birleşmesinde Külli Halefiyet İlkesi”, <http://www.vergidanismani.com/icerikg.asp?id=537>
- ERHÜRMAN Tufan:** “İdari Yargıda Özel Yetenek Koşulu”, 2000 Yılı İdari Yargı Sempozyumu, <http://www.danistay.gov.tr>
- GÜNDAY Metin:** “Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin İdari Yargıda Uygulama Alanı”, http://www.danistay.gov.tr/7-HUMK_%20HUKUMLERININ%20IDARI%20YARGIDA%20UYGULANMA%20ALANI.htm
- KOCAMAN Musa:** “Vergi Kanunları Açısından Sorumluluk Müessesesi”, <http://www.sakaryavdb.gov.tr/DOCUMENT/VERG%C4%B0%20KANUNLARINDA%20SORUMLULUK.pdf>

* İnternet kaynaklarının son erişim ve kontrol tarihi 30.01.2012’dir.

KOÇ Nevzat: “Türk Medeni Kanunundaki Düzenlemeler Işığında Vesayet Hukukuna Genel Bir Bakış”, <http://web.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/DergiMiz7-ozel/PDF/koc6.pdf>

KORKUSUZ Mehmet: “Ölüm Olayının Vergi Hukuku Açısından Sonuçları”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/24MaliCozum/06-MehmetKorkusuz23.doc>

MOLE Nuala – **HARBY** Catharina: “Adil Yargılanma Hakkı – Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 6. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz”, http://www.ihop.org.tr/dosya/coe/adil_yargilanma.pdf

PALABIYIK Hamit- **ATAK** Şermin: “Türkiye’de Mahalle Yönetimi”, <http://members.comu.edu.tr/hpalabiyik/makale/f4.pdf>

POLATKAN Vahit: “Vergi Yargısı” , <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/19930791.htm>

SARACOĞLU Fatih: “Temyiz Yoluyla Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıklarının Sonuçları Üzerine Bir Değerlendirme”, http://fatihsaracoglu.com/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_4.pdf

<http://www.anayasa.gov.tr>

<http://www.danistay.gov.tr>

<http://www.kazanci.com>